

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

**SISÄINEN TARKASTUS HYVÄN JOHTAMIS- JA
HALLINTOTAVAN TAKEENA KUNNASSA**

Finanssihallinto ja
julkisyhteisöjen
laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Huhtikuu 2006

Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Arto Ahlqvist

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos, Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
TEKIJÄ	AHLQVIST, ARTO
Tutkielman nimi:	Sisäinen tarkastus hyvän johtamis- ja hallintotavan takeena kunnassa
Pro gradu -tutkielma:	76 sivua, 2 liitesivua
Aika:	Huhtikuu 2006
Avainsanat:	Hyvä johtamis- ja hallintotapa, corporate governance, päämies-agentti -teoria, tilivelvollisuus, sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus

Maailmalla on erityisesti viime vuosina kiinnitetty kasvavaa huomiota hyvään johtamis- ja hallintotapaan. Kunnassa hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumisella on tärkeä merkitys, koska sen toiminta perustuu pitkälti verorahoitteiseen budjettiin ja tilivelvollisuusperiaatteeseen.

Tilivelvollisuutta pyritään varmistamaan valvonnan avulla. Johtamiseen ja hallintoon vaikuttavat eri normien lisäksi myös persoonalliset ja kulttuurilliset seikat. Ei riitä, että laaditaan erilaisia sääntöjä ja ohjeita, vaan niiden toteutumista ja käyttöä tulee myös seurata.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, minkälaisia sisäisen valvonnan ohjeita kunnissa tuotetaan sekä miten hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumista niissä varmistetaan. Tarkoituksena on myös luoda teoreettinen katsaus tämänhetkisiin säännöksiin hyvässä johtamis- ja hallintotavassa kunnallissektorilla sekä selvittää sisäisen tarkastuksen asemaa ja tehtäväkenttää.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	5
1.1 Tutkimusongelman rajaus ja aikaisemmat tutkimukset	6
1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset	7
1.3 Tutkimusmetodi ja tutkimusaineisto	8
2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS	9
2.1 Valvontaa vai tarkastusta	9
2.1.1 Seuranta	10
2.1.2 Sisäinen tarkkailu	10
2.1.3 Sisäinen tarkastus	11
2.1.4 Ulkoinen tarkastus	11
2.2 Hyvä johtamis- ja hallintotapa, Good Corporate Governance	12
2.3 Päämies-agentti -teoria ja tilivelvollisuus	13
3 HYVÄ JOHTAMIS- JA HALLINTOTAPA KUNNASSA	16
3.1 Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän normisto Suomessa ja maailmalla	17
3.2 Kunta hallinnollisena kokonaisuutena	18
3.2.1 Kunnallinen itsehallinto	19
3.2.2 Kunnan johtamisjärjestelmä ja organisaatio	21
3.2.3 Kunnan tehtävät ja toimiala	25
3.3 Valvontavelvollisuus ja -organisaatio kunnassa	27
3.3.1 Laillisuus ja tarkoituksenmukaisuus kunnan toiminnan lähtökohtana	28
3.3.2 Valvontaorganit kunnassa	28
3.3.3 Valtion suorittama valvonta	30
3.4 Kunnan sisäinen valvonta ja valvontajärjestelmä	31
3.5 Ongelmia kunnan johtamisessa ja hallinnossa sekä kunnallisjohtamisen näkymiä Suomessa	33
4 SISÄINEN TARKASTUS KUNNAN VALVOVANA SILMÄNÄ	34
4.1 Sisäisen tarkastuksen historiaa	34
4.2 Sisäisen tarkastuksen merkitys organisaation hallintojärjestelmälle	35
4.3 Sisäisen tarkastuksen asema kunnan organisaatiossa	37
4.4 Sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttä kunnassa	38
4.4.1 Laillisuuden varmistus sekä arviointitoiminta	39
4.4.2 Konsulttitoiminta	40
4.4.3 Koulutustoiminta sekä ohjeiden tuottaminen	41
4.4.4 Yhteistyö muiden tarkastusta suorittavien tahojen kanssa	41
4.5 Sisäisen tarkastuksen rooli sisäisessä valvonnassa	42
4.5.1 Sisäisen valvonnan osatekijät – COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission)	42
4.5.2 Sisäisen valvonnan kehittämisen kohteita	45
4.6 Tarkastustyön suorittaminen	45
4.6.1 Tarkastusprosessi ja tarkastusmenetelmät	46
4.6.2 Tarkastusriski sisäisen tarkastajan työssä	47

4.7 Sisäistä tarkastusta ohjaava normisto	48
4.7.1 Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit	48
4.7.2 Muut säännöt ja ohjeet	50
4.8 Sisäisen tarkastuksen aseman sekä toiminnan tehokkuuden arviointi ja laadunvarmistus	51
5 SISÄISEN VALVONNAN OHJEIDEN VERTAILU SEKÄ HYVÄN JOHTAMIS- JA HALLINTOTAVAN VARMISTAMINEN VERTAILUKUNNISSA	52
5.1 Perustelut tutkimuskohteiden valinnalle	53
5.2 Sisäisen valvonnan ohjeiden yleisesittely	53
5.2.1 Espoo	53
5.2.2 Tampere	54
5.2.3 Vantaa	54
5.3 Sisäisen valvonnan ohjeiden sisältö	55
5.3.1 Espoo	55
5.3.2 Tampere	57
5.3.3 Vantaa	61
5.4 Sisäisen valvonnan ohjeiden vertailu	64
5.5 Kysely sisäisen tarkastuksen esimiehille	66
6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	69
LÄHTEET	73
LIITTEET	77

1 JOHDANTO

Johtamisjärjestelmät sekä sisäinen valvonta ovat viime vuosina olleet tapetilla hallinnon uudistamisen yhteydessä. Yksityisellä sektorilla tähän ovat vaikuttaneet pitkälti esimerkiksi Yhdysvalloissa sattuneet skandaalin luonteiset tapahtumat, Arthur Andersen ja Enron näistä ehkä kuuluisimmat. Euroopassa on myös kärynnyt suuria yrityksiä kuten ruotsalainen Skandia, italialainen Parmalat ja sveitsiläinen Adecco. Suomessakaan emme ole säästyneet näiltä ikäviltä skandaalien paljastumisilta ja tästä esimerkkinä olikin vuonna 2005 eräs valtakunnallinen matkatoimisto, jonka taloushallintoon liittyvä johtohenkilö oli kavaltanut yrityksen varoja jo vuosien ajan.

Julkinen sektori ei myöskään tässä tapauksessa ole yhtään yksityistä sektoria huonompi, vaan silläkin on ollut omat kompastuksensa, sekä valtiolla että kunnilla. Pihlanto (2004) onkin tähän liittyen pohtinut sitä, onko yritysten ja yleensäkin johtamisen moraalinen taso länsimaissa yleisesti laskenut.

Näillä julkisuuteen nousseilla väärinkäytöstapauksilla voidaan kuvitella olevan myös eräänlainen positiivinen funktio. Ne panevat vauhtia uusien ohjeiden, sääntöjen ja lakien suunnittelulle. Yritykset ja muut yhteisöt ovat myös hanakasti lähteneet luomaan itselleen omia normistoja, ohjeita sille kuinka johtaa organisaatioitaan luotettavammin ja näkyvämmiin.

Onko sisäisen valvonnan kehittämisen jälkeen tullut tänä päivänä eräänlainen muoti-ilmiö? No ei ehkä voida puhua mistään buumista, mutta tuntuu siltä, että sekä yksityiset että julkiset tahot ovat ottaneet tehtäväkseen pyrkiä edelläkävijöiksi organisaation hyvinvointiin ja johtamiseen liittyvissä asioissa. Vallitseva tilanne onkin luonut eräänlaisen sisäisen tilauksen sisäiseen valvontaan liittyvien sääntöjen parantamiselle.

Miten nämä uudistukset organisaatioiden johtamisjärjestelmissä sitten saavat alkunsa? Jotkut käyttävät ideariihä, toiset perustavat erillisiä projekteja ja joissakin organisaatioissa on omat yksikkönsä näitä asioita hoitamaan. Sisäinen tarkastus on eräs tällainen yksikkö. Sen yksi tärkeä tehtävä on juuri suunnitella normisto organisaation toimivalle johtamis- ja hallintojärjestelmälle. Sisäisen valvonnan ohjeita on kunnissa työstetty ja tullaan edelleen työstämään enenevässä määrin ja sisäinen tarkastus toimii tässä monesti suunnittelun vetäjänä.

Sisäinen tarkastus voi siis tuottaa organisaation johtamiseen ja hallintointiin liittyviä ohjeita. Sen on hyvä myös varmistua siitä, että näitä ohjeita käytetään todella hyväksi ja niitä noudatetaan sovitulla tavalla. Tämän vuoksi sisäisen tarkastuksen on myös syytä tarkastaa osaltaan hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutuminen organisaatiossa. Näin se pystyy omalta osaltaan parhaiten vaikuttamaan organisaation yhteisten päämäärien tavoittamiseen ja tukea vahvasti johdon valvontavelvollisuuden toteutumista.

1.1 Tutkimusongelman rajaus ja aikaisemmat tutkimukset

Tässä tutkimuksessa hyvän johtamis- ja hallintotavan sekä siihen liittyvien lakien ja muiden normien tarkastelu rajataan vain kunnallissektoria koskevaksi. Sisäisen tarkastuksen asemaa ja tehtäviä käsitellään myös pääasiassa kunnallissektorin näkökulmasta. Yksityissektoriin saatetaan sopivassa yhteydessä vertailun tai esimerkkien valossa viitata, mutta sen tarkempaan analysointiin ei kuitenkaan ryhdytä.

Corporate governancea on tutkittu kaikilla sektoreilla, ehkä eniten juuri yksityisellä. Mielestäni yhtä merkittävä tutkimisen alue on kuitenkin myös julkinen sektori, jonka tärkeys korostuu nimenomaisesti yhteisen omaisuuden, hyvinvoinnin ja sivistyksen sekä turvallisuuden varmistamisessa. Näissä tehtävissä kunnilla on suuri rooli ja kuntasektori onkin johtamisen ja hallinnoinnin suhteen enemmän suuren yleisön suurennuslasin alla kuin yksityisellä sektorilla.

Hyvää johtamis- ja hallintotapaa on tutkittu ja tullaan aina tutkimaan ympäri maailmaa. Organisaatioiden erilaisuus asettaa tutkimukselle omaleimaisen sävöyksensä, sillä mikään tutkimus, joka perustuu jonkin tietyn organisaation analysointiin ei ole toisensa kaltainen. Kaikki organisaatiot ovat ainutkertaisia ja näin täysin uusia tutkimuskohteita. Organisaatioiden tutkimiselle, ja erityisesti niiden johtamis- ja hallintojärjestelmien tutkimiselle antaa lisäsävöyksen myös kussakin maassa vallitseva kulttuuri ja muu elämäntapakatsomus sekä yksilöiden olemusten luoma erilaisuuden kirjo.

Corporate governance ei kuitenkaan toisaalta ole kovinkaan vanha tutkimuksen kohde. Sitä on tutkittu, mutta termin tarkoittama sisältö ei tutkijoiden mukaan ole aina yhtäläinen. Termi corporate governance on esimerkiksi suomennettu monella eri tavalla ja ulkomaisetkin tahot

antavat sille jonkin verran toisistaan poikkeavia merkityksiä, joka käy ilmi myöhemmin esimerkiksi kappaleesta 2.2.

Corporate governancen keskeisiä tutkimusalueita ovat Timosen (2000) kokemuksen ja oman tutkimustyön perusteella esimerkiksi seuraavat:

- Omistuksen ja vallan eriytyminen
- Intressiristiriita ja valvontaongelma
- Valvontamekanismit
- Valtamarkkinat
- Omistuksen hajautuneisuus
- Lainsäädännön merkitys

Kyseistä aihetta ovat tutkineet myös monet tilintarkastusyhteisöt. Suomessa on esimerkiksi KPMG:n toimesta selvitetty hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää vuonna 2003, jolloin se julkaisi tuloksistaan kirjan (Corporate Governance Suomessa). Kirjassa käsitellään esimerkiksi johdon ja hallituksen vastuukysymyksiä sekä hahmotellaan johdon raportointivelvollisuuksia eri sidosryhmille. Siinä otetaan myös kantaa sisäisen valvonnan määrittelyyn ja sisältöön.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tutkielman tavoitteena on selvittää, minkälaisia sisäisen valvonnan ohjeita vertailukunnissa tuotetaan sekä miten hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumista niissä varmistetaan. Ei siis riitä, että on olemassa erilaisia sääntöjä ja suosituksia, vaan niiden toteutumista ja käyttöä tulee myös seurata. Alussa luodaan myös teoreettinen katsaus tämänhetkisiin säännöksiin hyvässä johtamis- ja hallintotavassa kunnallissektorilla. Tutkielma pyrkii hahmottamaan niitä olennaisia seikkoja, jotka luotsaavat kunnan johtamista ja hallinnon muodostumista. Nämä seikat, tai pikemminkin säännökset, ovat monesti yksityiseen sektoriin verrattuna erikoisia ja jopa ainutlaatuisia, koska kunnan tehtävänä on viime kädessä huolehtia kunnan asukkaiden tarpeista ja hyvinvoinnista.

Tavoitteena on myös selvittää sisäisen tarkastuksen asemaa ja tehtäväkenttää kunnassa. Pyrin kuvaamaan myös sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaatiolle sekä sen edellytyksiä toimia objektiivisesti ja riippumattomasti. Tässä määrittelyn apuna ovat esimerkiksi sisäisen tarkastuksen ammattistandardit.

Tutkimuksen pääasiallinen tavoite on löytää vastaus seuraaviin kysymyksiin: Kuinka sisäinen tarkastus ohjeistaa hyvää johtamis- ja hallintotapaa ja miten se varmistaa hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumista kunnassa? Näitä pääkysymyksiä täydentävät vielä seuraavat alakysymykset:

- Mihin kunnallinen itsehallinto perustuu?
- Mihin kunnan johtamis- ja hallintotavat perustuvat?
- Mikä on sisäisen tarkastuksen rooli ja tehtävät kunnassa?

1.3 Tutkimusmetodi ja tutkimusaineisto

Tutkimus on jaettu kahteen osaan. Teoriaosassa on paneuduttu kirjallisuuden avulla hyvän johtamis- ja hallintotavan muodostumiseen kunnassa sekä sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttään ja asemaan kunnan organisaatiossa. Tutkimus pyrkii lisäksi tekstiaineistoon perustuen arvioimaan, miten hyvä johtamis- ja hallintotapa sekä valvontavelvollisuus kunnassa muodostuvat ja mitkä seikat niihin vaikuttavat. Tutkimuksessa pyritään myös saamaan kuvaa päämies-agentti -teorian pohjalta avautuvan tilivelvollisuusnäkökulman myötä.

Tutkielman empiirinen osuus koostuu osin sisäisten tarkastusyksiköiden tuottamien sisäisen valvonnan ohjeiden vertailusta. Ohjeita vertailemalla pyrittiin selvittämään mitä asioita ohjeissa tuodaan esille ja kuinka käyttökelpoisia ne ovat. Empiiriseen osaan liittyi vielä kysely (liite 1) tarkastusyksiköiden päälliköille siitä, kuinka hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumista vertailukunnissa pyritään varmistamaan. Empiriaosan kyselyssä ovat mukana Suomen kuuden suurimman kaupungin sisäiset tarkastusyksiköt. Ohjeiden vertailussa edellisistä on mukana kolme kaupunkia.

Tutkimuksen lähdeaineistona käytetään hyväksi corporate governancesta ja kunnallisoikeudesta sekä -hallinnosta kirjoitettua materiaalia, jota on kohtalaisen paljon

saatavilla sekä suomeksi että muilla kielillä. Asiaan liittyen on kirjoitettu paljon alan ammattilehdissä sekä käyty debattia useilla eri foorumeilla, unohtamatta myöskään internetin tarjoamia mahdollisuuksia tiedon etsinnässä.

Myös kotimaiset ja kansainväliset tarkastukseen ja hallinnointiin liittyvät asiantuntijatahot ovat tuottaneet paljon ohjeistuksia ja suosituksia yrityksille sekä julkisyhteisöille. Näitä aineksia hyödynnetään luonnollisesti kokonaiskuvan muodostamisessa soveltuvin osin. Lisäksi tutkimuksen lähdeaineistona käytetään lainsäädäntöä, erityisesti kuntalakeja, hallintolakeja sekä perustuslakia.

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS

2.1 Valvontaa vai tarkastusta

Organisaation valvonnan osa-alueet ovat sisäinen valvonta ja ulkoinen valvonta. Ylin johto toteuttaa sisäistä valvontaa joko itse tai avustajia käyttäen. Sisäisen valvonnan avulla huolehditaan siitä, että organisaation tavoitteet saavutetaan, sen resursseja käytetään tehokkaasti ja taloudellisesti, toiminnallisia riskejä hallitaan riittävästi, organisaation raportointijärjestelmät tuottavat riittävästi oikeaa informaatiota, ja että toiminta on muutenkin säännösten ja normien mukaista. Ulkoinen valvonta puolestaan käsittää lähinnä lakisääteisen tilintarkastuksen sekä valtiovallan suorittaman julkisen valvonnan, jota hoitavat esimerkiksi veroviranomaiset. (Hirvonen, Niskakangas & Steiner 2003, 219.)

Sisäinen valvonta voidaan määritellä myös esimerkiksi siten, että se on corporate governancen perustavaa laatua oleva osatekijä. Se luokitellaan osaksi johtamis- ja hallintojärjestelmää ja se on lisäksi johdon keino saada organisaatio toimimaan haluamallaan tavalla. Sisäinen valvonta on myös tärkeä apuväline, kun halutaan tietoa organisaation tilasta ja aikaansaannoksista. (Halla, Hätinen, Grönfors-Kallio, Malm, Kaisanlahti, Kontula & Väisänen 2003, 33.)

Sisäisen valvonnan käsite on suomalaisessa kunnalliskulttuurissa suhteellisen uusi. Kunnan johtaminen ja erityisesti tulosjohtaminen sisältää jo itsessään eräänlaisen sisäisen valvontajärjestelmän. Sisäinen valvonta jaotellaan yleensä seurantaan, sisäiseen tarkkailuun sekä sisäiseen tarkastukseen. Erona ulkoiseen valvontaan on se, että sisäinen valvonta tapahtuu reaaliajassa, kun edellinen taas on pääasiassa jälkikäteistä tarkastamista. (Heuru 2001, 417–418.)

Organisaatiossa työskentelevät ihmiset yleensä tietävät, että valvonta ja tarkastus ovat asioita, jotka hoidetaan joko johdon tai eri tarkastusinstanssien toimesta. Turhan usein kuitenkin kuulee termien valvonta ja tarkastus sekoittuvan, jopa johtoportaan työskentelevät sekoittavat termien sisällön keskenään. Tämän johdosta termit seuranta, sisäinen tarkkailu, sisäinen tarkastus ja ulkoinen tarkastus on syytä määritellä, jotta voimme selkeästi todeta, että termit tarkoittavatkin varsin eri asioita kuin monesti luullaan.

2.1.1 Seuranta

Seuranta on sidoksissa kunnan toiminnan ohjaukseen ja johtamiseen. Se toteutetaan suullisten ja kirjallisten raporttien muodossa. Seurannan tehtävänä on esimerkiksi asettaa raportointivelvoitteita sekä vertailla tehtyjä päätöksiä ja raporteissa kuvattuja tuloksia. Tällä vertailulla pyritään selvittämään, johdetaanko kuntaa valtuuston asettamien tavoitteiden mukaisesti ja onko talousarvio toteutunut. Vertailu antaa myös mahdollisuuden pohtia toimintalinjojen muutoksia. (Heuru 2001, 418.)

2.1.2 Sisäinen tarkkailu

Sisäinen tarkkailu on kunnan hallinnon toiminnassa esiintyvien työvaiheiden ja erilaisten toimintatapojen ja varojen käytön valvontaa. Sillä varmistetaan, että tehtäviä hoidetaan oikea-aikaisesti, hyväksytysti sekä tarkoituksenmukaisesti. Sisäistä tarkkailua ei suoriteta mikään erillinen tarkastuselin, vaan sitä suoritetaan muun toiminnan ohella organisaation kaikilla tasoilla (ns. passiivinen valvonta) ja vastuu siitä kuuluu ylimmälle johdolle. (Heuru 2002, 287.)

Johdon määräykset ja ohjeet muodostavat siis pohjan sisäiselle tarkkailulle, mikä velvoittaa johtoa tarkoituksenmukaisten ja yksiselitteisten ohjeiden antamiseen. Esimiesasemassa olevan

henkilön on myös ymmärrettävä, että hänen tulee olla selvillä sisäisen tarkkailun periaatteista ja hänen on kyettävä arvostelevaan oman valvontakohteensa tarkkailun tehokkuus ja siinä mahdollisesti esiintyvät vahvuudet ja heikkoudet (Vento & Salminen 1981, 13).

2.1.3 Sisäinen tarkastus

Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen. (Esim. Hannukkala 2002)

Kun sisäinen tarkkailu oli ns. passiivista valvontaa, on sisäinen tarkastus puolestaan aktiivista toimintaa. Kunnallislaki ei sinänsä velvoita sisäisen tarkastusyksikön olemassaoloa. Sisäinen tarkastuselin on myös hyvin pitkälti riippuvainen siitä, kuinka suuri kunta on. Glader & Jokipii (2003) toteavatkin artikkelissaan, että pienissä kunnissa ei yleensä ole erillistä sisäisen tarkastuksen yksikköä, vaan niissä valvontaa suoritetaan pääasiassa kunnanjohtajan tai esimerkiksi talouspäälliköiden ja yksiköiden esimiesten toimesta. Voidaankin sanoa, että mitä suurempi kunta on, sitä suurempi on sen sisäisen tarkastusyksikön koko.

2.1.4 Ulkoinen tarkastus

Kunnan ulkoista tarkastusta hoitavat tarkastuslautakunta sekä tilintarkastajat. Kuntalain 71 §:n mukaan valtuuston tulee asettaa toimikauttaan vastaavien vuosien ajaksi hallinnon ja talouden tarkastamisen järjestämistä varten tarkastuslautakunnan, jonka puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja. Laissa edelleen todetaan, että tarkastuslautakunnan tulee arvioida valtuuston asettamien toiminnallisten sekä taloudellisten tavoitteiden toteutumista.

Valtuuston on myös valittava toimikauttaan vastaavaksi ajaksi kunnan hallinnon ja talouden tarkastamista varten yksi tai useampi tilintarkastaja, joka toimii tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastajan tulee myös olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä henkilö (JHTT-tilintarkastaja). Valtuusto voi erottaa tilintarkastajan tai tämä voi itse erota toimestaan kesken toimikauden. (Kuntalaki 365/1995, 71 §.)

2.2 Hyvä johtamis- ja hallintotapa, Good Corporate Governance

OECD:n piirissä (ks. Hirvonen ym. 2003, 22) on corporate governancesta syntynyt seuraava määritelmä:

Corporate governance on kokoelma suhteita yhtiön johdon, sen hallituksen, sen osakkeenomistajien ja muiden sidosryhmien välillä. Corporate governance tarjoaa myös rakenteen, jonka avulla asetetaan yhtiön tavoitteet sekä määritellään keinot niiden saavuttamiseksi ja suorituksen valvomiseksi.

Corporate governance -termiä on yritetty suomentaa usealla eri tavalla, mutta monien tutkijoiden mielestä sitä ei tulisi edes kääntää suomen kielelle, koska sille ei kielestämme löydy tarpeeksi hyvää vastinetta. Esimerkiksi Timosen (2000, 1–3) mukaan käsite liittyy yrityksen hallinnointiin ja yritysjohton valvontaan, mutta hänkin tyytyy käyttämään sen englannin kielistä versiota, jotta näkökulmat ja metodiset lähtökohdat eivät eriytyisi ja tematiikka pirstaloituisi. Monesti corporate governancesta on kuitenkin käytetty suomennosta hyvä johtamis- ja hallintotapa ja tässäkin tutkielmassa termejä käytetään toistensa synonyymeina.

Hirvonen ym. (2003, 23) mainitsee teoksessaan, että omistajien huolena on valita yhtiöön hallitus, joka puolestaan valitsee toimivan johdon. Tämä muodostaa omistajaohjauksen ketjun. Tämän ketjun varmistamiseksi omistajat taas valitsevat tilintarkastajan valvomaan toimien laillisuutta ja oikeellisuutta. Kunnalliskontekstissa voidaan tämän johdosta olettaa esimerkiksi, että kansalaiset valitsevat äänestämällä jäsenet kunnanvaltuustoon ja toimivat näin päämiehinä, valtuutettujen toimiessa agenteina.

Corporate governance liittyy päämiesomistajan ja agenttityhtiön välisen suhteen kehittämiseen ja johdon vastuullisuuden, aseman ja valvonnan järjestämiseen. Suppean määritelmän mukaan corporate governance tarkoittaa yhtiön hallituksen rakennetta ja tehtäviä tai osakkeenomistajien valtaoikeuksia suhteessa toimivan johdon päätöksentekovaltaan. Laajan määritelmän mukaan corporate governance tarkoittaa niiden juridisten, kulttuuristen ja institutionaalisten järjestelyjen joukkoa, joka määrittelee sitä, mitä yhtiö voi tehdä, kuka kontrolloi yhtiötä, kuinka yhtiön kontrollointi suoritetaan ja kuinka yhtiön toiminnasta aiheutuvat riskit ja tuotot allokoidaan. (Blair 1995, 3–4.) Timosen (2000, 5) määritelmä

corporate governancesta sivuaa läheisesti edellistä ja tarkoittaa yritystoiminnan ja yritysrahoituksen organisoitumista, niihin liittyviä päätöksenteko- ja valvontamekanismeja ja yrityksen erilaisten etuhajojen aseman ja oikeuksien määrittelyä.

Valvonnan näkökulmasta corporate governance voidaan Valkaman mukaan jakaa karkeasti kahteen elementtiin eli yrityksen ulkoiseen ja sisäiseen kontrolliin. Ensisijainen toimintavastuu on yrityksen sisäisellä kontrollijärjestelmällä ja vasta jos siinä ilmenee puutteita, ulkoisen kontrollijärjestelmän tulee aktivoitua. Omistajan ollessa tyytyväinen yhtiön tilanteeseen ja kehitykseen ulkoisen kontrollijärjestelmän tehtävät ovat vähäiset. Sisäisestä kontrollista on vastuussa yhtiön hallitus, jonka tulee valvoa yrityksen johtoa ja johdon toimia suhteessa yhtiön tarkoitukseen. Ulkoinen kontrollijärjestelmä, jota tarvitaan täydentämään sisäistä kontrollijärjestelmää, koostuu omistuksen hajaantuneisuudesta, pääomamarkkinoiden pankki- tai arvopaperimarkkinakeskeisyydestä, strategisista omistusalliansseista ja vähemmistöosakkaiden asemasta. (Valkama 2004, 44.)

Hyvän johtamis- ja hallintotavan kehitykseen vaikuttaneita teorioita on monia. Tärkeimpiä niistä ovat agenttiteoria (agency theory), transaktiokustannusten teoria (transaction cost economics) sekä ”osakkaan” teoria (stakeholder theory), jossa osakkaalla ymmärretään myös muita intressitahoja kuin osakkeenomistajat (Mallin 2004, 10). Tässä tutkielmassa pääpaino on seuraavassa kappaleessa esitettävällä agenttiteorialla.

2.3 Päämies-agentti -teoria ja tilivelvollisuus

Agenttiteoria ilmentää suhdetta, joka vallitsee päätösvaltaa luovuttavan päämiehen (yrityksen omistajan) ja agentin (ammattijohtajan) välillä. Näiden välille syntyy eräänlainen riippuvuussuhde, jossa varojaan sijoittaneet päämiehet tarvitsevat liikkeenjohdon ammattilaisten erityisosaamista saadakseen pääomapanoksillensa mahdollisimman hyvän tuoton. Ammattijohtajat taas tarvitsevat näitä pääomia, koska heillä ei ole riittävästi omia varoja osaamisensa tehokasta hyödyntämistä varten. (Timonen 2000, 49–50.)

Tämä suhde ei aina ole välttämättä ongelmaton, vaan siinä voi ilmetä monia haittapuolia esimerkiksi agentin omien intressien vuoksi. Agentti voi esimerkiksi toimia vastoin päämiehen etua tai vain osittain toteuttaa tämän intressiä. Agentti saattaa myös käyttää

asemaansa väärin tavoitellessaan omaa taloudellista tai muuta etua sekä välttää riskinottoa, jos se ei aja hänen omaa etuaan. Haittapuolena tulee kysymykseen myös informaation epäsymmetrisyys, joka tarkoittaa sitä, että päämies ei aina välttämättä saa tietoonsa kaikkea olennaista informaatiota, joka taas agentilla on käytettävissä. (Mm. Mallin 2004, 10–11 ja Martikainen ym. 2002, 15.)

Edellisen kappaleen kaltaiset intressiristiriitatilanteet voidaan Timosen (2000, 50–51) mukaan välttää tai ainakin minimoida riittävien valvonta- ja korjausmekanismien avulla. Keskeisimpiä mekanismeja ovat esimerkiksi erottamisuuhka, vahingonkorvausvastuunuhka sekä rangaistusuhka. Toisaalta päämies voi myös ohjata ja innostaa agenttia toimimaan halutulla tavalla palkitsemalla tätä erilaisilla kannustimilla, esimerkiksi osakeoptioilla.

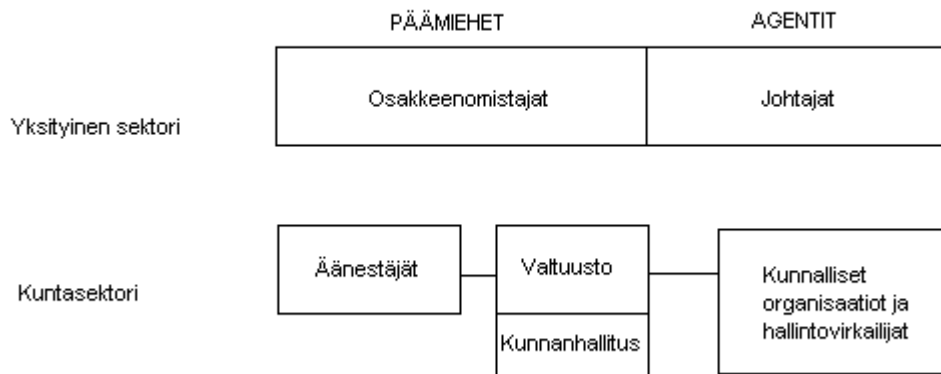
Päämies-agentti -teoriassa täytyy siis hyväksyä se, ettei täydellistä sopimusta pystytä tekemään (ks. Valkama 2004, 40). Eisenhardtin (1989, 60–61 ja 71) mukaan päämies-agentti -teoria soveltuu hyvin sellaisiin tilanteisiin, joissa sopimusta koskevat kysymykset ovat monimutkaisia. Hän jatkaa, että sopimus voi olla toiminta- tai tulosperusteinen ja sen sisältöön vaikuttavat mm. riski, epävarmuus ja olemassa oleva informaatio. Toimintaperusteista sopimusta on yleensä käytetty pidemmissä kuin lyhyissä sopimussuhteissa ja tulosperusteisen sopimuksen on katsottu kannustavan agenttia toimimaan paremmin päämiehen etujen mukaisesti (mts. 59–63).

Päämies-agentti -teoria liittyy kunnan hyvään johtamis- ja hallintotapaan olennaisesti, sillä sen mukaan päämies (kansalainen, äänestäjä) antaa agentille (poliittinen päättäjät, valtuusto ja kunnanhallitus) toimeksiannon ja rahaa verovarojen muodossa, joista agentti on päämiehelle tilivelvollinen (Meklin 2002, 39). Poliittinen päättäjät taas antaa toimeksiannon ja rahaa kunnan eri yksiköille, jotka ovat tilivelvollisia poliittiselle päättäjälle toimeksiannon suorittamisesta ja rahan käytöstä. Poliittisella päättäjällä voi näin olla ns. kaksoisrooli, jossa se toimii yhtäältä agenttina äänestäjille ja toisaalta päämiehenä kunnallisille organisaatioille ja hallintovirkailijoille.

Oulasvirran (1994, 157) mukaan toimeksiannon välineenä voi hierarkkisessa hallinnossa pitää myös talousarviota. Hyvä johtamis- ja hallintotapa parantaa sekä rahan käytön tehokkuutta

että hallinnon läpinäkyvyyttä ja näin poistaa osaltaan esimerkiksi informaation epäsymmetrisyyttä.

Alla olevan kuvion tarkoituksena on kuvata päämies-agenttiteoriaa sekä helpottaa siinä esiintyvien erojen hahmottamista yksityisen ja kuntasektorin välillä.



Kuvio 1. Päämies-agenttiasetelman erot yksityisellä ja julkisella sektorilla (ks. Valkama 2004, 47).

Omistuksen ja hallintovallan eriytyminen on korostanut niin sanotun valvontaongelman eli päämies-agentti -teorian merkitystä. Agenttiteoriasta puhuttaessa viitataan yleensä yritysmaailmaan ja sillä pyritään selittämään osakkaan ja yritysjohton välistä relaatiota sekä siihen liittyvää luottamus- ja velvollisuussuhteen kuvaamista.

Päämies-agentti -teoriaa on käytetty apuna myös julkihallinnossa, kun on selvitetty esimerkiksi kansalaisten, poliitikkojen sekä viranomaisten välisiä suhteita. Meklinin (2000, 136) mukaan päämies käyttää tarkastajaa apuna agentin tilityksissä olevan informaation oikeellisuuden ja riittävyyden varmistamiseksi. Tämä malli soveltuu siis hyvin myös tähän tutkimukseen, jossa pyritään kuvaamaan sisäisen tarkastusyksikön tarpeellisuutta hyvän johtamis- ja hallintotavan varmentajana kunnallissektorissa.

3 HYVÄ JOHTAMIS- JA HALLINTOTAPA KUNNASSA

Colley, Doyle, Logan ja Stettinius (2003, 207) toteavat, että monet hallinnon ongelmat ja velvollisuudet ovat samanlaisia sekä voittoa tuottavilla että tuottamattomilla organisaatioilla. On selvää, että monenlaista hallinnon ja johtamisen muotoa esiintyy kaikessa organisaation toiminnassa, myös valtiolla ja kunnissa. Se, että valtaa käyttävät esimerkiksi kolmannella sektorilla vapaaehtoistyöntekijät, yksityissektorilla huippupalkkaiset yritysjohtajat ja kunnallishallinnossa hieman pienempään korvaukseen tyytyvät virka- tai luottamusmiehet ei tarkoita sitä, etteivätkö asiat tulisi yhtä lailla hoidetuiksi.

Ryynänen (1991, 10–12) on luetellut neljä hallinto-oikeustieteeseen ja oikeuskäytäntöön pohjautuvia hyvän hallinnon periaatteita. Yhdenvertaisuusperiaate velvoittaa viranomaisen antamaan samanlaisissa tapauksissa samanlaiset ratkaisut. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen mukaan viranomaisen käyttöä harkintavaltaansa vain tehtäväpiiriinsä kuuluvien asioiden hoitamiseen. Suhteellisuusperiaate mitoittaa virkatoimen laajuuden ja vakavuuden tilanteeseen aina sopivaksi. Neljäntenä oleva objektiviteettiperiaate edellyttää, että viranomaisen toiminnassaan noudattaa puolueettomuutta ja asiallisuutta.

Hallinnointi on siis eräänlaista pakkoa. Tämä pakko voidaan kuitenkin nähdä myönteiseksi asiaksi, koska sen avulla organisaatio voi toteuttaa päivittäisiä tehtäviään ja ennen kaikkea toteuttaa ideoitaan sekä päästä tavoitteisiinsa. Pakko ei myöskään tarkoita sitä, että organisaatio olisi velvoitettu joihinkin tiettyihin raameihin. Jokainen yhteisö voi luoda itselleen oman suojaisen kuplansa, jossa se toteuttaa sille soveltuvaa johtamisen etiikkaa.

Yrityksen ongelmat saattavat siis olla erilaisia verrattuna kunnan ongelmiin, velvollisuuksista puhumattakaan. Kunnan ensisijaisena velvollisuutena on palvella kuntalaista, eikä niinkään tuottaa voittoa. Yritys taas pyrkii voiton maksimointiin, josta hyötyvät ennen kaikkea osakkeenomistajat osingon ja kurssinousun muodossa. Yhteistä kummallekin toimijalle on kuitenkin se, että ilman kunnollisia johtamisen pelisääntöjä ei toiminnasta tule mitään. Organisaatiolle on luotava toimiva johtamis- ja hallintojärjestelmä, joka perustuu sen omiin perinteisiin, toimintatapoihin, lakeihin ja muihin sääntöihin.

3.1 Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän normisto Suomessa ja maailmalla

Suomessa ei ole kehitetty kattavaa normistoa hyvälle johtamis- ja hallintotavalle. Se kumpuaa pitkälti hyvään toimintatapaan liittyvän käsityksen pohjalta syntyneisiin käytäntöihin ja suosituksiin, esimerkiksi Keskuskauppakamarin sekä Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliiton suosituksien listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä. Myös kauppa- ja teollisuusministeriön suositukset valtionyhtiöille sekä eri toimialoja valvovien viranomaisten määräykset ja ohjeet luotsaavat hyvää johtamista ja hallinnointia Suomessa. Ulkomailla merkittäviä määräyksiä ovat mm. Yhdysvalloissa annettu Sarbanes-Oxley Act (2002), Isossa Britanniassa julkaistu Combined Code (2003) ja Euroopan Unionissa Winter-raportti (2002) sekä komission Action Plan (2003), unohtamatta myöskään OECD:n corporate governance -suosituksia. (Steiner & Reinikainen 2004, 13–16.)

Hyvän johtamis- ja hallintotavan kannalta keskeisimmän lainsäädännöllisen taustan muodostavat osakeyhtiölaki (OYL), tilintarkastuslaki (TTL) sekä arvopaperimarkkinalaki (AML). Lisäksi lainsäädännön nojalla annettujen, yleisesti kaikkiin julkisesti noteerattuihin osakeyhtiöihin soveltuviin viranomaispäätöksiä ovat valtiovarainministeriön antamat päätökset ja keskeisintä itsesääntelyä Helsingin Arvopaperipörssin ohjesääntö ja KHT-yhdistyksen antama suositus tilintarkastajille (KHTS).

Osakeyhtiölaissa säädellään mm. hallituksen tehtävistä, työskentely- ja päätöksentekotavoista, hallituksen puheenjohtajan asemasta, hallituksen jäseniin ja toimitusjohtajaan liittyvistä valinnoista ja kelpoisuudesta sekä palkkiojärjestelmistä. Nämä säännökset eivät kuitenkaan välttämättä anna oikeanlaista informaatiota, kun mietitään hyvää johtamista ja hallinnointia kunnan perspektiivistä. Osakeyhtiölaki ottaa tosin kantaa myös valvontajärjestelmiin ja sen myötä sisäisen ja ulkoisen valvonnan järjestämiseen, mutta näihinkin on kunnalle omanlaisensa säännökset esimerkiksi kuntalaissa.

Kaikkea julkista hallintoa säätelevä hallintolaki tuli voimaan vuoden 2004 alusta. Samalla siirtyi historiaan vuodesta 1983 voimassa ollut hallintomenettelylaki, josta ovat olleet peräisin muun muassa virkamiehen esteellisyyssäännöt, asianosaisen kuulemista koskevat säännökset ja hallinnollisten päätösten muotovaatimukset. Uudesta hallintolaista on myös tullut

jonkinlainen hyvän hallinnon lähde, sillä sen tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa (1 §) sekä säädellä hyvän hallinnon perusteita ja menettelyä hallintoasioissa (2 §).

Hyvä johtamis- ja hallintotapa on kehittynyt erilaiseksi eri maissa ja kulttuurien kirjo näkyy siis siinäkin. Suomalaista hallinnointitapaa ei voi sellaisenaan yhdistää esimerkiksi amerikkalaiseen tai päinvastoin. On huomioitava monia tekijöitä, kuten maan lainsäädäntö, arvot ja kulttuuriperimä. Maailmalla voidaan sanoa olevan vallalla ainakin kaksi erilaista johtamis- ja hallinnointijärjestelmää, japanilais-eurooppalainen sekä amerikkalainen, ja niihinkin vaikuttavat jonkin verran maiden omat käytännöt. Yhdysvalloissa osakkeenomistajien etu on kaiken muun edellä. Esimerkiksi Saksassa, Japanissa ja Pohjoismaissa kuitenkin korostetaan myös muiden sidosryhmien merkitystä (asiakkaat, työntekijät, valtio jne.) ja niiden tavoitteita. Tehokkaan ja yleisesti hyväksytyyn ohjaus- ja valvontajärjestelmän syntyminen olisikin yksi tärkeimmistä talouden kehitykseen ja tehokkuuteen vaikuttavista tekijöistä. (Ali-Yrkkö & Ylä-Anttila 1999, 24–27.)

3.2 Kunta hallinnollisena kokonaisuutena

Kunnilla on Suomessa vastuu paikallishallinnon järjestämisestä. Ne järjestävät suurimman osan hyvinvointipalveluistamme, kuten peruskoulutuksen, terveydenhoidon ja sosiaalihuollon. Kunnat myös sääntelevät ja valvovat ympäristönsuojeluasioissa sekä rakentamisen ohjaamisessa. Kuntalain mukaan kuntien yleisenä tehtävänä on myös edistää alueensa asukkaiden hyvinvointia sekä kestäväää kehitystä. (Mäenpää 2003, 81.)

Kunnallisen tutkimuksen rintamalla on riideltä siitä, muodostaako kunta hallinnollisesti oman itsenäisen kokonaisuutensa vai käyttääkö se vain valtion sille delegoimaa valtaa. Eurooppalaisen periaatteen mukaan kuntien on voitava hoitaa asioitaan omavastuisesti ja omatahtoisesti (Ryynänen 2004, 35). Näitä asioita pohdiskellessa on hyvä tutustua niihin seikkoihin, jotka muodostavat kunnan position yhteiskunnallisella tasolla. On myös tärkeää ymmärtää, kuinka kunnan itsenäinen asema ja tehtävät määräytyvät normien ja muun lainsäädännön mukaan.

3.2.1 Kunnallinen itsehallinto

Euroopan neuvoston paikallisen eli kunnallisen itsehallinnon peruskirjan 3. artiklassa (ks. Ryynänen 2004, 42) annetaan seuraavanlainen määritelmä kunnallisen itsehallinnon sisällöstä:

”Paikallinen itsehallinto tarkoittaa paikallisviranomaisten (=kuntien) oikeutta ja kelpoisuutta säännellä ja hoitaa lain nojalla huomattavaa osaa julkisista asioista omalla vastuullaan ja paikallisen väestön etujen mukaisesti.”

Edellinen määritelmä tarkoittanee sitä, että kunnille on Euroopan unionin tasolla luotu vahva itsehallinnollinen perusta valtion sisällä. Tällä pyritään myös ilmeisesti korostamaan alueellisen hallinnon tärkeyttä ja ensisijaisuutta subsidiariteettiperiaatteen mukaisesti.

Perustuslain 121 §:n 1 momentissa kuntien itsehallinnosta sanotaan seuraavanlaisesti:

Kunnallinen ja muu alueellinen itsehallinto

Suomi jakaantuu kuntiin, joiden hallinnon tulee perustua kunnan asukkaiden itsehallintoon.

Kuntien hallinnon yleisistä perusteista ja kunnille annettavista tehtävistä säädetään lailla.

Kunnilla on verotusoikeus. Lailla säädetään verovelvollisuuden ja veron määräytymisen perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Itsehallinnosta kuntia suuremmilla hallintoalueilla säädetään lailla.

Saamelaisilla on saamelaisten kotiseutualueella kieltään ja kulttuuriaan koskeva itsehallinto sen mukaan kuin lailla säädetään.

Mäenpää (2003, 81) perustaa oman näkemyksensä myös pitkälti perustuslakiin ja toteaaakin, että kunnallisen itsehallinnon perustekijöitä ovat niin ikään kuntien riippumaton päätösvalta, kunnallinen demokratia, taloudellinen itsenäisyys, verotusoikeus sekä oma tehtäväpiiri.

Heurun (2000, 376) mukaan kunnallinen itsehallinto muodostuu ensisijaisesti demokraattisista arvoista ja tehokkuusarvoista kumpuavasta arvopohjasta. Tämä voidaan ymmärtää esimerkiksi niin, että kunta itsenäisenä organisaationa vastaa taloudellisesta, tuottavasta, oikeudenmukaisesta sekä läpinäkyvästä johtamisesta sekä sen varmistamisesta.

Ryynänen (1999, 158–162) esittää, että vahvan kunnallisen itsehallintotradition maissa kunnallisen itsehallinnon alaan luetaan yleistoimivaltuuden periaatteen mukaisesti seuraavat seikat:

1) Aluevalta

Tämä tarkoittaa, että jokainen henkilö tai asia, joka sijaitsee kunnan alueella, kuuluu kunnan oikeudellisen vallan alaisuuteen.

2) Talousvalta

Kunnilla on oikeus omavastuiseen verotus- ja talousvaltaan. Tämä on perinteisesti mielletty kuuluvaksi itsehallinnolliseen ydinalueeseen.

3) Suunnitteluvallta

Suunnitteluvallalla viitataan tulevaisuudensuunnitelmien kehittämiseen. Tällä tarkoitetaan myös maankäytön sekä erilaisten laitosten suunnittelua ja toteutusta.

4) Johtosäntövalta

Johtosäntöt ja muut kunnalliset ohjesäntöt antavat kunnille oikeuden säännellä sille kuuluvien asioiden hoitamista.

5) Organisaatiovalta ja yhteistoimintavalta

Itsehallinnon ydinalueeseen kuuluva organisaatiovalta liittyy siihen, kuinka kunta järjestää omaa toimintaansa suoriutuakseen päivittäisistä rutiineistaan. Yhteistoimintavalta liittyy oikeuteen tehdä yhteistyötä toisten kuntien kanssa.

6) Henkilöstövalta

Kunnilla on oikeus vapaasti valita, palkata, ylentää sekä irtisanoa palveluksessaan olevaa henkilökuntaa.

7) Kulttuurivalta

Kunnalla on toimivalta luoda, hoitaa ja tukea alueellaan olevia kulttuurikohteita ja näin edistää kunnallista kulttuurimaisemaa. Tähän liittyvät kaikki ihmisten aikaansaamat aatteelliset, henkiset ja materiaaliset luomukset.

8) Ympäristövalta

Kunnalliseen ympäristövaltaan kuuluu ympäristönsuojelu kaikessa toiminnassa, esimerkiksi rakennus- ja maankäyttöoikeuden, jätehuolto-oikeuden sekä vesioikeuden tehtäväalueilla.

Tämä kunnallisen itsehallinnon eri ulottuvuuksiin perustuva valtajaottelu onkin hyvin mielletävissä juuri sen takia, että siitä ilmenee osittain esimerkiksi kunnan tehtävien jaottelu sekä tehtävien tärkeimmät osa-alueet.

Edellä olevan perusteella voi päätellä, että kunnalliselle itsehallinnolle on vahva pohja ja selkeät perusteet. Kunnallista itsehallintoa ei kuitenkaan ole sinänsä lailla määrätty. Täsmällisesti ilmaistuna kuntia ei ole perustettu perustuslain voimalla, mutta sillä niiden olemassaoloa joka tapauksessa edellytetään (Ryynänen 2004, 197).

3.2.2 Kunnan johtamisjärjestelmä ja organisaatio

Kunnan johtamisjärjestelmästä puhuttaessa erotetaan usein poliittinen johtajuus ja hallinnollinen johtajuus toisistaan. Toisaalta hallinnon tutkijat kiistelevät myös siitä, pitäisikö niitä edes erottaa vai kuuluvatko ne erottamattomasti yhteen. Heurun (2000, 202) mielestä kaikki tarkoituksenmukaisuusharkinta, joka vaikuttaa kunnan tahdonmuodostamiseen eli kunnan päätösvallan käyttämiseen, on politiikkaa. Heuru toteaa lisäksi, että jos toimintaan taas ei sisälly tällaista tarkoituksenmukaisuusharkintaa, se ei ole politiikkaa. Lisäksi kunnallinen johtamisjärjestelmä voidaan jakaa luottamushenkilöjohtamiseen, kunnan hallinnon johtamiseen eli kaupunginjohtajajärjestelmään sekä byrokratian johtamiseen (Heuru 2000, 203).

Kuntalain 2. ja 3. lukujen mukaan kunnan pakollinen perusorganisaatio on melko suppea (ks. kuvio 2). Jokaisessa kunnassa on oltava kunnanvaltuusto, kunnanhallitus, kunnanjohtaja sekä tilintarkastuksen järjestämisestä vastaava tarkastuslautakunta ja varsinainen tilintarkastaja. Lisäksi valtuustolla on oikeus asettaa kunnanhallituksen alaisina toimivia lautakuntia pysyväisluonteisten tehtävien hoitamista varten sekä toimikuntia ja erilaisia johtokuntia esimerkiksi liikelaitosten tehtävien hoitamista varten.



Kuvio 2. Kunnan hallinto-organisaatio (Kultalahti 2005).

Kuntalaissa korostetaan kunnan asukkaiden valitseman valtuuston asemaa kunnan ylimpänä toimielimenä ja sen kokonaisvastuuta kunnan ja koko kuntakonsernin toiminnasta ja taloudesta. Kuntalaissa todetaan edelleen, että kunnan päätösvaltaa käyttää kunnanvaltuusto, jollei se lain taikka annetun määräyksen johdosta kuulu kunnan muulle viranomaiselle. Tämän lisäksi monissa erityislaeissa ja asetuksissa on osoitettu valtuustolle tehtäviä. (Ryynänen ym. 1992, 110.)

Kuntalain 13 §:ssä on lueteltu eräitä tärkeitä tehtäviä, joita valtuusto ei voi delegoida toisille kunnan toimielimille. Näitä ovat mm. toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä hallinnon järjestämisen perusteista päättäminen, talousarvion hyväksyminen, kunnan palveluista perittävien maksujen ja muiden suoritteiden yleisistä perusteista päättäminen, kunnan liikelaitoksille asetettavista tavoitteista päättäminen sekä tilinpäätöksen hyväksyminen ja vastuuvapaudesta päättäminen.

Lisäksi valtuuston tehtäviin kuuluu kuntalain mukaan ohjesääntöjen antaminen, joista pakollisena mainitaan hallintosääntö. Jotta kunnan hallinnon asianmukainen ja tehokas järjestäminen olisi käytännössä mahdollista, tulisi kunnassa olla useampia johtosääntöjä. Erillisinä johtosääntöinä olisi hyvä antaa esimerkiksi valtuuston työjärjestys, kunnanhallituksen johtosääntö, tarkastussääntö sekä taloussääntö. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 12.)

Heuru (2001, 147) toteaa, että kunnan johtosäännöllä annetaan kunnan sisäiseen hallintoon kohdistuvia määräyksiä ja ohjeita. Hän jatkaa, että johtosääntö on organisaationormisto, joka velvoittaa kunnan hallintoa. Jos sitä rikotaan, seuraa siitä menettelyvirhe, johon voidaan valitusteitse tehokkaasti vedota. Jos siis johtosääntöä ei noudateta, virheellisesti syntynyt ratkaisu voidaan valitusteitse kumota.

Kuntalain (23 §) mukaisesti kunnanhallitus vastaa kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta sekä valtuuston päätösten valmistelusta, täytäntöönpanosta sekä laillisuuden valvonnasta. Kunnanhallitus valvoo kunnan etua ja edustaa kuntaa ja käyttää sen puhevaltaa, ellei johtosäännössä toisin määrätä. Kunnanhallituksen alaisuuteen kuuluvat kunnanjohtaja sekä lauta- ja johtokunnat sekä kunnan muut viranhaltijat. Nämä vastaavat kunnanhallitukselle niille asetettujen tehtävien suorittamisesta. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 12.)

Kuntalain 24. § säätelee myös kunnanjohtajan asemaa, oikeuksia ja velvollisuuksia. Pykälän mukaan kunnanvaltuuston valitsema kunnanjohtaja johtaa kunnan hallintoa, taloudenhoitoa sekä muuta toimintaa kunnanhallituksen alaisena. Kunnanjohtajan muodollisesta kelpoisuudesta ei kuntalaissa ole määräyksiä, joten kunnanjohtajan kelpoisuus voidaan määrittellä kunnan johtosäännöllä (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 13).

Lauta- ja johtokunnat ovat jostakin hallinnonalasta tai erityisestä tehtäväryhmästä huolehtivia elimiä. Kunnassa voi toimia laissa mainittujen tai edellytettyjen lautakuntien lisäksi valtuuston harkinnan mukaan asettamia ns. vapaaehtoisia lautakuntia. Jäsenet lautakuntiin valitsee kunnanhallitus, ellei toisin ole säädetty. Laissa säädettyjen lautakuntien lisäksi valtuusto voi asettaa lautakuntia hoitamaan tarpeelliseksi katsottuja, johtosäännössä määrättyjä tehtäviä. Johtokunta on lautakuntaan verrattava toimielin ja siihen sovelletaan kunnallislaissa lautakuntaankin annettuja säännöksiä. Niitä käytetään erityisesti erilaisten laitosten hallintoeliminä. (Ryynänen, Lehkonen & Mennola 1992, 92–93.)

Kunnan luottamushenkilö on sellainen, jonka tehtävästä ei ole tehty työsopimusta, vaan kyseessä on luottamustoimi. Luottamushenkilöinä toimivat valtuutetut ja varavaltuutetut sekä kunnanhallituksen ja eri lautakuntien jäsenet, kunnan toimielimiin valitut jäsenet, kunnan kuntayhtymän toimielimiin valitsevat jäsenet sekä muut kunnan luottamustoimiin valitut henkilöt (Kuntal 32 §).

Luottamushenkilöillä on oikeudellinen, poliittinen ja moraalis-eettinen vastuu toiminnassaan. Oikeudellinen vastuu ilmenee siten, että luottamushenkilö voidaan saattaa vahingonkorvausvastuuseen tai tuomita rangaistukseen. Moraalis-eettinen vastuu liittyy Kuntalain 32.2 §:n säädökseen, jossa luottamushenkilön tulee edistää kuntalaisen parasta ja toimia tehtävässään arvokkaasti tehtävän edellyttämällä tavalla. Luottamushenkilöiden rikosoikeudellinen vastuunsa on sama kuin viranhaltijalla ja vahingonkorvausvelvollisuuskin saattaa tulla joissakin tapauksissa kysymykseen. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 9.)

Kunnan viranhaltijoita ovat sen palvelukseen virkasuhteeseen joko toistaiseksi tai määräaikaiseksi otetut henkilöt. Virkojen perustamisesta ja lakkauttamisesta päättää kunnanvaltuusto. Virkasuhde on julkisoikeudellinen oikeussuhde, jonka hoitamiseen liittyy yleensä julkisen vallan käyttöä. Tämä tarkoittaa sitä, että viranhaltijalla on lakiin perustuva oikeus puuttua työssään yksityisen orgaanin asemaan kieltämällä, määräämällä tai velvoittamalla tätä. Viranhaltija voi toimia merkittävien asioiden valmistelijana ja käyttää myös valtuuston sille delegeoimaa päätösvaltaa. Viranhaltija toimii virassaan virkavastuulla, joka on hyvin pitkälti verrannollinen luottamushenkilön vastuun kanssa. (Mäkinen 2004.)

Kunnan työntekijöiksi luetaan sen palvelukseen työsopimussuhteeseen otetut henkilöt. Työsuhdetta käytetään yleensä sellaisissa työ- ja palvelutehtävissä, joissa ei tarvita julkisen vallan käyttöä. Työntekijän työsuhte on luonteeltaan yksityisoikeudellinen ja tässä suhteessa se eroaakin virkasuhteesta, joka edellisessä kappaleessa jo luokiteltiin julkisoikeudelliseksi oikeussuhteeksi. Työntekijät ottaa kunnan palvelukseen kunnanhallitus tai joku muu viranomais. (Ryynänen ym. 1992, 108–109.)

Kuntalain perusteella kunnan talous ja toiminta perustuu tulosohjausmalliin, joka etenee seuraavanlaisesti (ks. Porokka-Maunuksela ym. 2004, 7):

- 1) Valtuusto hyväksyy kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet talousarviossa ja -suunnitelmassa (KuntaL 65 §).
- 2) Päätösten toimeenpanosta vastaa kunnanhallitus. Se esittää toimintakertomuksessa selvityksen niiden tavoitteiden toteutumisesta, jotka valtuusto on asettanut (KuntaL 69 §).
- 3) Tavoitteiden saavuttamista arvioidaan ja varmennetaan sisäisen valvonnan avulla.

- 4) Tarkastuslautakunta arvioi valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista (KuntaL 71 §).
- 5) Tilintarkastaja ottaa kantaa tilintarkastuskertomuksessa kunnan talouden ja hallinnon hoitoon, sen laillisuuteen ja valtuuston päätösten mukaisuuteen.

3.2.3 Kunnan tehtävät ja toimiala

Kuntalain 2.1 §:n mukaan kunnan kuuluu hoitaa itsehallintoonsa kuuluvat tehtävät sekä sille kuntalaisia erikseen velvoitetut tehtävät. Lisäksi kunnan on mahdollista huolehtia vapaaehtoisesti tehtävistä, joiden hoitamisen se katsoo tarpeelliseksi. Kunta voi yhteistyössä muiden kuntien kanssa perustaa kuntayhtymän ja järjestää esimerkiksi sairaanhoitoon tai muuhun erikoisosaamiseen ja kustannuksia vaativaan toimintaan perustuvia tehtäviä.

Perinteisen käsityksen mukaan kunnalle kuuluu sosiaali- ja terveydenhuollon järjestäminen. Käsitys ei ole väärä, sillä kunta huolehtii esimerkiksi vanhustenhuollon, päivähoitopalvelujen, lastensuojelun sekä perusterveydenhuollon tarjoamisesta. Suuren menoerän kunnan budjetista lohkaisevat myös erikoissairaanhoito sekä toimeentulon turvaaminen. Kunta huolehtii myös opetus- ja kulttuuritoimesta, johon kuuluvat esimerkiksi perusopetus, lukio ja ammatillinen koulutus sekä liikuntapalvelut ja muu kulttuuritoimi. Myös Harisalo, Rajala & Ståhlberg (1992, 151) näkevät nykyisen kehityksen johtaneen siihen, että kunnat yhä selvemmin vastaavat hyvinvointipalveluiden järjestämisestä ja valtion tehtäväksi jää esimerkiksi turvallisuudesta huolehtiminen.

Kunnan on myös huolehdittava erilaisten viranomaistehtävien järjestämisestä. Näihin kuuluvat rakennusvalvonta, ympäristönsuojelu, jätehuolto sekä pelastustoimi. Myös erilaiset palvelutehtävät kuten vesihuolto, kadunpito, jätehuoltopalvelut sekä pelastuspalvelut kuuluvat kunnan järjestettäväksi.

Ryynäsen (2004, 77) mukaan kuntien tehtävät voidaan modernin jaottelun mukaisesti jakaa kolmeen ryhmään: vapaaehtoisin (ns. yleistoimivaltaan kuuluvat) ja lailla erikseen säädettäviin sekä kansalaisasioihin perustuviin tehtäviin. Yleistoimivaltaan kuuluvia tehtäviä ovat mm. elinkeinotoiminnan yleisten edellytysten luominen sekä julkisen liikenteen järjestäminen. Lakisääteisiä tehtäviä puolestaan ovat esimerkiksi juuri edellisessä kappaleessa

luetellut tehtävät ja kansalaisasiat tarkoittavat kansalaisten omalla vastuulla tai heidän vapaaehtoisesti hoidettavinaan olevia tehtäviä.

Heurun (2001, 74) mielestä kaikissa tapauksissa ei voida kuitenkaan vetää tarkkaa rajaa kunnan vapaaehtoisten ja lakiin perustuvien tehtävien välille. Tämä sen vuoksi, että lakisääteisten tehtävien alueella voi esiintyä vapaaehtoistehtäviin kuuluvia asioita ja päinvastoin. Näiden lisäksi kummankin lomassa saattaa olla kunnan yksityisoikeudelliseen toimialaan kuuluvia tehtäviä. Näiden seikkojen perusteella Heuru toteaa edelleen, että kunnan yleisen toimialan ja erityistoimialan välinen raja on viime aikoina alkanut häilyä.

Kuntalain 2.1 §:n mukaan kunnan perustehtävät koostuvat siis niistä tehtävistä, jotka kunta on ottanut taikka ottaa itsehallintonsa nojalla hoitaakseen sekä jotka kunnan tehtäviksi laissa säädetään. Kunnan tehtävät ovat kaikki itsehallintotehtäviä, perustuivatpa ne sitten lakiin tai kunnan yleiseen toimialaan. Heuru (2001, 55–58) on kuvaillut kunnan julkisoikeudelliseen toimialaan kuuluvia tehtäviä nykyisin vallitsevan oikeuskäsityksen mukaan seuraavasti:

- 1) Kunta ei periaatteessa voi ottaa itselleen tehtävää, joka voimassa olevan lain mukaan kuuluu muun kuin kunnan viranomaisen tehtäväpiiriin.
- 2) Julkisen vallan käytölle tulee kunnalla olla lain nimenomainen valtuutus.
- 3) Kunta ei pääsääntöisesti voi laajentaa toimintaansa perinteisesti yksityissektorille kuuluvalla alueella, paitsi jos yksityisen ei ole kannattavaa hoitaa tätä aluetta.
- 4) Kunnan toiminnan täytyy olla yleisen edun mukaista, mutta kuitenkin asukkaiden tarpeet huomioonottavaa.
- 5) Kunnan tulee luoda yleiset edellytykset paikkakunnan elinvoiman, vaurauden, asukkaiden terveyden, asumisen, henkisen kasvun ja hyvinvoinnin sekä viihtymisen takaamiseen.
- 6) Kunnalla on oikeus tukea valtuustoryhmien työskentelyedellytysten parantamista, eli sillä on oikeus tukea puoluepoliittista toimintaa.
- 7) Myös kunnalla on oikeus ottaa osaa yli maiden rajojen ulottuvaan toimintaan ja näin kehittyä kansainvälisen toiminnan avulla.
- 8) Kunnan on kaikissa ratkaisuissaan noudatettava lain säännöksiä, yleisiä oikeusperiaatteita, hyvää hallintotapaa sekä huomioida kohtuullisuus.

Kunnan yksityisoikeudellinen tehtäväpiiri muodostuu yleensä erilaisista sopimussuhteista kuten työ-, urakka- ja hankintasopimuksista. Tätä kunnan toimialaa ei ole säännelty lailla tai asetuksilla, vaan se kuuluu yksityisoikeudellisen sääntelyn piiriin. Kunnan toimiala on kuitenkin tällä alueella rajoitetumpi kuin yksityisoikeudellisen henkilön, koska kunnalla katsotaan olevan oikeus yksityisoikeudellisiin toimiin vain kun se on tarpeen kunnalle kuuluvien julkisoikeudellisten tehtävien suorittamista varten. (Heuru 2001, 58–59.)

Kunnissa voidaan hoitaa myös eräitä sopimusperusteisia tehtäviä. Näitä ovat esimerkiksi sellaiset julkiset toimeksiantotehtävät, joiden hoitaminen lainsäädännön mukaan kuuluu jollekin muulle julkisyhteisölle tai kunnalle, mutta jotka kunta hoitaa sopimuksen perusteella ja täyttä korvausta vastaan. Kunnalla on luonnollisesti myös vapaus solmia julkisoikeudellinen sopimus muiden kuntien kanssa kunnalle kuuluvien tehtävien hoitamisesta antamalla jokin tehtävä toisen kunnan tai kuntayhtymän hoidettavaksi. (Mts. 59–62.)

Julkisen valinnan (Public Choice) teorian mukaisesti on kunnissa alettu turvautua myös yksityistämiseen eli palvelujen hankkimiseen yksityissektorilta tehokkuuden maksimoimiseksi. Lailla voidaan periaatteessa yksityistää mikä tahansa kunnan toiminta merkittävää julkisen vallan käyttöä lukuun ottamatta. Näitä julkisen vallan käyttöä vaativia julkisia viranomaisen hallintotehtäviä ovat mm. velvoittavan julkisen vallan käyttäminen, kunnan päätösvallan käyttäminen sekä julkista luotettavuutta ja virkavastuuta vaativat hallintotehtävät. (Heuru 2001, 63–65.)

3.3 Valvontavelvollisuus ja -organisaatio kunnassa

Johdolla on valvontavelvollisuus, ja tämä pätee myös kunnallishallinnossa. Kunnallislain mukaan kunnanhallituksen ja sen alaisen, kunnanjohtajan, on johdettava kunnan hallintoa. Kunnanhallituksen tehtävänä on myös edistää ja valvoa kunnan etua sekä raha- ja laskentatointa. Edelliset määrittelyt sisältävät myös velvoitteen valvoa kunnan organisaation toimintaa. Kunnanhallituksen ei välttämättä kuitenkaan tarvitse suorittaa tätä valvontaa itse, vaan se voi delegoida tehtävän jollekin alaisuudessaan toimivalle elimelle. Valvonnan vastuuta se ei kuitenkaan voi siirtää. (Vuorinen 1995, 186.)

3.3.1 Laillisuus ja tarkoituksenmukaisuus kunnan toiminnan lähtökohtana

Kunnallinen itsehallinto perustuu päätösten oikeellisuuteen ja laillisuuteen, mutta on tärkeää, että kansalaisten tarpeet otetaan samalla huomioon. Jotta kunnallisen itsehallinnon perusta säilyisi ja päätökset tehtäisiin lähellä kansalaista, täytyisi suurta huomiota kiinnittää myös kansalaissuuntautuneeseen poliittiseen ja hallinnolliseen toimintaan. Erityistä huomiota itsehallinnossa tulee myös kiinnittää toimien tarkoituksenmukaisuuteen, joka kuuluu erityisesti kunnan huolehdittavaksi. (Ryynänen 2004, 78.)

Laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta kunnan toiminnassa on käytännössä valvomassa monta eri tahoja. Kunnan sisällä niitä valvovat esimerkiksi tarkastusvaliokunta, tilintarkastajat sekä ainakin suurimmissa kunnissa sisäiset tarkastajat. Myös valtio suorittaa valvontaa omalla tahollaan ja pyrkii näin varmistamaan oikean ja oikeudenmukaisen toiminnan kunnallissektorilla.

3.3.2 Valvontaorganit kunnassa

Kunnallislaki säätelee tilintarkastuksen pakolliseksi kunnissa. Tämän vuoksi kunnanvaltuusto valitsee toimikaudekseen kunnan hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastajat (Kuntalaki 72 §). Myllymäen (1994, 218) mukaan tätä valtuuston toteuttamaa valvontaa eli tilintarkastusta kutsutaan ulkoiseksi valvonnaksi, jota voidaan pitää kunnan asukkaiden näkökulmasta lähtevänä valvonnan muotona. Tilintarkastajien lisäksi valvontaa suorittavia tahoja kunnassa ovat myös esimerkiksi sisäinen tarkastus sekä tarkastuslautakunta.

Kunnan tarkastaminen voidaan Vuorisen (1995, 166) mukaan jakaa kolmeen osaan, joita ovat vaikuttavuuden arviointi, tilintarkastus ja sisäinen tarkastus. Seuraavassa havainnollistetaan tätä tarkastuksen kolmijakoa kunnassa (Vuorinen 1995, 166):

	<u>Tilivelvollisuus</u>	<u>Tarkastustaso</u>
Tarkastuslautakunta	kvalitatiivinen	vaikuttavuus
Tilintarkastus	kvantitatiivinen	tilinpäätös ja hallinto
Sisäinen tarkastus	kvantitatiivinen	tuottavuus ja taloudellisuus

Kunnan tarkastusjärjestelmän tarkoituksena on ensisijaisesti toteuttaa kunnallisen itsehallinnon keskeisiä arvoja: itsehallintoa, demokratiaa ja hyvinvointia. Tilintarkastuksen ja myös sisäisen tarkastuksen näkökulmasta uskottavuus, oikea informaatio sekä tilivelvollisuuden toteutuminen ovat tärkeässä asemassa kunnan tarkastamisessa. Tarkastusjärjestelmän tehtävänä on myös erottaa toisistaan vaikuttavuuden arvioinnin ja tilinpidon, hallinnon sekä tilinpäätöksen tarkastaminen sekä jakaa tehtävät ammattitarkastajien ja luottamushenkilöiden kesken. (Vuorinen 1995, 167.)

Kunnan tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida, ovatko valtuuston toimintavuodelle asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet, eli onko valtuuston myöntämillä voimavaroilla saatu aikaan halutut vaikutukset. Se onkin eräänlainen poliittinen elin, joka arvioi kunnan organisaation aikaansaamia tuloksia ja vertaa niitä asetettuihin tavoitteisiin. Lautakunta myös esittää tilintarkastajan tarkastustyön tulosten perusteella käsityksensä kunnan tilinpäätöksestä ja vastuuvapauden myöntämistä tai sen epäämisestä. Sen tehtävänä on myös valtuuston päätettävien hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien asioiden valmistelu. Tarkastuslautakunnan tärkeänä tehtävänä on edelleen varmistaa, että valvonta on kunnassa tarkoituksenmukaisesti järjestetty. Tästä syystä tarkastuslautakunta valitseekin kunnan tilintarkastajan, ja yhdessä ne arvioivat sisäisen tarkastuksen ja tarkkailun riittävyttä. (Vuorinen 1996, 22.)

Varsinainen kunnallinen tilintarkastus keskittyy varmentamaan tilinpäätöksen antamaa oikeaa ja riittävää kuvaa kunnan taloudesta ja hallinnosta. Tilintarkastajan tehtävänä onkin kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastus sekä tilinpäätöksen analysointi, sisäisen tarkastuksen ja sisäisen tarkkailun eli sisäisen valvonnan toimivuuden arviointi, tilintarkastuskertomuksen antaminen ja tarkastuslautakunnan sille antamat erityistehtävät. (Mts. 184.) Kuntalaki (73 §) määrittelee tilintarkastajan tehtäväksi lisäksi valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annettujen tietojen oikeellisuuden varmistamisen.

Tilintarkastajan suorittamassa tarkastuksessa painottuu erityisesti laillisuuden tarkastaminen eli se, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Oikeat ja riittävät tiedot pätevät myös kunnallisessa kirjanpidossa, ja niiden toteutuminen on varmistettava. Tavoitteisiin ja saavutettuihin tuloksiin tilintarkastaja ei niinkään ota kantaa. Tilintarkastajan on työssään noudatettava hyvää tilintarkastustapaa, ja hänen tulee olla lisäksi riippumaton. Tarkastaja raportoi työstään tarkastuslautakunnalle ja antaa lisäksi valtuustolle

kultakin tilikaudelta kertomuksen, jossa hän esittää suoritettujen tarkastustyön tulokset. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 38–44.)

Sisäinen tarkastus toimii apuna johdon suorittaessa valvontavelvollisuuttaan. Sen eräänä tehtävänä on varmentaa kunnan tuottavaa ja taloudellista toimintaa. Sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttää on tarkemmin määritelty seuraavassa luvussa.

Tarkastuksen asemaa kuntaorganisaatiossa voidaan selvittää myös agenttiteorian pohjalta. Päämiehinä toimivat kuntalaiset, jotka ovat valinneet kunnanvaltuutetut hoitamaan ja käyttämään yhteisiä voimavaroja. Agentit voidaan jakaa kunnassa luottamusmiehiin sekä viranhaltijoihin. (Mts. 169.)

3.3.3 Valtion suorittama valvonta

Valtio on hajauttanut sille kuuluvia tehtäviä esimerkiksi kunnille, ja siksi näiden tehtävien oikeudenmukaista ja laillista suorittamista täytyy myös valvoa. Valtiovallan suorittaman valvonnan oikeudellinen perusta liittyy juuri hallintotoiminnan yhtenäisyydestä huolehtimiseen. Kunnilla on sanottu olevan eräänlainen kaksoisrooli, jossa ne yhtäältä ovat itsehallintoyksiköitä, mutta toisaalta ne ovat myös osa julkisen hallinnon kokonaisuutta, joka hoitaa sille annettua lakisääteistä tehtäväkenttää. (Ryynänen 1999, 178.)

Toinen tärkeä peruste valtion suorittamalle valvonnalle on kansalaisten saamien palvelujen laatu ja oikeellisuus. Kuntalainen voi tehdä esimerkiksi kantelun lääninhallitukselle kunnan toiminnasta laillisuusperusteeseen vedoten. Lääninhallitus valituksen saatuaan tutkii, onko kunta toimissaan käyttäytynyt lain mukaisesti. Kunnan asukkaat tai muut valittamaan oikeutetut henkilöt voivat tehdä myös kunnallisvalituksen, joka voidaan niin ikään lukea erääksi valtionvalvonnan muodoksi. (Mts. 181.)

Muita valtionvalvontaa suorittavia tahoja ovat esimerkiksi valtiontalouden tarkastusvirasto sekä valtioneuvoston tarkastajat. Niillä on oikeus tarkastaa kuntien taloudenhoitoa sen selvittämiseksi, onko valtionapu käytetty oikeaan tarkoitukseen. Ylimpinä lainvalvojina ovat oikeuskansleri ja eduskunnan oikeusasiamies, jotka valvovat myös kuntien ja niiden viranomaisten toimintaa. Lisäksi edelliset toimivat yleisinä kanteluviranomaisina. (Myllymäki 1994, 221–223.)

Valtion tehtävästä kuntien valvonnassa on keskusteltu maailmalla ja on puhuttu ns. global-ohjauksesta. Sen mukaan yksittäistapauksellisesta valvonnasta luovuttaisiin ja siirryttäisiin järjestelmään, joka toimii ohjauksellisesti ja tukevasti. Järjestelmän olisi määrä tuottaa soveltuvaa informaatiota ja arviointia, joka olisi kuntien apuna niiden suorittaessa toimintojaan. Vasta tarvittaessa järjestelmä antaisi mahdollisuuden jälkikäteiseen parantamiseen tai myös toimenpiteiden korjaamiseen. Tämä valvonnan malli perustuisi luonnollisesti vahvaan yhteistoimintaan. (Ryynänen 2004, 77.)

3.4 Kunnan sisäinen valvonta ja valvontajärjestelmä

Sisäisen valvonnan avulla johto pyrkii saamaan organisaation toimimaan haluamallaan tavalla. Johdolle on myös tärkeää, että organisaation tilasta ja aikaansaannoksista on saatavilla riittävästi tietoa. Sisäisen valvonnan tehokkuus riippuu puolestaan siitä, kuinka hyvin eri henkilöt organisaatiossa tietävät ja ymmärtävät tehtävänsä ja toimivat niiden edellyttämällä tavalla sekä seuraavat tehtäviensä toteutumista. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 47.)

Kunnan johto ja kunnanhallitus ovat viime kädessä vastuussa kunnan sisäisen valvonnan järjestämisestä. Sisäisen valvonnan avulla pyritään varmistamaan relevantin tiedon saaminen toiminnan kehittymisestä ja näin auttamaan kuntaa tavoitteiden ja päämäärien saavuttamisessa. Sisäinen valvonta pyrkii siten ensisijaisesti minimoimaan riskiä, joka liittyy toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen. (Mts. 47–48.) Myös sisäisellä tarkastusyksiköllä on organisaation sisäisessä valvonnassa erityinen rooli, sillä sisäisen tarkastuksen tehtävänä on arvioida ja varmistaa, että sisäinen valvonta toimii. Tähän liittyen käsitellään seuraavassa luvussa tarkemmin sisäistä valvontaa ja siihen liittyvää COSO -mallia.

Kunnanvaltuuston ohjaus- ja valvontavalta on myös osa kunnallistalouden sisäistä valvontaa. Valtuusto ohjaa kunnan toimintaa hyväksymällä ohjeellisen kuntasuunnitelman, joka on kunnan suunnitelmallisen ja hallitun johtamisen perusta. Vieläkin tehokkaampi talouden ja hallinnon ohjausväline on sitä vastoin kuntasuunnitelman perusteella laadittava sitova kunnan talousarvio, joka jakaantuu kolmeen osaan: käyttötalous-, investointi- ja rahoitusosaan. (Myllymäki 1994, 226–227.)

Kunnanhallitus on myös osaltaan toteuttamassa kunnan sisäistä valvontaa. Sen tehtävänä on esimerkiksi asioiden valmistelu, yleishallinnon hoito sekä täytäntöönpano. Lisäksi kunnanhallitukselle kuuluu hallinnon johtaminen. Kunnan hallinnon johtaminen sisältää tehtävien hoidon ohjaamisen ja valvonnan. Kunnanhallituksella on myös vastuu kunnan sisäisen valvonnan toimivuudesta ja sille on säädetty kunnanvaltuuston päätösten laillisuusvalvonta. (Mts. 231.)

Kunnan taloutta, hallintoa ja tarkastusta koskevia määräyksiä löytyy esimerkiksi kuntalaista. Mikään laki ei kuitenkaan sinänsä velvoita kuntaa sisäisen valvonnan järjestämiseen. Ainoa sisäistä valvontaa koskeva maininta löytyy pykälästä 73. Siinä todetaan, että kunnan tilintarkastajan on otettava kantaa kunnan sisäisen valvonnan asianmukaiseen järjestämiseen. Voitaneen siis olettaa, että mainittu kuntalain kohta välillisesti velvoittaa kuntaa järjestämään toimivan sisäisen valvontajärjestelmän.

Mitä suurempi organisaatio on, sitä suurempi merkitys on sen sisäisellä valvontajärjestelmällä. Organisaatiossa tulee aina olla asianmukainen ja toimiva sisäinen valvontajärjestelmä, sillä ilman sitä hallituksen on mahdotonta vastata valvontatehtävästään. Sisäinen valvonta ei ulotu vain kirjanpidon, varainhoidon ja tilinpäätöksen oikeellisuudesta huolehtimiseen, vaan siihen sisältyy myös monia muita tärkeitä seikkoja, jotka tulee huomioida oikean ja riittävän kuvan saamiseksi organisaation toiminnasta.

Sisäinen valvontajärjestelmä on suuri kokonaisuus, organisaation toimintaan sisälletty valvontajärjestelmä, joka sisältää valvontaympäristön, valvontatoimenpiteet sekä tarvittavan raportoinnin. Valvontaympäristöllä tarkoitetaan ylimmän johdon yleistä asennoitumista, tietoisuutta ja toimenpiteitä, jotka liittyvät sisäiseen valvontajärjestelmään sekä sen merkitykseen organisaatiolle. Valvontatoimenpiteillä pyritään turvaamaan päivittäisten toimintojen oikeellisuus. Näihin liittyvät hyväksymisvaltuudet, työtehtävien jaot sekä esimerkiksi taloudenohjausjärjestelmien sisältämät eri kontrollit. (Hirvonen ym. 2003, 223.)

Sisäinen valvontajärjestelmä on erilainen eri organisaatioissa ja siihen vaikuttavat toiminnan laatu ja laajuus. Hyvin toteutettuna sisäinen valvontajärjestelmä lisää taloudellisen raportoinnin luotettavuutta ja vähentää riskiä, että esim. tilinpäätös sisältäisi olennaisia virheitä. Hallitus antaa sisäisen valvontajärjestelmän yksityiskohtien läpikäynnistä huolehtimisen yleensä toimitusjohtajan, tilintarkastajan tai sisäisen tarkastusyksikön huoleksi.

Hallituksen tehtäväksi jää usein vain arvioida sisäisen valvontajärjestelmän tilaa ja tehokkuutta. (Mts. 223.)

3.5 Ongelmia kunnan johtamisessa ja hallinnossa sekä kunnallisjohtamisen näkymiä Suomessa

Jotta päästäisiin mahdollisimman suotuisiin olosuhteisiin myös kunnallisessa johtamisjärjestelmässä, pitäisi yleistä hallintoa kehittää muun muassa siten, että parannetaan tiedonkulkua sekä organisaation sisällä että ulkona, lisätään suoritusten arviointia sekä hajautetaan vastuun jakoa, kuten esimerkiksi MacAvoy & Millstein (2004) teoksessaan toteavat.

Kunnan toimintaa ohjaavat pitkälti erilaiset lait, ohjeet ja määräykset. Näissä on kuitenkin usein huomattavasti tulkinnanvaraa ja se saattaa monesti aiheuttaa ongelmia ja erimielisyyksiä siitä, mikä on oikea tapa tehdä asioita. Myös uudet määräykset esimerkiksi Euroopan Unionin suunnalta antavat oman haasteensa kunnan johtamiselle.

Ryynänen (1996, 121–122) on kirjoittanut vahvaan johtajaan perustuvasta kunnallishallinnosta jo kymmenen vuotta sitten. Hän on pohtinut, mihin suuntaan kunnallinen johtamisjärjestelmä on kehittymässä ja säilyykö nykyinen kunnanjohtajamalli vai siirrytäänkö pormestarijärjestelmään. Pormestarivetoisessa hallinnossa on sanottu olevan se etu verrattuna kunnanjohtajajärjestelmään, että edellisellä on poliittiseen asemaansa nojaten esimerkiksi enemmän valtaa käytössään kuin jälkimmäisellä. Toisaalta poliittisella johtajalla on myös suurempi vastuu äänestäjiin eli kuntalaisiin nähden, mikä on tietysti hyvä asia. Nyt kymmenen vuoden jälkeen on jo näyttöä pormestarijohtoisesta kunnasta, ja lisää pormestarivetoisia kuntia on tulossa lähivuosina.

Ryynänen (2004, 139–141) on myös uudemmassa teoksessaan pohtinut nykyisen kunnallisen johtamisjärjestelmän tilaa ja sen tulevaisuudennäkymiä. Hän pohtii sitä, pitäisikö äänestäjien valita valtuutettujen lisäksi myös tosiasialliset vallankäyttäjät, johtajat. Edelleen Ryynänen esittää, että pystyäksemme ylpeilemään vahvalla ja kansanvaltaisella kunnallishallinnollamme, täytyy esimerkiksi kunnan hallinnon johtajan (kunnanjohtaja, pormestari) olla valittu suoralla kansanvaalilla.

4 SISÄINEN TARKASTUS KUNNAN VALVOVANA SILMÄNÄ

Sisäisen tarkastuksen rooli organisaatioissa on historian saatossa muuttunut. Ennen sitä pidettiin elimenä, joka teki vain yksinkertaisia hallinnollisia toimia, kuten dokumenttien tarkastusta, varojen laskemista ja menneiden tapahtumien raportoimista. Sisäisen tarkastuksen toimenkuva on kuitenkin saanut uusia piirteitä vuosien saatossa. Se on muuttunut rutiininomaisesta tarkastustoiminnasta johdon monipuoliseksi apuvälineeksi (Niinisalo 1995, 7). Varsinkin julkisella sektorilla sisäisen tarkastuksen tehtäväksi on muotoutunut esimerkiksi yhteisen rahan käytön valvominen ja palvelujen tehokkuuden varmentaminen sekä johtoportaan eräänlaisena varmennuselimenä toimiminen.

4.1 Sisäisen tarkastuksen historiaa

Kuuluisat myytit ja tarut eivät ole ainoita asioita, jotka ovat peräisin antiikin Kreikasta. Sinne johtavat myös sisäisen tarkastuksen juuret, ainakin Sawyer & Vintenin (1996, 23) mukaan. Itse perinteinen tarkastustoiminta sai kuitenkin heidän mukaan alkunsa teollisen vallankumouksen myötä. Aluksi tarkastusta suorittivat tilintarkastajat, mutta ajan myötä he eivät enää täysin pystyneet täyttämään kaikkia johdon tarpeita pelkän taloudellisen informaation paikkansapitävyyden varmistamisella. Tämän vuoksi moderni sisäinen tarkastus aikoinaan syntyi, palvelemaan johdon lisääntyneitä tiedontarpeita organisaation johtamisen ja hallinnoinnin saralla.

Sisäisen tarkastuksen historian voidaan viimeistään sanoa alkaneen sisäisten tarkastajien ammattijärjestön IIA:n (The Institute of Internal Auditors) perustamisesta vuonna 1941. Sen jäsenistö käsitti tuolloin noin 40 henkilöä, kun se nykyään on maailmanlaajuisesti jo yli satatuhatta. (http://www.theiaa.org/index.cfm?doc_id=266)

Vuonna 1947 IIA julkisti ensimmäisen sisäisen tarkastajan vastuita koskevan ohjeistonsa (Statement of Responsibilities for the Internal Auditor). Vuonna 1968 julkaistiin vuorostaan eettiset säännöt (Code of Ethics). Niiden tarkoituksena oli määritellä ammattimaista käyttäytymistä, moraalialia ja arvovaltaa. Ohjeet korostivat erityisesti sisäisen tarkastajan rehellisyyttä, luottamuksellisuutta, objektiivisuutta, huolellisuutta sekä uskollisuutta

tekemäänsä työtä sekä työnantajaa kohtaan. Sääntöjä noudatetaan edelleen ja ne ovat vieläkin tärkeitä ominaisuuksia sisäiselle tarkastajalle. (Sawyer & Vinten 1996, 27–28.)

Sisäinen tarkastus sai professionaalisen leiman viimeistään reilut kolmekymmentä vuotta sitten, kun sisäisen tarkastajan ammattinimike CIA (Certified Internal Auditor) otettiin käyttöön. Tämä nimike toi sisäiselle tarkastajalle mahdollisuuden saada legitimoitu asema, jota vuosien kokemuksaan ei yksin välttämättä tuonut. Luonnollisesti myös kollegoiden sekä työmarkkinoiden arvostus ja henkilökohtainen tyytyväisyys työtä kohtaan kohenivat uuden ja arvostetun ammattinimikkeen myötä. (Sawyer & Vinten 1996, 28–29.)

Vuonna 1978 ammattijärjestö hyväksyi ensimmäistä kertaa standardit, joiden mukaan sisäisen tarkastajan tuli ammattiaan harjoittaa. Niiden sisältämät säännöt ja muut kriteerit tarkastajan työssä on tunnustettu koko maailmassa ja monet sisäisen tarkastuksen yksiköt käyttävätkin standardeja työnsä ohjenuorana. (Mts. 29.) Näitä ammattistandardeja käsitellään enemmän sisäistä tarkastusta ohjaavien normien yhteydessä kappaleessa 4.7.

4.2 Sisäisen tarkastuksen merkitys organisaation hallintojärjestelmälle

Kuuluvaisen (2001a) mukaan ammattitaitoinen sisäinen tarkastus on hallitukselle tai sitä vastaavalle organisaation ylimmälle vastuulliselle elimelle erittäin suuri apu hallinnon kehittämisessä ja arvioinnissa. Jotta sisäinen tarkastusyksikkö olisi hyödyllinen ja sen asema turvattu, tulisi sen tuottaa relevanttia tietoa organisaatiolle ja nimenomaan sen johdolle. On totta, että pelkkä sisäisen tarkastuksen olemassaolo tuo yhteisölle tiettyä turvallisuuden tuntua ja kasvattaa sen imagoa. Pelkkä olemus ei kuitenkaan tuo varmuutta organisaatiolle, vaan siihen tarvitaan konkreettisia toimia. Johtoporras odottaa saavansa tiettyä lisäarvoa sisäiseltä tarkastusyksiköltä ja sen toiminnalta.

Oulasvirran (2004) mukaan tämä lisäarvo voi olla esimerkiksi riskienhallinnan ja riskeihin varautumisen paranemista, sisäisten kontrollien kehittämistä ja parantamista, tiedonkulkujärjestelmien ja raporttien kehittämistä sekä yleensä organisaation voimavarojen aiempaa tehokkaampaa allokoointia ja hyödyntämistä ja sen myötä erityisesti tuloksellisuuden parantamista. Kuuluvaisen (2001b, 4) mukaan lisäarvoa tuottavalle ja tehokkaalle sisäiselle tarkastukselle on myös kaksi välttämätöntä edellytystä, ammattimaisuus ja objektiivisuus,

joiden molempien tulee toteutua, jotta tehokas ja lisäarvoa tuottava tarkastustoiminta varmistuisi.

Sisäisen tarkastuksen rooli vaihtelee hieman maittain ja jopa kunnittain. Kunkin kansakunnan ja yhteisön kulttuuri, arvot ym. määrittelevät osittain sen, mitä pidetään tärkeänä, tässä tapauksessa tarkastamisen arvoisena. Sisäisen tarkastusyksikön roolin muodostumiseen organisaatiossa vaikuttavat siis monet tekijät, eivät vain lait ja standardit. Yhden seikan on kuitenkin oltava yhtenevä kulttuureista ja rajoista huolimatta; sisäisen tarkastuksen tulee olla objektiivista, riippumatonta ja ammattitaitoista arviointi- ja varmennuspalvelua. Myös Kuuluvainen (2003) toteaa artikkelissaan, että hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmä organisaatiossa edellyttää omaa riippumatonta, ammattitaitoista ja riittävästi resurssoitua sisäistä tarkastusta. Näin ainakin kaikilla merkittävillä ja riittävän suurilla organisaatioilla.

Sisäistä tarkastusta on joskus kritisoitu myös siitä, että se tekee tilintarkastajien kanssa osittain päällekkäistä työtä. Sen lisäksi asennoituminen sisäisiä tarkastajia kohtaan saattaa organisaatiossa olla epäluuloista, koska tarkastajien ajatellaan toimivan jonkinlaisina poliiseina, kyttääjinä. Kun sisäinen tarkastus tekee oikeita asioita ja sen tehtävät sekä rooli on organisaatiossa toimivien tiedossa, sen itsestään muille antama kuva organisaatiossa paranee ja mahdollisuudet lisäarvon tuottamiseen ja hedelmälliseen yhteistyöhön kasvavat. (Hirvonen, Niskakangas & Steiner 2003, 225.)

Sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa perustuu paljolti myös luottamukseen ja arvostukseen sisäisen tarkastuksen ja eri sidosryhmien välillä. Blomqvist & Kotonen (2005, 31) ovat sitä mieltä, että luottamus syntyy ajan myötä, kun yhteistyö sidosryhmien välillä syventyy ja vakiintuu ja ne oppivat tuntemaan toisensa. Tähän liittyen onkin Pickett (2005, 274) mielestäni ilmaissut erittäin osuvasti sisäisestä tarkastajasta olevan kuvan kehittymistä ”kyttääjästä” lisäarvon tuottajaksi. Hän esittää kehityksen kulun numeroasteikolla yhdestä seitsemään, joista ensimmäinen kuvaa vanhaa ja viimeinen uusinta käsitystä sisäisen tarkastajan toimenkuvasta seuraavasti:

- 1) Olemme täällä tarkastaaksemme teitä.
- 2) Olemme täällä tarkastaaksemme teidän kontrollejanne.
- 3) Olemme täällä tarkastaaksemme teidän riskejänne.
- 4) Olemme täällä tarkastaaksemme teidän riskienhallintajärjestelmäänne.

- 5) Olemme täällä auttaaksemme teitä luomaan riskienhallintajärjestelmän.
 - 6) Olemme täällä auttaaksemme teitä saavuttamaan menestystä.
 - 7) Olemme täällä auttaaksemme teitä todistamaan, että organisaatiomme toiminta voidaan luottavaisin mielin antaa teidän hoidettavaksenne.
- (Pickett 2005, 274.)

Edellä oleva kuvaa hyvin sisäisen tarkastajan imagon kehittymistä organisaatiossa. Luettelon perusteella voidaan huomata, että sisäinen tarkastaja on aluksi mielletty vain tarkastavaksi tahoksi. Vähitellen sen rooli muiden sidosryhmien mielestä kuitenkin muuttuu ja sisäinen tarkastaja mielletäänkin lopulta organisaatiossa työskenteleväksi, tärkeäksi pelikumppaniksi.

4.3 Sisäisen tarkastuksen asema kunnan organisaatiossa

Sisäisen tarkastuksen organisatorinen asema on aiheuttanut paljon keskustelua. Lähtökohtaisesti on päädytty siihen, että pystyäkseen toimimaan riippumattomana elimenä sisäisen tarkastusyksikön tulisi olla yhtiön toimitusjohtajan tai hallituksen suorassa alaisuudessa ja myös raportoida suoraan heille (Vento & Salminen 1981, 144). Näin ollen voidaan olettaa myös, että kaupunkiorganisaatiossa sisäisen tarkastuksen tulisi kuulua kaupunginhallituksen alaisuuteen. Käytännössä yksikkö kuuluu monesti myös ns. kunnan toimitusjohtajana toimivan kaupunginjohtajan alaisuuteen.

Joissakin kunnissa sisäisen tarkastus on myös alistettu esimerkiksi talousjohdolle, mutta tällöin väistämättä tulee pohtineeksi, voiko tarkastuksen toimintaa hoitaa täysin puolueettomasti ja riippumattomasti. Vento & Salminen (1981, 145) toteavat myös, että sisäinen tarkastus ei saa olla laskentatoimen alaosa, mutta ei myöskään laskentatoimen yläpuolella oleva yksikkö, vaan niiden tulisi toimia osittain rinnakkain ja yhteistyössä.

Jotta sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa olisi oikeutettu ja turvattu, tulisi sen tarkoitus, toimivalta ja vastuut, toiminta-alue, tietojen saantioikeus, haastattelu ja omaisuuden tarkastusoikeus tulla kirjatuksi erilliseksi sisäisen tarkastuksen toimintaohjeeksi. Toimintaohjeessa olisi hyvä määritellä myös esimerkiksi sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatus, sitoutuminen organisaation päämääriin ja arvoihin sekä sisäisen tarkastuksen vastuut. (Kuuluvainen 2001a, 26.)

4.4 Sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttä kunnassa

Toteuttaessaan valvontavelvollisuutta voi kunnan johto halutessaan käyttää apuna sisäistä tarkastusyksikköä. Sisäinen tarkastus on systemaattista tietyn henkilön tai henkilöiden suorittamaa tarkastusta ja se toimii kunnan omana asiantuntijayksikkönä sekä osana toiminnan arviointi- ja varmistustoimintaa.

Sisäisen tarkastuksen asema ei siis ole lailla turvattu. Sisäinen tarkastus kuitenkin toimii normaalisti suoraan kunnanhallituksen tai kunnanjohtajan alaisuudessa ja sen tehtävät painottuvat pitkälti kunnan johdon intresseihin. Vaikka ainakin suurimmilla kunnilla löytyy oma sisäisen tarkastuksen yksikkö, hankkivat etenkin keskisuuret kunnat enenevässä määrin sisäisen tarkastuksen palveluja ostopalveluna esim. tilintarkastustoimistoilta. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 53.)

Sisäinen tarkastus voi suorittaa sekä laillisuuden varmistusta että tarkoituksenmukaisuutta koskevien kysymysten selvittämistä, mutta työssä korostuu ulkoisen tilintarkastajan työtä selvemmin tarkoituksenmukaisuusnäkökulma oikeellisuuden sekä lain- ja päätöstenmukaisuuden kanssa. Porokka-Maunuksela ym. (2004) mukaan sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttä voi koostua mm. seuraavanlaisista tehtävistä:

- Hallinnon tarkastus
 - o Johtosäntöjen ja ohjeiden noudattaminen
 - o Toimintasuunnitelmien noudattaminen
 - o Asioiden valmistelu
 - o Oikeat tiedot päätöksentekijöille
 - o Päätösten täytäntöönpano
 - o Kunnan lakisääteisten velvoitteiden hoitaminen
 - o Organisaatio ja sen tehokkuus
- Tavoitteiden asettamisen ja saavuttamisen seuranta
- Omaisuuden hoidon tarkastus
- Sisäisen valvonnan tehokkuuden ja toimivuuden tarkastus
- Laskentatoimen ja taloudenhoidon tarkastus
- Toimenpidesuosittelusten antaminen

Tulee kuitenkin muistaa, että vaikka edellisen listan perusteella sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttä onkin varsin laaja, ei sen suorittama tarkastustoiminta voi korvata ulkoista, lakisääteistä tilintarkastusta. Sisäisen tarkastuksen toimintakenttä voi kuitenkin osittain kattaa samoja alueita tilintarkastuksen kanssa.

Sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän sanotaan usein jakautuvan myös seuraavanlaisille alueille: arviointi- ja varmistuspalveluihin sekä konsultointipalveluihin. Näiden palveluiden avulla sisäinen tarkastus auttaa organisaation johtoa riskienhallintaan, valvontaan sekä johtamiseen ja hallintoprosesseihin liittyvissä kysymyksissä. (Esim. Hannukkala 2002, 37.) Varmistus- ja arviointitoimintaa sekä konsulttitoimintaa käsitellään seuraavaksi omien otsakkeiden alla. Näiden lisäksi myös koulutustoimintaa ja ohjeiden tuottamispalvelua huomioidaan jäljempänä omana kokonaisuutena.

4.4.1 Laillisuuden varmistus sekä arviointitoiminta

Eräs sisäisen tarkastuksen tehtävistä on suorittaa arviointi- ja varmistustoimintaa. Tätä varmistuspalvelua annetaan etupäässä organisaation hallitukselle tai sitä vastaavalle toimielimelle. Itse varmistuspalvelu sisältää kehitys- ja toimenpidesuosituksia, jotka tuotetaan arvioidun kohteen johdolle. Sisäisen tarkastuksen on myös seurattava suositusten käsittelyä, toteutusta ja vaikutusta, vaikka se ei vastuussa niistä olekaan. Näin ollen voidaan sanoa, että varmistuspalvelussa on mukana kolme osapuolta: varmistuksen saaja, arvioidun kohteen johto sekä sisäinen tarkastus. (Kuuluvainen 2002, 4.)

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa on lueteltu monia seikkoja, jotka sisäisen tarkastajan tulisi huomioida arvioidessa organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmään, toimintoihin sekä tietojärjestelmiin liittyviä riskejä. Näitä seikkoja ovat esimerkiksi:

- taloudellisen ja toiminnallisen tiedon luotettavuus ja eheys
- toimintojen tuloksellisuus ja tehokkuus
- omaisuuden turvaus
- lakien, määräysten ja sopimusten noudattaminen.

Sisäisen tarkastustoiminnan tulisi myös tukea organisaatiota tehokkaiden valvontajärjestelmien ylläpidossa arvioimalla niiden vaikuttavuutta ja tehokkuutta ja olla mukana niiden kehittämisessä.

Kun puhutaan julkisen sektorin ja tässä tapauksessa kunnan arviointitoiminnasta, voidaan tarkastuksesta erottaa myös niin kutsuttu ”vastiketta rahalle” -toiminto (Value For Money), johon liittyvät läheisesti myös termit taloudellisuus, tehokkuus ja vaikuttavuus. Buttery, Hurford & Simpson (1993, 84–89) ovat pohtineet tätä julkisyhteisöissä tapahtuvaa tarkastuksen muotoa, jossa tarkastajan tehtävänä on ottaa kantaa myös siihen, kuinka organisaatio tavoitellessaan päämääriään pystyisi maksimoimaan käyttämiensä resurssien hyödyn.

4.4.2 Konsulttitoiminta

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa ja niihin liittyvissä käytännön ohjeissa on erillisenä kohtana konsultointitehtävien toteuttamista ohjaavat periaatteet. Niissä konsultointitehtävät ryhmitellään neljään kategoriaan: varsinaiset, epäviralliset, erityiset ja hätätilannetta koskevat. Alhon (2005, 22) mielestä konsultoinnin ohjeistukset koskenevat lähinnä suuria konsultointitarpeita kuten yrityskauppa- ja fuusiotilanteita. Hän toteaa kuitenkin, että asiantunteva tarkastaja voi soveltaa ohjeita myös muunkinlaisiin kohteisiin.

Sisäinen tarkastaja voi joutua myös ratkomaan konsultointitehtäviin liittyviä erimielisyyksiä johdon kanssa. Konsultoinnin ohjeissa neuvotaan mm. kuinka tulee toimia tilanteessa, jossa tarkastajan mielestä toimeksiannon tulisi olla laajempi kuin johto esittää. Tällöin tarkastajalla on ohjeen mukaan kolme vaihtoehtoa (ks. Alho 2005, 22):

- vakuuttaa johto lisätavoitteiden sisällyttämiseksi konsultointisopimukseen
- kirjata muistiin, että toimeksianto ei laajennettu ja mainita asiasta loppuraportissa
- sisällyttää lisätavoitteet seuraavaan arviointi- ja varmistustehtävään.

Konsultointipalvelussa osapuolina ovat sisäinen tarkastus ja siltä palvelun tilannut, samassa organisaatiossa toimiva asiakas. Konsultoinnin perusteella annettavien toimenpidesuosittelusten ym. noudattaminen ei ole sisäisen tarkastuksen vastuulla tai edes sen valvonnan alaisena.

Asiakkaan on itse ratkaistava, ryhtyykö hän suositusten mukaisiin toimenpiteisiin. (Kuuluvainen 2002, 4.)

Kiinnostus sisäisen tarkastuksen tarjoamasta konsulttipalvelusta on kasvanut kaiken aikaa. McCall (2002) kuvailee tilannetta esimerkiksi Yhdysvalloissa, jossa viime vuosien tilintarkastuskandaalien jälkeen tilintarkastusyhteisöjen yhtäaikaisesti tarjoamia tarkastus- ja konsulttipalveluja samalle asiakkaalle on rajoitettu. Hän lisää myös, että siirtyminen tarkastajasta konsultiksi on haastavaa ja voi aiheuttaa ongelmia monelle sisäiselle tarkastajalle.

4.4.3 Koulutustoiminta sekä ohjeiden tuottaminen

Sisäinen tarkastus on paljon muutakin kuin vain arvioimista, varmistamista tai konsultointia. Se on myös henkilöstön opastamista ja kouluttamista. Heikkonen & Koskinen (1985, 178) muovailevat sisäisen tarkastuksen ja tarkastettavan tahon välistä rakentavaa yhteistyötä seuraavasti: ”Rakentava yhteistyö ja valvontamieliala yleensä syntyy vasta silloin, kun sisäinen tarkastaja ei ainoastaan tarkasta, vaan myös antaa neuvoja omalta tehtäväalueeltaan.”

Sisäinen tarkastus ohjaa omalta osaltaan toimintaa oikeaan suuntaan. Sen on mahdollista asiantuntijajyksikkönä tuottaa ohjeita johdon muuttuviin tarpeisiin. Sisäisen valvonnan ohjeisto onkin eräs tärkeä esimerkki tällaisesta sisäisen tarkastusyksikön laatimasta ohjeesta. Tarkastajan tulisi aina muutenkin kykyjensä ja muiden mahdollisuuksien mukaan opastaa ja kannustaa henkilöstöä toimimaan paremmin yhteisten päämäärien hyväksi, sillä henkilökunnan kouluttamista pidetään myös yrityksen investointina.

4.4.4 Yhteistyö muiden tarkastusta suorittavien tahojen kanssa

IIA: n julkaisuissa näkee usein kuvattuna nelijalkaisen pöydän, jonka jokainen kulma tukeutuu hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää kannattaviin pääkomponentteihin: hallitukseen, johtoon, sisäiseen tarkastukseen ja tilintarkastukseen. Adamec, Leinicke, Ostrosky & Rexroad (2005) mainitsevat artikkelissaan, että sisäinen tarkastus auttaa esimerkiksi ylintä johtoa nelijalkaisessa pöydässä kuvatun oman jalkansa varassa konsultoimalla tätä mm. organisaation riskienhallintaa sekä laillisuutta koskevissa asioissa. Artikkelin kirjoittajat toteavat toisaalta, että kun sisäinen tarkastus tarkastaa esimerkiksi

tilinpäätökseen liittyviä asioita, se työskentelee niin sanotusti muun kuin oman jalkansa varassa ja kannattaa näin ulkoisen tilintarkastajan puoleista pöydän kulmaa.

Joka tapauksessa sisäisen tarkastuksen tulee tukea esimerkiksi tarkastuslautakunnan toimintaa antamalla sen tietoon työnsä tulokset. Tämä auttaa tarkastuslautakuntaa saamaan paremman ja täyden käsityksen kunnan organisaation toiminnasta. Yhteistyö ulkoisen tilintarkastajan kanssa voi myös olla hedelmällistä ja aikaa säästävää. Tietojen vaihto, tarkastusalueiden osittainen jakaminen ja toisten tarkastustulosten hyödyntäminen vähentävät kaksinkertaisen työn määrää ja mahdollistavat tehokkaamman toiminnan. Tilintarkastajalla on kuitenkin täysi vastuu myös työssään käyttämästä sisäisen tarkastuksen suorittamasta tarkastuksesta.

4.5 Sisäisen tarkastuksen rooli sisäisessä valvonnassa

Sisäisellä tarkastuksella on organisaatioiden sisäisessä valvonnassa erityinen rooli, sillä sen tehtävänä on arvioida ja varmistaa, että sisäinen valvonta toimii. Sisäisen valvonnan yhteydessä on usein käytetty jotakin mallia helpottamaan asian jäsentämistä ja ymmärtämistä. Tässä käytetty COSO -malli on sisäisen valvonnan viitekehyksenä kansainvälisesti erittäin tunnettu ja toimiva tapa jakaa valvonta eri osa-alueisiin, ja tässäkin tutkielmassa nojaututaan siihen.

4.5.1 Sisäisen valvonnan osatekijät – COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission)

COSO -malli koostuu viidestä erillisestä komponentista, jotka kaikki liittyvät organisaatioon, sen toimintaan ja johtamiseen. Komponentit myös liittyvät toisiinsa ja niitä voidaan esimerkiksi yhdistää organisaation tarpeen ja koon mukaan. Näitä komponentteja ovat (esim. Porokka-Maunuksela ym. 2004, 48–52) seuraavat:

- johtamis- ja valvontakulttuuri
- riskienhallinta
- valvontatoimenpiteet
- tieto ja tiedonvälitys
- seuranta.

Johtamis- ja valvontakulttuuri

Organisaation johtamis- ja valvontakulttuurilla eli valvontaympäristöllä tarkoitetaan sitä johtamiskäytäntöä ja ympäristöä, jossa sisäinen valvonta toimii. Valvontaympäristö pitää sisällään mm. rehellisyyden periaatteen, eettiset arvot sekä henkilöstön osaamisen ja suorituskyvyn. Siihen kuuluu myös johtajien toimintatyyli ja toimivalta sekä vastuun jakaminen. Johtamis- ja valvontakulttuurilla on siten suuri merkitys kunnan tavoitteiden saavuttamiselle sekä siinä esiintyvien riskien tiedostamiselle. Hyvä ja eheä valvontaympäristö toimii myös vahvana jalustana muille valvonnan osatekijöille. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 49.)

Riskienhallinta

Jokaisen organisaation, suuren tai pienen, tulee toiminnassaan varautua riskeihin, jotka uhkaavat niiden toiminnallisten tai taloudellisten tavoitteiden saavuttamista. Riski voi uhata organisaatiota joko ulkoa tai sisältä. Riskeillä on suuri merkitys kunnan toiminnassa ja taloudessa, sillä ne voivat väärin arvioituina tuhota koko kunnan hyvinvointia tarjoavan toiminnan perustan. Riskienhallinta tulisikin liittää osaksi kunnan kokonaissuunnittelua. (Mts. 50.)

Riskiä tulisi arvioida ja sen toteutumisen todennäköisyyteen sekä vaikutukseen tulisi perehtyä. Kaikkia riskejä ei ole syytä tai edes mahdollista poistaa ja riski voi ollakin sekä uhka että mahdollisuus. Liiallinen riskinkarttaminen voi hyödyntämättömien mahdollisuuksien vuoksi johtaa jopa huonompaan lopputulokseen kuin jos riski olisi otettu. Selvää kuitenkin on, että riskienhallinnan toimenpiteiden tulisi keskittyä niiden riskien poistamiseen, joiden toteutumisen todennäköisyys on suurin. (Mp.)

Valvontatoimenpiteet

Valvontatoimet voidaan määritellä toimenpiteiksi, jotka varmistavat, että tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat toimenpiteet on tehty ja että ne ovat organisaation toimintapolitiikkojen mukaisia. Näitä toimenpiteitä ovat sisäinen tarkkailu ja erilaiset kontrollit. Sisäinen tarkkailu on osa normaalia toimintarutiinia, ja sitä suoritetaan erilaisten kontrollien avulla (Mts. 50–51.)

Valvonta- eli kontrollilajeja ovat yleiset sekä erityiset kontrollit. Yleiset kontrollit liittyvät kontrolliympäristöön ja erityiset kontrollit taas tiettyyn toimintaan. Kontrolleja voidaan edelleen jaotella siten, että on esimerkiksi paljastavia, korjaavia, ehkäiseviä, ohjaavia sekä

täydentäviä kontrolleja. Paljastavat, korjaavat ja täydentävät kontrollit toimivat vain silloin, kun vahinko tai riski on jo toteutunut. Ehkäisevät ja ohjaavat kontrollit ovat taas ns. eteenpäin katsovia kontrolleja, eli niiden avulla voidaan ehkäistä tulevia väärinkäytöksiä ja vahinkoja. Kontrolleja uhkaavia seikkoja ovat esimerkiksi sellaiset tilanteet, joissa kontrolleja tarkoituksella ohitetaan tai niitä sivuutetaan jollakin muulla tavalla, kuten luvattomilla tunkeutumisilla tietojärjestelmiin. (Oulasvirta 2004.)

Tieto ja tiedonvälitys

Tiedossa ja sen välittämisessä on kysymys lähinnä siitä, kuinka ulkoinen tieto saadaan organisaatioon ja toisaalta siitä, kuinka sisäinen tieto raportoidaan sieltä ulos. Tavoitteena onkin varmistaa tiedon oikeellisuus, oikea-aikaisuus sekä toisaalta sen ymmärrettävyys. Tiedon tulee myös suuntautua oikeille, sitä tarvitseville henkilöille. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 51.) Tiedon laatu ja sen liikkuminen on luonnollisesti myös varmistettava organisaation sisäisessä informaatioliikenteessä, jotta reagointiaika uhkiin ja mahdollisuuksiin säilyisi hyväksyttävänä.

Porokka-Maunuksela ym. (2004, 51) ovat todenneet, että johtoa palveleva sisäinen raportointi on tehokasta silloin, kun se saavuttaa ainakin johtamisen kannalta tärkeät päämäärät. Näitä päämääriä ovat kunnan voimavarojen tehokas hyväksikäyttö sekä säädösten ja johdon antamien ohjeiden noudattaminen. Tehokkaan tiedonvälityksen kannalta on lisäksi tärkeää, että tieto ei kulje vain ylhäältä alas tai päinvastoin, vaan sen täytyy pystyä liikkumaan organisaatiossa esteittä sekä horisontaalisesti että vertikaalisesti.

Seuranta

Organisaation on ajan myötä muututtava, jotta se pysyisi hallinnassa. Seuraamalla ja arvioimalla toimintaa organisaatio ohjataan näkemään kehitystarpeet. Kunnan tavoitteita tai suunnitelmia saatetaan muuttaa, jotta esiin tulleet mahdollisuudet voitaisiin hyödyntää tai jotta kyettäisiin vastaamaan syntyneisiin uhkiin. Seurannan merkitys onkin vuosien saatossa korostunut, koska sisäisen valvonnan tuottamalla informaatiolla on suuri merkitys kunnan toiminnan ohjauksessa. (Mts. 52.)

Toiminnan seuranta eli tarkkailu voi olla jatkuvaa, prosessinomaista tai määräajoin tapahtuvaa, pistokokeenomaista seurantaa. Jatkovaa seurantaa toteutetaan pääasiassa normaalin toiminnan ohella. Määräajoin tapahtuvan seurannan laajuuden ja aikavälin taas

määrittävät jatkuvaan tarkkailuun liittyvät riskit. Jotta seuranta olisi lisäksi tuloksellista ja luotettavaa, täytyy raportoinnin tekeminen olla velvoitettua. Raporttien tuloksia tulee myös vertailla asetettuihin tavoitteisiin. (Mp.)

4.5.2 Sisäisen valvonnan kehittämisen kohteita

Porokka-Maunuksela ym. (2004, 55) kertovat tilintarkastuksesta saamaansa kokemukseen perustuen, minkälaiset tilanteet ja puutteet ovat yleensä johtaneet tilintarkastajan tekemään huomautukseen sisäisen valvonnan tilasta. Näitä ovat esimerkiksi puutteellisuudet raportoinnissa ja atk-järjestelmissä, puutteellinen tietämys valvonnan järjestämisestä ja sen hoitamisesta tai annettujen ohjeiden noudattamiseen liittyvän seurannan riittämättömyys.

Porokka-Maunuksela ym. (2004, 55–56) esittävät edelleen, että kunnissa on kuitenkin yhä enemmän kiinnitetty huomiota sisäisen valvonnan toimintaan ja sen järjestämiseen. Heidän mukaan sisäiseen valvontaan kohdistuneen kasvavan kiinnostuksen ja kehittämistoimenpiteiden ansiosta kuntien sisäinen valvonta on kokonaisuutena kehittynyt. Kunnat ovat esimerkiksi kehittäneet sisäisen valvonnan ohjeistojaan ja kiinnittäneet huomiota sisäisen valvonnan osa-alueisiin enemmän kuin aikaisemmin.

Timonen (2000, 73) puolestaan toteaa, että hyviä ja toimivia valvontajärjestelmiä on, ja että niitä voi jatkossa kehittyä myös ulkoisten ja sisäisten kontrollien yhdistämisen tuloksena. Hän perustelee tätä sillä, että tavoitteena on luoda toimivia ja tehokkaita ratkaisuja valvontajärjestelmille olemassa olevan institutionaalisen ympäristön sisällä. Yhteistyötä esimerkiksi kunnan tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen välillä esiintyy jo nyt, mutta tulevaisuudessa sitä olisi tietysti mahdollista kehittää entisestään jopa lainsäädännön tasolla.

4.6 Tarkastustyön suorittaminen

Tarkastustehtävän suorittaminen on luottamuksellista toimintaa. Tarkastaja joutuu yleensä työskentelemään melko itsenäisesti ja vailla valvontaa. Työn sisältö ja sen laatu on pitkälti kiinni siitä, kuinka vastuuntuntoinen tarkastaja on. On totta, että vastuu tarkastuksista on tarkastusyksikön johtajalla, jonka tehtävänä on valvoa alaistensa toimintaa. Yksittäisen tarkastajan huolimaton toimintaa ei kuitenkaan ulkopuolinen välttämättä huomaa ja siten

esimerkiksi tarkastustyön suorittamista ja valvontaa koskevat ohjeistukset sekä suunnitelmat ovat tärkeässä asemassa pyrittäessä luotettavaan, yhtenäiseen ja tehokkaaseen tarkastustyöhön.

4.6.1 Tarkastusprosessi ja tarkastusmenetelmät

Tarkastusprosessi alkaa suunnittelusta. Sen lisäksi, että tarkastuskohteista on olemassa vuosisuunnitelma, tulee jokainen yksittäinen tarkastustehtävä suunnitella myös erikseen. IIA:n standardeissa suunnitelmat on jaettu esimerkiksi kerran vuodessa tapahtuviin kausikohtaisiin sekä tarkastusprojektikohtaisiin suunnitelmiin. Projektikohtainen suunnitelma sisältää yksityiskohtaisen ohjelman mm. tarkastuksen tavoitteista, laajuudesta, aikataulusta, resurssoinnista sekä tarkastusmenetelmien käytöstä. (Ammattistandardi 2200.)

Suunnitteluun liittyy osana myös riskikartoitus. Tarkastuksen tulisi kohdistua erityisesti tekijöihin, joihin liittyy suurimmat riskit ja myös suurimmat hyödyt tai taloudellisten menetysten mahdollisuudet. Riskien arviointi onkin ratkaisevassa asemassa, kun laaditaan tehokasta tarkastussuunnitelmaa, jotta olennaiset riskitekijät tunnistettaisiin ja niiden suhteelliset merkitykset voitaisiin arvioida. Riskejä arvioidessa tulee ottaa huomioon esimerkiksi niiden todennäköisyys sekä sisäisen valvonnan järjestelmien riittävyys ja tehokkuus. (Oulasvirta 2004.)

Seuraavaksi tulisi tehdä alustava tutkimus tarkastuskohteesta, jonka perusteella tehdään dokumentoitava, tarkempi työsuunnitelma. Tietoa tarkastuskohteesta hankitaan esimerkiksi haastattelemalla tarkastettavia ja heidän sidosryhmiään, havainnoimalla kohteita, tekemällä vuokaavioita, suorittamalla toiminnallisia läpikäyntejä (walk through) sekä perehtymällä johdon raportteihin ja selvityksiin. Tämän jälkeen tietoa tutkitaan mm. analyttisillä menetelmillä sekä erilaisten kontrollien testaamisella. Hankittavan tiedon tulisi olla tehtävän tavoitteiden saavuttamisen kannalta riittävää, luotettavaa, hyödyllistä sekä olennaista (Ammattistandardit ja Oulasvirta 2004.)

Analyttisiä menetelmiä tiedon arvioinnissa käytettäessä tulee kysymykseen esimerkiksi analyttiset vertailut. Niitä ovat mm. eri budjetti- ja tilinpäätöskausien vertailut toisiinsa sekä yksikön vertaaminen muihin samanlaisiin yksiköihin. Myös regressioanalyysia käytetään, kun tutkitaan eri muuttujien keskinäisiä riippuvuussuhteita. Kontrollitestausta suoritettaessa

tarkastaja valitsee tilastollisen tai ei-tilastollisen otantamenettelyn avulla tarkastettavasta aineistosta otannan, jonka perusteella tulisi saavuttaa kohtuullinen varmuus tarkastettavasta kohteesta. (Oulasvirta 2004.)

Tarkastajan on tarkastusta tehdessään huolehdittava siitä, että mm. tarpeellisista työvaiheiden ja siinä käytettävien metodien ym. dokumentoinneista on huolehdittu. Tarkastajan on koottava keräämästään aineistosta kansio, joka sisältää esimerkiksi haastattelu- ja keskustelumuistioita, kopioita dokumenteista, luetteloista jne. Tätä aineistoa kutsutaan työpapereiksi ja se voi olla myös sähköisessä muodossa. (Ammattistandardi 2330.)

Sisäisen tarkastajan tulee raportoida työnsä tulokset ja siihen liittyvät johtopäätökset, suositukset ja toimenpidesuunnitelmat viivytyksettä. Raportoinnin tulee olla sisällöltään mahdollisimman täsmällistä, objektiivista, selkeää sekä täydellistä. Sen tulee olla myös rakentavaa, mutta ei pelkästään negatiivista. Raportointi koostuu koko tarkastuksen aikana syntyneistä suullisista ja kirjallisista väliraporteista sekä lopullisesta tarkastusraportista. Lopullinen tarkastusraportti ilmaisee tarkastuksen tarkoituksen, laajuuden ja tulokset sekä johtopäätökset ja suositukset. (Ammattistandardi 2400 ja Oulasvirta 2004.)

Ammattistandardeissa (2500) veloitetaan myös sisäisen tarkastuksen johtajaa luomaan johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanon seuraamista varten järjestelmä, jota sen tulisi myös ylläpitää. Seurantajärjestelmä käsittää menettelyt, joiden avulla varmistetaan johdon hyväksymien toimenpiteiden tehokas toteutuminen tai myös sellainenkin tilanne, jossa johto ei ole suosituksia noudattanut, vaan on päättänyt hyväksyä vallinneen riskin.

4.6.2 Tarkastusriski sisäisen tarkastajan työssä

Tarkastustoiminta ei voi koskaan olla absoluuttista. Tämä tarkoittaa sitä, että olipa tarkastus ja sen laajuus tai metodit kuinka massiivisia tahansa, täydellistä varmuutta ei voida saavuttaa. Näin ollen voidaan esittää erilaisia tarkastuksen riskimalleja, jotka kuvaavat sitä, minkälaisia riskejä tarkastustoiminnassa voidaan erottaa. Kun tarkastaja epähuomiossa antaa puhtaan lausunnon tarkastuskohteesta, vaikka se itse asiassa sisältääkin olennaisen virheen, sanotaan tätä auditointiriskiksi (audit risk) (Oulasvirta 2004). Auditointiriskiinkin liittyy monia muita ”alariskejä”, jotka toteutuessaan vaikuttavat väärän lausunnon muotoutumiseen tarkastuksen kohteesta.

Organisaation omat sisäiset kontrollit saattavat olla vanhentuneita tai muuten puutteellisia. Tällöin puhutaan sisäisestä lähtökohtariskistä (inherent risk), joka altistaa toiminnan virheellisyyksille. Kontrolliriski (control risk) puolestaan toteutuu silloin, kun organisaation sisäiset kontrollit eivät estä olennaista virhettä. Käytännössä sisäsyntyinen riski ja kontrolliriski ovat vaikeasti erotettavissa toisistaan ja usein ne käsitelläänkin yhdistettynä riskinä. Kun tarkastuksessa jää paljastumatta olennaisia virheitä puhutaan havaitsemis- eli todentamisriskistä (detection risk). Tarkastaja voi pienentää havaitsemisriskiä suorittamalla aineiston testausta analyyttisillä menetelmillä. (Oulasvirta 2004.)

4.7 Sisäistä tarkastusta ohjaava normisto

Blomqvist & Kotonen (2005) korostavat, että sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys, erityisesti standardit ja eettiset säännöt, muodostavat perustan eri sidosryhmien ja sisäisen tarkastuksen väliselle luottamukselle. He jatkavat, että antaakseen itsestään oikeanlaisen kuvan, sisäisen tarkastajan on suoritettava työnsä rehellisesti, ahkerasti ja tunnollisesti sekä noudatettava lakia ja tuotava esiin havaitsemansa asiat lain ja ammatin vaatimusten mukaisesti. Sisäisen tarkastajan tulisi edelleen olla tietoisesti osallistumatta laittomaan toimintaan tai olla toimimatta tavalla, joka heikentää ammattikunnan tai oman organisaation arvostusta.

Sisäisen tarkastuksen ammatilliseen viitekehykseen kuuluvat edellisessä kappaleessa olevien standardien ja eettisten sääntöjen lisäksi vielä sisäisen tarkastuksen määritelmä, käytännön ohjeet sekä kehittyminen ja työvälineet (esim. Hannukkala 2002, 37).

4.7.1 Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit

Sisäisten tarkastajien kansainvälinen pääjärjestö IIA on kehittänyt alan ohjeistusta useaan otteeseen runsaan 60 toimintavuotensa aikana. Viimeksi se uudisti alan standardit ja eettiset säännöt 2000-luvun alussa ja ne tulivat voimaan 1.1.2002. Täsmennyksiä sekä täydennyksiä tuli standardeihin vielä myöhemminkin ja viimeisin versio on ollut voimassa vuoden 2004 alusta.

Standardien yksityiskohtaisia ohjeistuksia on tänä päivänä 74 kappaletta. Standardit on ryhmitelty ominaisuusstandardeihin ja toteutustapastandardeihin, joista ensin mainittuihin liittyy 25 ja jälkimmäisiin 49 käytännön ohjetta. Näiden lisäksi on vielä ns. soveltamisstandardit. Ominaisuusstandardeissa määritellään tarkoitusta, toimivaltaa ja vastuuta, ammattitaitoa ja ammatillista huolellisuutta sekä laadunvarmistusta ja kehittämisohjelmaa koskevia asioita. Toteutustapastandardeissa puolestaan otetaan kantaa sisäisen tarkastuksen johtamiseen, työn luonteeseen, tehtävän suunnitteluun ja toteuttamiseen, tulosten raportointiin ja kehittämistoimenpiteiden seurantaan sekä johdon hyväksymiin riskeihin. Ominaisuus- ja toteutustapastandardit koskevat kaikkia sisäisen tarkastuksen tuottamia palveluja, soveltamisstandardit sen sijaan tietyn tyyppisiä tehtäviä.

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien (The International Standards for the Professional Practise of Internal Auditing) tarkoituksena on hahmotella peruseriaatteet, joiden mukaan ammattia tulee harjoittaa ja määrittää viitekehys moninaisten lisäarvoa tuottavien sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamiselle ja edistämiseksi. Ne luovat myös pohjan sisäisen tarkastuksen tuloksen arvioinnille sekä edistävät parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämistä.

Alhon (2005, 21) mukaan sisäisen tarkastuksen standardeihin ja niitä koskeviin ohjeisiin on selkeästi vaikuttanut uusien ajattelu organisaatioiden johtamis- ja hallintojärjestelmästä. Hän jatkaa, että esimerkiksi sisäisen tarkastuksen rooli, jossa mm. tarkastajatahojen riippumattomuutta korostetaan entistä enemmän, näkyy uudistuneena johtamis- ja hallintojärjestelmän keskeisten toimijoiden välisissä suhteissa.

Sisäisen tarkastajan perusominaisuuksia ovat korkea ammattitaito, rehellisyys ja tehokkuus. Tarkastajien on oltava huolellisia työssään hankkimansa tiedon käytössä ja turvaamisessa eivätkä he saa käyttää tietoja epäeettisellä tai laittomalla tavalla tai henkilökohtaiseksi hyödyksi. Heidän on osoitettava pätevyytensä tiedoillaan, taidoillaan ja kokemuksillaan ja jatkuvasti kehitettävä ammattitaitoaan sekä palveluidensa tehokkuutta, vaikuttavuutta ja laatua sekä toimittava ammattistandardien mukaisesti.

4.7.2 Muut säännöt ja ohjeet

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien johdannossa todetaan, että sisäisen tarkastuksen tehtäviä hoidetaan hyvinkin paljon lainsäädännöltään tai kulttuuriltaan toisistaan poikkeavissa ympäristöissä sekä organisaatioissa, jotka ovat esimerkiksi kooltaan ja tarkoitukseltaan erilaisia. Sisäisen tarkastuksen toiminnon onkin tunnistettava nämä erot ja tiedostettava niiden vaikutukset omaan toimintaan ja olla myös selvillä sitä koskevasta lainsäädännöstä ja viranomais määräyksistä. Edellä olevien seikkojen vuoksi sisäisen tarkastuksen tehtävien hoitamiseen vaikuttavat organisaatiokohtaiset olosuhdetekijät olisi otettava huomioon sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa, jonka tulee olla organisaation hallituksen vahvistama. (Hannukkala 2005, 5.)

IIA: eettisten sääntöjen tarkoituksena on edistää sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa. Ne sisältävät sisäisen tarkastuksen määritelmän lisäksi periaatteet (rehellisyys, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja ammattitaito), jotka ovat olennaisia sisäisen tarkastuksen ammatille ja toiminnalle sekä sisäisten tarkastajien käyttäytymistä kuvaavat käyttäytymissäännöt. Yhdessä IIA:n ammattinormiston kanssa eettiset säännöt ohjaavat sisäisiä tarkastajia toimimaan ammatissaan yhteisten ja yleisesti hyväksytyjen periaatteiden mukaisesti. Seuraavassa luottamuksellisuus ja objektiivisuus esimerkkeinä edellä mainituista periaatteista.

Eettisten sääntöjen mukaan luottamuksellisuudella tarkoitetaan, että sisäinen tarkastaja ottaa huomioon saamansa tiedon luonteen sekä alkuperän ja on paljastamatta niitä, ellei kyseessä ole lakiin tai ammattiin liittyvä velvoite. Luottamuksellisuus edellyttää lisäksi, että sisäinen tarkastaja huolehtii hankkimansa tiedon säilyttämisessä eikä käytä tietoja henkilökohtaiseksi hyödyksi, jos se on vastoin lakia tai organisaation eettisiä päämääriä.

Objektiivisuus taas tarkoittaa sitä, että sisäinen tarkastaja arvioi tasapuolisesti kaikki asiaan vaikuttavia näkökohtia, eikä hänen oma etunsa tai toiset henkilöt vaikuta tehtyihin ratkaisuihin. Objektiivisuus tarkoittaa myös sitä, että sisäinen tarkastaja ei jätä kertomatta tiedossaan olevia oleellisia asioita eikä osallistu sellaiseen toimintaan, jolla voi olla vaikutusta tarkastajan arvioinnin puolueettomuuteen.

Sisäisen tarkastuksen viitekehukseen kuuluva kehityksen ja työvälineiden alue tarjoaa myös tarkastajalle tietoa ja ohjeita kuten erinäisiä toimintatapamalleja, tietoja markkinoilla olevista

tarkastusohjelmista, tutkimusraportteja sekä koulutustapahtumaesittelyjä (Hannukkala 2002, 38).

4.8 Sisäisen tarkastuksen aseman sekä toiminnan tehokkuuden arviointi ja laadunvarmistus

Arvioitaessa sisäisen tarkastuksen asemaa sekä toiminnan tehokkuutta ja laatua voidaan ottaa huomioon seuraavia näkökohtia (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 54):

- *Sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa:*
 - *raportoiko sisäisen tarkastus ylimmälle johdolle, esim. kunnanhallitukselle*
 - *onko sisäinen tarkastus vapaa muista toiminnallisista velvoitteista*
 - *onko sisäisen tarkastuksen työlle kunnan johdon asettamia rajoitteita*
 - *salliiko tarkastajien asema olla objektiivinen.*
- *Rekistereihin pääsy ja muut sisäisen tarkastuksen työtä rajoittavat tekijät:*
 - *mitkä ovat sisäisen tarkastuksen toiminnalle annetut puitteet*
 - *mitkä ovat sisäisen tarkastuksen toimeksiannon luonne ja kattavuus*
 - *mitkä ovat tarkkailun tiheys ja säännöllisyys*
 - *mitkä alueet on katettu*
 - *onko sisäisen tarkastuksen antamia suosituksia noudatettu.*
- *Ammatillisten standardien käyttö:*
 - *onko sisäisen tarkastuksen henkilökunta asianmukaisesti koulutettu,*
 - *onko sisäisellä tarkastuksella riittävä kokemus*
 - *käyttääkö sisäinen tarkastus tehtävässään sisäisen tarkastuksen ammatillisia standardeja*
- *onko sisäisen tarkastuksen työ hyvin suunniteltu, ohjattu, valvottu ja dokumentoitu.*

Laadunvarmistuksella on olennainen merkitys sisäisen tarkastuksen tarkoituksenmukaiselle ja tehokkaalle toiminnalle. Laatua voidaan mitata kolmella eri tavalla: jatkuvalla sisäisellä arvioinnilla, säännöllisesti tapahtuvalla sisäisellä itsearviointilla ja ulkoisella arvioinnilla.

Jatkuvaa sisäistä arviointia tapahtuu koko ajan tarkastustoimintaa johtaessa ja tarkastustöiden etenemistä valvottaessa. Säännölliset sisäiset arvioinnit ovat monesti räätälöityjä ja niitä

suoritetaan esimerkiksi sidosryhmiä haastattelemalla ja vertailemalla omia toimintatapoja alan parhaisiin käytäntöihin. Ulkopuolista arviointia suorittavat luonnollisesti yrityksestä riippumattomat ja ulkopuoliset tahot. Siinä otetaan kantaa siihen, onko sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja noudatettu. (Alho 2005, 24.)

Hannukkala (2002, 39) pyrkii omissa työtehtävissään selvittämään kuinka hänen suorittamansa työ ja sen tulokset tukevat organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa ja miten hän varmistaa sisäisen tarkastuksen ammattistandardien ja eettisten sääntöjen periaatteiden noudattamisen. Näiden seikkojen avulla hän varmistaa sisäisen tarkastuksen olemassaolon oikeutuksen, eli että tehdään oikeita asioita oikein ja myös johto tietää sen.

Hakanpää (2001, 41) asettaa myös ulkoisen arvioinnin tärkeään asemaan arvioitaessa laatua, koska sen avulla saadaan sisäisen tarkastuksen toiminnasta riippumaton laadun varmistus johtoportaalte, tilintarkastajille, viranomaisille, toiminnan rahoittajille ja muille tahoille, joiden kanssa sisäinen tarkastus on yhteistyössä. On suositeltu, että ulkopuolisen tekemä arviointi suoritettaisiin vähintään kolmen, mutta enintään viiden vuoden välein.

5 SISÄISEN VALVONNAN OHJEIDEN VERTAILU SEKÄ HYVÄN JOHTAMIS- JA HALLINTOTAVAN VARMISTAMINEN VERTAILUKUNNISSA

Antero Kuuluvainen kirjoittaa artikkelissaan (2002, 4) seuraavasti:

Hallitus vastaa siitä, että organisaatiossa on riskienhallinta- ja sisäinen valvontajärjestelmä. Toimiva johto vastaa johtamisesta ja järjestelmien toiminnasta. Riippumaton, objektiivinen ja ammattitaitoinen sisäinen tarkastus arvioi ja varmistaa, että toiminta tapahtuu siten, että on kohtuullinen varmuus tavoitteiden saavuttamisesta, ja että hallitus ja johto saavat mahdollisimman oikeaa ja ajanmukaista informaatiota, ja että organisaatio noudattaa toimintaperiaatteita, lakeja ja säädöksiä.

Monissa kunnissa on alettu kiinnittää erityistä huomiota laillisen, oikean ja tarkoituksenmukaisen toiminnan toteutumiseen. Näiden asioiden hoitaminen on usein annettu

sisäisen tarkastusyksikön huoleksi, ainakin suurimmissa kunnissa. Niinpä sisäisen valvonnan ohjeiden luominen onkin tullut kuntien sisäisten tarkastusyksiköiden erääksi tärkeäksi tehtäväksi.

Jotta voitaisiin varmistua siitä, että ohjeita ja määräyksiä noudatetaan, täytyy niiden noudattamista luonnollisesti valvoa. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä onkin osaksi varmistaa, että kunnassa sisäinen valvonta on kunnossa ja että toiminta on hyvän johtamis- ja hallintotavan mukaista. Käytännössä näiden asioiden varmistaminen tapahtuu normaalin tarkastustyön tuloksena.

5.1 Perustelut tutkimuskohteiden valinnalle

Tarkoituksena oli vertailla sisäisen tarkastuksen tekemiä sisäisen valvonnan ohjeita kuudessa suurimmassa Suomen kaupungissa. Lopulliseen vertailuun voitiin kuitenkin ottaa vain kolmen kaupungin ohjeet. Nämä kaupungit ovat Espoo, Tampere ja Vantaa. Vertailun ulkopuolelle jäävät siis Helsinki, Oulu ja Turku, joilla ei ole tai vielä ollut saatavilla kyseistä ohjetta.

5.2 Sisäisen valvonnan ohjeiden yleisesittely

Aluksi tutustutaan ohjeiden alkuperään, määritelmään sekä tarkoitukseen liittyviä seikkoja. Näin voidaan paremmin luoda kuvaa siitä, kenelle ne on suunnattu ja mitä varten ne on tehty.

5.2.1 Espoo

Sisäinen tarkastus on laatinut Espoon kaupungille ”Sisäisen valvonnan yleisohjeen” ja se on tullut voimaan kaupunginhallituksen päätöksellä 1. kesäkuuta 2005. Ohje on suunnattu lähinnä johdon käyttöön ja sen käyttöä on määritelty seuraavanlaisesti:

Ohje on tarkoitettu ensisijaisesti valvontavastuussa olevien esimiesten ja toissijaisesti muun henkilöstön ja tilivelvollisten luottamushenkilöiden käyttöön. Ohjeessa kuvataan kaupungin valvontajärjestelmää ja kerrotaan, mitä on sisäinen valvonta, miten se liittyy viranhaltijoiden ja työntekijöiden sekä luottamushenkilöiden tehtäviin ja mitkä ovat heidän vastuunsa sisäisen valvonnan järjestämisessä ja toteuttamisessa.

Sisäisen valvonnan yleisohjeen päätarkoituksena on kuvata tärkeimpiä sisäisen valvonnan kohteita ja valvonnan vastuunjakoja. Siinä esitetään myös sisäisen valvonnan tuloksellisuuden edistämistä mahdollistavia keinoja. Asiallista ohjetta jaetaan sähköisessä muodossa kaupungin internetsivuilla ja sen pituus on noin 20 sivua.

5.2.2 Tampere

Tampereen kaupungin sisäisen valvonnan ohjeen on tehnyt sisäisen tarkastuksen yksikkö ja sen tarkka nimi on ”Sisäinen valvonta ja hyvä johtamis- ja hallintotapa”. Ohjeen viimeisin päivitys on kaupunginhallituksen 6. helmikuuta 2006 hyväksymä ja sen tarkoituksesta kerrotaan seuraavasti:

Tämä ohje on tarkoitettu valvontavastuussa olevien luottamushenkilöiden ja esimiesten käyttöön. Tavoitteena on auttaa heitä ymmärtämään johtamista, hyvää hallintotapaa ja sisäistä valvontaa, sekä niiden kytkeytymistä omaan toimenkuvaan.

Ohjeessa kuvataan kaupungin johtamisjärjestelmää ja siihen liittyen hyvää johtamis- ja hallintotapaa sekä tärkeimpiä sisäisen valvonnan kohteita. Ohje on jäsentelyltään selkeä ja pituudeltaan se on 42 sivua. ”Sisäinen valvonta ja hyvä johtamis- ja hallintotapa” -ohje on saatavilla myös internetissä.

5.2.3 Vantaa

Vantaan kaupungin sisäisen tarkastuksen laatima ”Sisäisen valvonnan yleisohje” on kaupunginhallituksen hyväksymä ja siitä saatiin vertailuun mukaan 21. lokakuuta 2002 päivitetty versio. Ohjeen tarkoituksesta on mainittu seuraavaa:

Ohje on tarkoitettu ensisijaisesti tilivelvollisten viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden sekä muiden valvontavastuussa olevien esimiesten käyttöön. Ohjeen tavoitteena on auttaa esimiehiä ja luottamushenkilöitä ymmärtämään, millainen on Vantaan kaupungin valvontajärjestelmä, mitä on sisäinen valvonta, miten se liittyy heidän tehtäviinsä ja mikä on heidän vastuunsa sisäisen valvonnan järjestämisessä ja toteuttamisessa.

Ohjeen pääpaino on tärkeimpien sisäisen valvonnan kohteiden ja vastuunjaon selvittämisessä sekä sisäisen valvonnan parantamista edistävien keinojen esittämisessä. Sen yleisilme on johdonmukainen ja pituus noin kaksikymmentä sivua. Sisäisen valvonnan yleisohjetta ei jaeta vapaasti sähköisessä muodossa.

5.3 Sisäisen valvonnan ohjeiden sisältö

Eri kaupungeissa saatetaan painottaa sisäisessä valvonnassa erilaisia asioita. Tämän vuoksi onkin hyvä tutustua siihen, minkälaisia asioita kaupungit ovat ohjeisiinsa sisällyttäneet. Tämä osio kuvaa myös sitä, kuinka kattavasti sisäisen valvonnan eri osia on ohjeissa käyty läpi.

5.3.1 Espoo

Espoon sisäisen valvonnan yleisohje on jaettu kuuteentoista eri lukuun. Siinä ei ole sisällysluetteloa, joten sen kokonaisuutta on vain silmäilemällä vaikea hahmottaa. Johdannon jälkeen ohjeen toisessa luvussa käsitellään kunnan valvontaa, sen merkitystä ja jaottelua ulkoiseen ja sisäiseen valvontaan.

Toinen luku toimiikin itse asiassa johdantona kolmannelle luvulle, jossa selvitetään valvonnan rakennetta Espoossa. Luku käsittää valvontaa suorittavien tahojen esittelyn, tehtävät sekä velvollisuudet ja oikeudet. Esimerkiksi sisäisen tarkastuksen yksikön mainitaan siinä olevan osa kaupungin ohjaus- ja valvontajärjestelmää. Ohjeessa todetaan myös selkeästi, että sisäinen tarkastus ei ole vastuussa sisäisen valvonnan järjestämisestä, vaan se kuuluu kunkin yksikön esimiehille. Neljännessä luvussa käydään vielä läpi sisäiseen valvontaan, hyvään hallintoon, sisäiseen tarkkailuun sekä seurantaan liittyviä määritelmiä ja vastuita.

Toimivalta- ja vastuuasioita käsitellään viidennessä luvussa. Siihen on otettu johtosääntöihin ja toimintaohjeisiin sekä toimivallan siirtämiseen ja otto-oikeuteen liittyviä ohjeita ja määräyksiä. Lisäksi luvussa on kerrottu siitä, kuinka tilivelvollinen määritellään ja mikä on hänen vastuunsa sisäisessä valvonnassa sekä vahingonkorvaus- ja rikosasioissa. Myös kaupunginjohtajan ja toimialojen johtajien sekä esimiesten valvontavastuuta on selvitetty kattavan oloisesti.

Kuudennessa luvussa käsitellään päätöksentekoa. Päätöksenteon toimintaketjun selvittämiseksi on ohjeessa kerrottu, kuinka päätöksen tekeminen etenee sen valmistelusta päätöksen täytäntöönpanoon ja täytäntöönpanon valvontaan. Edellisiin vaiheisiin on vielä annettu lisäohjeistuksia ja esimerkiksi päätöksen valmistelusta on laadittu yleisohjeet. Päätöksenteon yhteyteen on vielä liitetty esteellisyyteen sekä asianhallintaan ja asiakirjojen julkisuuteen liittyviä ohjeita ja määräyksiä. Lisäksi asianhallinnasta on olemassa erillinen ohje.

Talouden suunnittelu ja seuranta perustuvat talousarvioon ja -suunnitelmaan. Näitä asioita koskevassa luvussa on tuotu esille esimerkiksi talousarvion valmisteluun liittyviä edellytyksiä sekä seuranta- ja raportointia koskevia ohjeita. Lisäksi on otettu kantaa talousarviomuutoksien tekemiseen sekä pohdittu sisäisen laskennan merkitystä ja olemassaolon edellytystä talouden suunnittelussa ja johtamisessa.

Henkilöstöasiat ovat saaneet paljon huomiota ohjeen luvussa kahdeksan. Espoossa panostetaan henkilöstön oikeudenmukaiseen kohteluun ja ohjeessa viitataan henkilöstöhallintoa koskeviin erillisiin ohjeisiin, jotka löytyvät kaupungin intranet-sivuilta. Sisäisen valvonnan ohjeessa on kerrottu henkilöstösuunnitteluun ja rekrytointiin sekä johtamiseen ja henkilöstön kehittämiseen liittyviä yleisiä ohjenuoria ja käytäntöjä. Lisäksi on käsitelty esimerkiksi palkan määrittelyyn ja maksatukseen kuuluvia asioita sekä otettu kantaa työhön kuuluvaan matkustamiseen.

Myös kirjanpitoa ja maksuliikennettä on käsitelty laajasti seuraavassa luvussa. Luvun alussa kerrotaan, mitä lakeja ja muita normeja kirjanpidon ja tilinpäätöksen laadinnassa on otettava huomioon sekä kuinka oikeiden ja riittävien tietojen antamista niissä voi varmistaa. Ohjeessa on huomioitu tärkeitä asioita, kuten pankkitilien avaamiseen ja käyttöön sekä käteisen rahan käsittelyyn liittyviä määräyksiä. Myös osto- ja myyntilaskujen käsittelyssä sekä tulojen kannossa tarvittavia käytännön ohjeita, kuten laskujen tarkastamiseen ja hyväksymiseen sekä saatavien perintään liittyviä seikkoja, on esitetty.

Yhdeksännessä luvussa on lisäksi ohjeet saatavien perinnästä ja kuluksi kirjaamisesta saatavan käytyä arvottomaksi. Kaupungilla on myös laskutukseen ja perintään liittyvät tarkemmat ohjeet. Luvun lopussa käsitellään vielä esimerkiksi kunnan

arvonlisäverovelvollisuutta sekä kunnan verollista liiketoimintaa ja verottomaksi säädettyä toimintaa.

Omaisuuksien hallinnointia koskevaa ohjeistusta löytyy luvusta kymmenen. Luvun alussa on selvitetty kaupungin omistajapolitiikkaa ja siihen liittyviä tavoitteita sekä kaupunginhallituksen konsernijaoston merkittävää roolia omistajapolitiikassa. Käyttöomaisuuden hoidon, suunnitelmapoistojen teon sekä hankintojen varalle on myös laadittu omat säännöt ja esimerkiksi käyttöomaisuuskirjanpitoon liittyy vielä erillinen ohje. Hankintoihin liittyviä lakeja, johtosääntöjä ja muita normeja on myös runsaasti ja niiden noudattamista ohjeessa korostetaan.

Espoon kaupungin sisäisen valvonnan yleisohjeen loppupuolella on lyhyesti huomioitu tietoturvaan, avustuksiin, sopimuksiin sekä projektitoimintaan liittyviä asioita. Luvussa yksitoista määritellään tietoturvaa sekä viitataan tietoturvaohjeeseen, joka löytyy kaupungin intranet-sivuilla. Avustuksien myöntämistä ja sopimusten laadintaa käsitellään luvuissa kaksi- ja kolmetoista. Luku neljätoista keskittyy projektitoimintaan ja sen hallinointiin. Projektien hallintaan liittyen löytyy myös tarkempaa ohjeistusta kaupungin intranetissä.

Ohjeen viimeisessä asialuvussa on käsitelty riskienhallintaa. Siinä viitataan koko sisäisen valvonnan olevan perimmiltään erilaisten riskien hallintaa. Viidennestätoista luvussa myös ryhmitellään sekä jaetaan vastuut riskien hallinnassa, jossa sisäisellä tarkastusyksikölläkin on tietty tukea antava rooli. Kaupunkiin on lisäksi perustettu erillinen johtoryhmä riskienhallintaan liittyen. Vakuuttamista ja vahinkorahastoa koskevat tarkemmat tietolähteet on kerrottu lyhyesti erillisen otsikon alla.

5.3.2 Tampere

Tampereen kaupungin sisäisen valvonnan ohje on siis lisäksi myös lähde hyvälle johtamis- ja hallintotavalle. Ohjeen alussa ensimmäinen ja toinen luku kertovat lukijalle ohjeen tarkoituksesta sekä tutustuttavat hänet strategiseen johtamiseen perustuvaan kaupungin johtamisjärjestelmään ja johtamisen organisointiin. Ohjeen päättävä neljästoista luku kertoo ohjeen voimaantulosta ja siihen tehtävistä muutoksista.

Itse asiaan päästään ohjeen kolmannessa luvussa. Sen tarkoituksena on selkeyttää sisäisen valvonnan normiperustaa sekä sisäisen valvonnan osatekijöitä ja tavoitteita. Luvun alussa pyritään määrittelemään hyvää johtamis- ja hallintotapaa kunnassa sekä siihen liittyen selvittämään esimerkiksi vastuunjakoa riskienhallinnassa ja toiminnan jatkuvaa kehittämistä.

Sisäisen valvonnan osatekijöiden ryhmittelyssä on käytetty apuna COSO -mallia, jonka perusteella sisäinen valvonta on jaettu viiteen osaan. Kaikki nämä osat on kuvattu erillisessä kuviossa ja niistä on myös annettu tarkat määritelmät. Määritelmät eivät vain anna yleiskäsitystä valvonnan osatekijöistä, vaan ne liitetään myös kaupunkiorganisaatiota ja kaupungin työntekijöitä koskeviksi. Näin osatekijät ja niiden merkitykset ovat helpommin ymmärrettävissä. Osatekijöiden yhteyteen on liitetty myös ohjeita, joiden avulla sisäisen valvonnan osatekijöitä voi arvioida. Kolmannen luvun lopuksi kerrotaan sisäisen valvonnan tavoitteista ja tilivelvollisen vastuusta niiden saavuttamisessa.

Kaupungin valvontajärjestelmää kuvataan neljännessä luvussa. Järjestelmä on jaettu sisäiseen ja ulkoiseen valvontaan ja lisäksi on selvitetty valvonnan eri tahojen tehtäviä ja normiperustaa. Valvontajärjestelmän sekä -organisaation kokonaiskuvan ymmärtämisen helpottamiseksi on myös käytetty erilaisia kuvioita. Ohjeessa kerrotaan myös, että ulkoisesta valvonnasta määrätään tarkemmin tarkastussäännössä ja sisäisestä valvonnasta eri johtosäännöissä. Sisäisen valvontajärjestelmän toimivuuden sekä riskienhallinnan tilan valvomiseksi ja arvioimiseksi on myös asetettu erillinen tarkastustoimikunta, jonka olemassaolosta ja tehtävistä määrätään tarkemmin kaupunginhallituksen johtosäännössä. Sisäisen valvontajärjestelmän toimivuutta varmistetaan myös sisäisen tarkastuksen yksiköllä, joka toimii kaupunginhallituksen ja kaupunginjohtajan alaisuudessa.

Viidennessä luvussa käsitellään toimivalta- ja vastuuasioita. Siinä kerrotaan johto- ja toimintasääntöjen sekä muiden ohjeiden hyväksymisestä ja noudattamisesta sekä niiden merkityksestä hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumiseksi. Luvussa on tarkasti määritelty myös perusteet otto-oikeuden käyttämiselle sekä tilivelvollisten, joista erityisesti luottamushenkilöiden, kaupungin johdon sekä esimiesten vastuut sisäisen valvonnan järjestämisessä ja toteutumisessa. Konsernihallinnon asiantuntijapalveluiden sekä erillisyyksiköiden vastuuhenkilöt on myös ryhmitelty toiminnoittain ja prosesseittain.

Lukujen 6–12 sisältöjen jaottelu noudattelee pääpiirteissään samaa kaavaa. Niissä on kaikissa kuvattu ensin valvontaympäristöön liittyviä seikkoja. Seuraavaksi on pohdittu riskienhallintaan, valvontaan, tiedottamiseen ja seurantaan liittyviä asioita. Luvut etenevät osittain siis tunnetun COSO -mallin jäsentelyä mukailleen.

Ohjeen kuudennessa luvussa on otettu esille päätöksentekoprosessiin liittyvä sisäinen valvonta. Päätöksentekoa ohjaavat lainsäädäntö ja muu normisto sekä kaupungin omat ohjeet ja säännöt. Tässä luvussa ohjeistetaan päätöksentekoprosessin hallintaa sekä kerrotaan mitä riskejä siihen liittyy ja kuinka päätöksentekoa valvotaan. Asiakirjahallintoa, arkistoimea ja varsinkin esteellisyyttä käsitellään suhteellisen tarkasti. Myös päätöksestä tiedottamiseen sekä päätöksen täytäntöönpanoon ja seurantaan liittyvien seikkojen selvittämiseen on kiinnitetty paljon huomiota.

Henkilöstöasioihin paneudutaan seitsemännessä luvussa. Siinä tuodaan esille esimerkiksi henkilöstövalintojen, töiden jakamisen sekä päivittäisen valvonnan merkitys henkilöstöriskien ehkäisemisessä. Henkilöstön hankintaa, johtamista ja esimiestyötä sekä henkilöstön kehittämistä ja palkan määrittelyä koskevia ohjeita ja sääntöjä on myös kuvattu henkilöstöasioiden valvontaa käsittelevän otsikon alla.

Kahdeksas ja yhdeksäs luku käsittelevät talous- ja strategiaprocessien sekä kirjanpidon ja maksuliikenteen sisäistä valvontaa. Kaupunkistrategiaan sekä talousarvioon ja -suunnitelmaan perustuva erityinen sisäisen valvonnan edistämismääräys kerrotaan olevan talous- ja strategiaryhmällä. Riskienhallinnassa korostetaan varovaisuuden periaatetta jo asioiden valmisteluvaiheessa. Talous- ja strategiaprocessin valvonnassa huomioidaan esimerkiksi talousarvion ja -suunnitelman valmistelun merkitsevyys sekä käyttö- ja investointisuunnitelmien paino johtamisen välineinä. Tiedottamisen tärkeänä kanavana toimii kaupungin internet-sivusto ja raportoinnista vastaavat eri toimialat ja tehtäväalueet sekä talous- ja strategiaryhmä omilta vastuualueiltaan.

Kirjanpidon ja maksuliikenteen hoitaminen perustuvat eri lakeihin ja ohjeisiin sekä taloussääntöön. Kaupungin kirjanpitoa ja maksuliikennettä hoitaa keskitetysti taloushallinnon palvelukeskus, jota ohjaa erillinen toimintasääntö. Riskien ehkäisemisessä korostetaan riittävää ammattitaitoa ja valvonnan merkitystä maksuliikenteen hoitamisessa. Kirjanpidosta ja maksuliikenteestä tiedottaminen on palvelukeskuksen johtajan vastuulla ja tiedottaminen

tapahtuu pitkälti kaupungin intranet-sivuilla. Luvussa on lisäksi määräys tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.

Lukujen kymmenen ja yksitoista tarkoituksena on ohjata omaisuuden hallinnointia sekä omistajaohjausta. Kaupungin omaisuutta on hoidettava siten, että tehokas ja taloudellinen toiminta on aina mahdollista. Riskienhallinnalla ja jatkuvuussuunnittelulla on merkittävä rooli omaisuutta hoidettaessa ja näihin onkin ohjeessa kiinnitetty huomiota. Lisäksi ohjeessa käsitellään esimerkiksi hankintojen tekemiseen liittyviä määräyksiä ja muita normeja kattavasti. Kaupungilla on olemassa myös erilliset ohjeet tavaroiden ja palvelujen hankintoja varten. Kaupungille kuuluvasta omaisuudesta raportoidaan vuosittain tilinpäätöksessä. Omistajaohjauksessa kaupunki painottaa tiivistä konserniyhtiöiden johtamista ja yhteistoimintaa sekä niistä syntyvien etujen tehokasta hyödyntämistä.

Tietohallintoon ja tietoturvaan on Tampereen ohjeessa kiinnitetty myös paljon huomiota. Kahdennentoista luvun mukaan tietoturvallisuuden päämäärä ja vastuut määritellään kaupungin tietoturvapoliitikassa. Tietotekniikkakeskuksella on merkittävä tehtävä ohjeiden suunnittelijana ja suositusten sekä menettelytapojen laatijana. Ohjeen mukaan tietohallintoyksikön tulee järjestää riittävät riskienhallintatoimenpiteet. Ohjeessa otetaan kantaa myös yksityisyyden suojaan sekä annetaan neuvoja, kuinka työntekijä voi huomioida tietoturvaan liittyviä asioita. Luvussa suositellaan lisäksi vara- ja toipumissuunnitelmien tekoa sellaisten tilanteiden varalla, kun tietojärjestelmä ei ole käytettävissä. Tietohallintoa koskevaa valvontaa ja seurantaa pidetään ohjeessa myös tärkeänä ja niihin liittyviä vinkkejä on kerrottu tekstissä.

Ohjeessa käsitellään viimeiseksi muita sisäiseen valvontaa kuuluvia asioita. Näistä kerrotaan esimerkiksi väärinkäytösten havaitsemiseen, ehkäisemiseen ja tunnistamiseen sekä virantoimituksesta pidättämiseen liittyviä seikkoja. Omaisuuteen kohdistuvien vahinkojen ja rikoksien ilmoittamisesta on ohjeessa myös oma kohtansa. Muut asiat sisältävät lisäksi avustuksien myöntämistä, ostopalvelujen valvontaa ja valtionosuuksien käyttöä koskevia ohjeita ja määräyksiä. Luvun lopuksi otetaan kantaa kaupungin sopimuskäytäntöön ja sopimusten valvontaan sekä projektitoiminnan hallinnointiin liittyviin asioihin.

Liitteeksi on ohjeen loppuun lisätty sisäistä valvontaa ja sen osa-alueita jaotteleva kuvio, kysymyksiä valvontavastuussa oleville esimiehille sisäisen valvonnan järjestämiseksi sekä koottu sisäisen valvonnan ohjeeseen liittyviä käsitteitä.

5.3.3 Vantaa

Sisäisen valvonnan yleisohje on jaettu seitsemääntoista eri lukuun. Se alkaa johdannosta ja päättyy ohjeen voimaantuloon sekä sen päivittämiseen. Johdannossa on mainittu mm. se, että ohje ei sisällä kaikkia mahdollisia sisäiseen valvontaan liittyviä menettelyjä, vaan niitä löytyy lisäksi esim. johtosäännöistä. Näihin kyseisiin sääntöihin on kuitenkin tarvittaessa viitattu myös sisäisen valvonnan ohjeessa.

Ohjeen ensimmäinen varsinainen luku käsittelee kunnan toimintaan liittyvän valvontajärjestelmän rakennetta, merkitystä ja eri toimijoiden tehtäviä. Valvontajärjestelmä jaetaan ohjeessa kunnan järjestämään sisäiseen ja ulkoiseen valvontaan sekä muuhun valvontaan. Kunnan valvontajärjestelmää on myös havainnollistettu kuviolla, josta käyvät ilmi sen eri osat ja niiden ulottuvuudet. Ohjeessa mainitaan myös, että valvontatehtävien yhteensovittamista varten on kaupungissa perustettu erillinen koordinoitiryhmä.

Sisäinen valvonta jaetaan edelleen operatiivisessa toiminnassa tapahtuvaan ja sisäisen tarkastuksen suorittamaan valvontaan sekä controller-toiminnan ja luottamushenkilöiden suorittamaan valvontaan. Sisäisen tarkastuksen on kerrottu olevan nimenomaisesti kaupunginjohtajan apuna, kun taas controllerin tehtävänä on toimia ylimmän johdon avustajana. Luottamushenkilöiden valvonta kohdistuu lähinnä viranhaltijoiden toiminnan tarkkailemiseen.

Ulkoisen valvonnan kenttä jaotellaan Vantaan ohjeessa tarkastuslautakunnan, tilintarkastajien sekä muiden ulkoisten tahojen suorittamaan valvontaan. Ulkoisen tahon suorittama valvonta on siis järjestetty lain edellyttämällä tavalla. Lisäksi tarkastusta suorittaa tarkastustoimen tulosalue, jonka tehtävänä on toimia varmistelevana ja toimeenpanevana elimenä. Tarkastustoimen tehtäväkenttää on määritelty tarkemmin kaupunginvaltuuston hyväksymässä tarkastussäännössä, johon ohjeen tekstissä on viitattu.

Ohjeen kolmannessa luvussa käsitellään toimivalta- ja vastuuasioita. Näitä asioita tarkennetaan erilaisissa kaupungin johtosäännöissä ja ohjeissa. Sisäisen valvonnan yleisohjeeseen lisätyssä erillisessä taulukossa johtosäännöt jaetaan yleisiin, keskushallinnon, sivistystoimen, sosiaali- ja terveystoimen sekä teknisen toimialan johtosääntöihin. Sääntöjä on yhteensä noin kolmekymmentä. Johtosäännöissä määrätään esimerkiksi toimivallan siirtoon vaikuttavista seikoista. Toimivalta- ja vastuusasioiden yhteydessä on esitetty vielä sisäiseen valvontaan liittyviä seikkoja, kuten tilivelvollisuuteen ja valvontavastuuseen liittyviä asioita. Valvontavastuuta on myös selkeytetty erillisellä taulukolla, jossa eri toiminnoille ja tulosalueille on määrätty vastuuhenkilöt.

Suunnittelu- ja seurantajärjestelmiä kuvataan neljännessä luvussa. Sen alussa kerrotaan, että kaupungin suunnittelu- ja seurantajärjestelmät perustuvat kaupunginvaltuuston vuosittain hyväksymään talousarvioon ja -suunnitelmaan. Luvussa korostetaan myös riittävää ja oikeanlaista raportointia, joka on olennaista tavoitteiden toteutumisen varmistamiselle. Suunnittelu- ja seurantajärjestelmän valvontavastuu on pääasiassa taloussuunnittelun ja tutkimuksen tulosalueilla. Neljännessä luvussa on vielä kuvattu esimerkiksi talousarvion ja -suunnitelman valmisteluun, rakenteeseen ja käyttösuunnitelmiin liittyvää ohjeistusta sekä sisäisen laskennan määrittelyä ja tehtävää. Myös raportointiin, sen tarkkuuteen sekä oikeudenmukaisuuteen on kiinnitetty erityistä huomiota ja siihen liittyen onkin esitetty paljon erilaisia käytäntöjä ja määräyksiä.

Viidennessä luvussa käsitellään päätöksentekoon liittyviä asioita varsin suppeasti. Ehkä siksi, että ohjeessa kerrotaan päätöksenteon perustuvan lainsäädäntöön ja kaupungin johtosääntöihin. Siinä kuvataan kuitenkin lyhyesti päätöksenteon valmisteluun ja päätöksentekoon, päätösten toimeenpanoon ja sen valvontaan sekä esteellisyyteen liittyviä seikkoja. Ohjeen kuudes luku on myös lyhyehkö ja käsittelee kaupunginkanslian vastuulla olevaa asianhallintajärjestelmää ja siihen liittyvää tiedonhallintatapaa.

Henkilöstöön liittyviä asioita kuvataan ohjeen seuraavassa luvussa. Kaupungin henkilöstökeskus hoitaa henkilöstösuunnitteluun ja rekrytointiin, johtamiseen ja henkilöstön kehittämiseen sekä palkan määrittelyyn ja maksatukseen liittyviä asioita. Luonnollisesti henkilöstöön liittyviä seikkoja käsitellään myös yksiköissä esimiesten ja työntekijöiden toimesta, mutta henkilöstökeskuksella on niistä kuitenkin päävastuu.

Kirjanpitoon ja maksuliikenteeseen on ohjeen kahdeksannessa luvussa paneuduttu hieman laajemmin. Sen hoitamisen kerrotaan perustuvan eri lakeihin, taloussääntöön sekä annettuihin ohjeisiin ja tehtyihin päätöksiin. Ohjeessa korostetaan myös henkilöstön riittävää ammattitaitoa tehtävien hoitamisessa sekä kirjanpitojärjestelmien tehokkuutta ja taloudellisuutta. Kahdeksas luku paneutuu myös osto- ja myyntilaskujen sekä arvonlisäveron käsittelyyn ja lisäksi kassanhallintaan sekä maksunhallintaan ja vieraan pääoman käyttöön liittyviin määräyksiin.

Kirjanpitoon liittyvien asioiden jälkeen ohjeessa keskitytään lyhyesti omaisuuden hallinnointiin, omistajapolitiikkaan ja omaisuudenhoitoon. Näitä asioita ohjeistetaan tarkemmin kaupungin johtosäännöissä ja laissa. Myös materiaalihallintoon, hankintoihin ja varastointiin perehtyvä kymmenes luku nojautuu pitkälti lainsäädäntöön ja muihin relevantteihin ohjeisiin. Hankintojen tekemisessä korostetaan asianmukaisen toimivallan ohella kilpailutusta sekä avoimuuden, tasapuolisuuden ja syrjimättömyyden periaatteita. Varastointiin liittyvä ohjeistus sisältyy hankintaohjeisiin ja varaston valvontaa hoidetaan taloussäännön ohjeiden mukaisesti.

Tietoturvaa, avustuksia sekä sopimusten valvontaa ja projektitoimintaa käsittelevät luvut yhdestätoista neljääntoista. Tietoturvasta on annettu määräykset kaupungin tietoturvaohjeessa ja sitä koskevat myös eri lait. Myös avustusten myöntäminen perustuu pitkälti lainsäädäntöön. Sopimusten valvontaosiossa käsitellään sopimusten valvontavastuuta sekä niiden hyväksymisoikeuksia ja projektiosiossa lyhyesti projektitoiminnan ohjeistusta.

Ohjeen toiseksi viimeinen asaluku on tärkeä ja liittyy riskienhallintaan. Tässä kunnan riskienhallintaa määritellään ja riskejä jaotellaan. Ohjeessa edellytetään myös, että kaupungilla tulee olla riskienhallintasuunnitelmia merkittävien riskien varalle. Riskienhallintaan liittyen kerrotaan myös kaupungin omaisuuden vakuuttamisesta ja toimintoprosesseihin liittyvistä riskeistä. Sisäisen valvonnan yleisohjeen viimeisessä asialuvussa mainitaan lähinnä vain tarkastustoimen oikeudesta valvoa kaupungin konserniyhtiöitä.

5.4 Sisäisen valvonnan ohjeiden vertailu

Sisäisen valvonnan ohjeet on kaikissa vertailukunnissa osoitettu erityisesti valvontavastuussa olevien esimiesten käyttöön. Ohjeet ovat kaikki kaupunginhallituksen tai kaupunginjohtajan hyväksymiä ja osoittavat näin olevansa merkittäviä sekä hyväksytyjä tiedon lähteitä kaikissa kaupungeissa.

Kun tarkastellaan ohjeiden yleisilmettä ja selkeyttä voidaan todeta, että ne eroavat toisistaan jonkin verran. Itse asiassa Tampereen ja Vantaan ohjeet ovat jäsentelyiltään ja rakenteiltaan selkeimmät. Niistä löytyy esimerkiksi sisällysluettelot ja asiat on muutenkin ryhmitelty ymmärrettävästi. Tampereen ja Vantaan ohjeissa on myös käytetty erilaisia kuvioita ja taulukoita sisältöä selventämässä. Espoon ohjeesta puuttuu sisällysluettelo kokonaan, joten käsiteltyjä asioita ei voi todeta muuten kuin selaamalla koko ohje läpi.

Ohjeiden sisältö on hyvin pitkälti yhteneväinen kaikissa kaupungeissa. Tärkeimmät sisäiseen valvontaan liittyvät asiat löytyvät jokaisesta ohjeesta, eikä suuria puutteita näyttäisi olevan kenelläkään. Ohjeissa saatetaan kuitenkin painottaa jonkun verran eri asioita. Lukuja kaikissa ohjeissa on lähes saman verran eli neljästätoista seitsemääntoista, mutta sivumäärältään ne eroavatkin sitten enemmän. Espoon ja Vantaan ohjeissa sivuja on noin kaksikymmentä kummassakin, kun Tampereen ohjeessa niitä on yli neljäkymmentä.

Valvontaa ja valvontajärjestelmää on käsitelty kaikkien ohjeiden alkupuolella. Niissä valvonta on jaettu sisäiseen ja ulkoiseen valvontaan, joita selitetään myös sisällöllisesti tarkemmin. Sisäiseen valvontaan liittyen ovat Espoo ja Tampere myös huomioineet hyvää johtamis- ja hallintotapaa koskevia seikkoja. Tampere on lisäksi purkanut sisäisen valvonnan COSO -mallin mukaisiin osatekijöihin ja selittänyt niitä suhteellisen laajasti. Myös toimivalta- ja vastuuasioissa ovat kaupungit käsitelleet samoja asioita. Tampere ja Vantaa ovat kuitenkin ottaneet esille myös kaupunkiorganisaatioon kuuluvien asiantuntijapalveluiden sisäisen valvonnan järjestämisestä. Nämä asiantuntijapalvelut toimintoineen sekä vastuuhenkilöineen on kummallakin esitetty selkeän taulukon muodossa.

Päätöksentekoon liittyviä asioita on käsitelty jokaisessa kaupungissa, Tampereella syvällisemmin, Espoossa ja Vantaalla hieman lyhyemmin. Henkilöstöasioita on sitä vastoin

käsitelty suhteellisen kattavasti kaikissa ohjeissa. Tärkeitä asioita, kuten henkilöstön rekrytointia ja esimiestyötä sekä palkkaan liittyviä asioita on käsitelty jokaisessa ohjeessa. Virka- ja työtehtävien hoitamiseen liittyvää matkustamista on kuitenkin sivuttu vain Espoon ja Tampereen ohjeissa.

Talouden suunnittelu ja seuranta sekä siihen liittyvä sisäinen valvonta löytyvät luonnollisesti jokaisen kaupungin ohjeesta. Talousarvion valmisteluun ja seurantaan sekä talousarvion muutoksiin ovat kaikki ottaneet kantaa, mutta Tampere on lisäksi sivunnut mm. investointisuunnitelmien tekemiseen sekä kestävä kehityksen suunnitteluun ja raportointiin liittyviä seikkoja. Kirjanpitoa ja maksuliikennettä näyttäisi myös olevan käsitelty suhteellisen kattavasti ja yhteneväisesti. Espoo ja Vantaa ovat kuitenkin sivunneet tarkemmin esimerkiksi arvonlisäveron käsittelyyn liittyviä asioita ja Espoo lisäksi saatavien perintää koskevia seikkoja.

Omaisuuksien hallinnointia on käsitelty Vantaan ohjeessa vain omistajapolitiikkaa, omaisuuden hoitoa ja poistosuunnitelmia koskevilta osin. Espoo ja Tampere ovat tässä yhteydessä ottaneet lisäksi huomioon myös hankintoihin ja varastoihin sekä ulkopuolisiin varoihin liittyviä asioita. Myös hankintojen kilpailutusta koskevia seikkoja on esitetty jälkimmäisten kaupunkien ohjeissa. Vantaa on kuitenkin käsitellyt hankintoja ja niiden kilpailuttamista sekä varastointia erillisessä, materiaalihallintoa koskevassa luvussa. Tampereen ohjeeseen kuuluu muista poiketen myös erillinen omistajaohjausta koskeva luku ja Vantaa on tähän liittyen sivunnut konserniyhtiöiden valvontaa ohjeensa lopussa.

Tietohallinnon valvontaan liittyen on jokaisessa kaupungissa annettu määräykset erillisessä tietoturvaohjeessa. Tähän ohjeeseen ovat Espoo ja Vantaa viitanneet ja lisäksi todenneet, että tietojärjestelmien toimivuuden varalle on nimettävä vastuuhenkilöt. Tampere on lisäksi esittänyt tietohallintoa ja -turvaa koskevia asioita hieman tarkemmin esimerkiksi riskienhallinnan osalta.

Kunkin kaupungin ohjeen loppupuolella on lyhyesti käsitelty samankaltaisia asioita. Näitä ovat mm. myönnettäviin avustuksiin, projektitoimintaan ja sopimukseen sekä niiden valvontaan liittyviä neuvoja. Tampereen ohjeessa on lisäksi huomioitu väärinkäytösten ehkäisemiseen liittyviä seikkoja sekä valtionosuuksien käyttöä koskevien päätösten tarkastamisvelvollisuutta.

Espoo ja Vantaa ovat vielä ohjeidensa lopulla käsitelleet riskienhallintaa erillisenä kokonaisuutena. Ne esittävät lähinnä yleisiä riskienhallintaan, erilaisiin riskeihin sekä esimerkiksi vakuuttamiseen liittyviä seikkoja. Tamperehan oli toteuttanut riskienhallintaa koskevan osionsa siten, että lähes jokaisessa sisäisen valvonnan ohjeen luvussa käsiteltiin tarkemmin myös riskienhallintaan liittyviä asioita.

Näyttäisi siltä, että kaikki kaupungit olisivat jossain määrin ottaneet sisäistä valvontaa määrittelevän COSO -mallin ohjeidensa perustaksi. Itse asiassa se onkin järkevää kun ajatellaan, että kyseinen malli edustaa kansainvälisesti tunnettua sisäisen valvonnan jäsentelyä. Kun verrataan ohjeita kokonaisuuksina toisiinsa voidaan varmaan jo päällisin puolin niitä tarkastellessa sanoa, että Tampereen ohje on asiasisällöllisesti muita laajempi ja yksityiskohtaisempi. Onhan se pituudeltaankin kaksinkertainen muihin verrattuna. Espoon ja Vantaan ohjeet ovat myöskin toimivia, mutta lyhyemmän pituutensa vuoksi joissakin asioissa hiukan yleisluontoisempia ja suppeampia. Voitaneen kuitenkin todeta, että kaupunkien ohjeet ovat kattavia sekä asiapitoisia ja antavat lukijalleen hyödyllistä tietoa sisäiseen valvontaan liittyvistä menettelytavoista, velvollisuuksista ja ongelmista.

On selvää, että minkään kaupungin ohje ei kuitenkaan voi olla kaiken kattava normikokoelma, vaan erillisiä sääntöjä ja ohjeita on olemassa lukematon määrä. Tässä vertailussa ei kaivettu kaikkia sisäisen valvonnan ohjeissa viitattuja muita säännöksiä esille, vaan keskityttiin analysoimaan itse nyt vertailussa olevia ohjeita ja niiden kattavuutta. Pelkästään sisäisen valvonnan ohjeiden ja niistä ilmenevien seikkojen perusteella ei voitane täysin päätellä kaupunkien muiden ohjeiden ja sääntöjen kattavuutta tai olemassaoloa. Melko varmasti sisäisen valvonnan ohjeisiin kuuluvia ja niistä puuttuvia tietoja on myös kaupunkien muissa säännöissä ja ohjeissa.

5.5 Kysely sisäisen tarkastuksen esimiehille

Tutkielman empiiriaosaan liittyi vielä kysely Suomen kuuden suurimman kaupungin sisäisen tarkastuksen päälliköille. Kyselyn tarkoituksena oli kartoittaa sitä, kuinka hyvää johtamis- ja hallintotapaa käytännössä varmennetaan kuntasektorilla. Vaikka kuudesta kaupungista kolmella ei ollutkaan omaa sisäisen valvonnan ohjetta vertailussa, ovat ne silti kyselyssä mukana, jotta tuloksesta saataisiin kattavampi.

Kyselyrunгон apuna käytettiin osittain Tampereen kaupungin sisäisen valvonnan ja hyvän johtamis- ja hallintotapa -ohjeen asiajaottelua, koska se todettiin toimivaksi kokonaisuudeksi. Kysely pohjautuu COSO -malliin, eli siinä tulevat esille valvontaympäristöön, riskienhallintaan, valvontatoimenpiteisiin, tiedonvälitykseen sekä seurantaan liittyvät näkökohdat. Kysely koostuu yhdeksästä eri osiosta, joista kustakin on esitetty muutamia kysymyksiä (kyselypohja on tutkielman liitteenä).

Tarkastusyksiköiden koko vaihtelee Oulun kahdesta Helsingin neljääntoista henkilöön. Espoossa, Tampereella, Turussa ja Vantaalla ei tarkastusyksiköiden koko eroa toisistaan niin paljoa, ovathan ne asukasluvuiltaankin lähempänä toisiaan. Näillä yksiköillä vahvuus on noin seitsemästä yhdeksään henkilöä. Tarkastusyksiköiden vuosibudjetit ovat keskimäärin noin 488 000 euroa, mutta tähänkin summaan vaikuttaa Oulun muista huomattavasti pienempi luku. Kun lasketaan tarkastusyksikön vuosibudjetti henkilöä kohden (kaikkien keskiarvo 61 498 euroa), niin saadaan ehkä hieman vertailukelpoisempi luku. Tässäkään ei kyllä ole hirveitä heittoja, vaikkakin Oulu saavuttaa nyt kirkkaasti suurimman arvon 75 500 euroa. Pienimmän arvon tällä tavoin mitattuna saavat Turku ja Vantaa, joilla kummallakin se on noin 57 100 euroa. Pelkän budjetin perusteella voisi siis päätellä, että Turku ja Vantaa toimisivat muita taloudellisemmin.

Kaikissa muissa kaupungeissa tarkastusta suoritetaan sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaisesti paitsi Espoossa. Helsingissä sisäinen tarkastusyksikkö kuuluu rahoitusjohtajan alaisuuteen, kaikissa muissa kaupungeissa yksikkö on sijoitettu kaupunginjohtajan tai -hallituksen alaisuuteen. Näistä seikoista voidaan päätellä, että yksiköiden toiminta näyttäisi pääsääntöisesti olevan yhtenäisiin säädöksiin perustuvaa ja riippumatonta. Sisäisen valvonnan ohjetta ei kuitenkaan pääsääntöisesti käytetä esimieskoulutuksessa eikä pidemmän aikavälin tavoitteiden toteutumisiakaan seuraa kuin puolet kaupungeista. Kaupunkiorganisaation tehokkuutta sitä vastoin arvioidaan lähes poikkeuksetta.

Päätöksentekoprosesseja valvotaan kokonaisuutena hyvin. Esimerkiksi toimivallan delegoimista ja oikeutta delegoinnin tekemiseen tarkastetaan kaikissa kaupungeissa. Myös päätösten toimeenpanoa ja päätöksentekoprosessien oikeellisuutta sekä viranhaltijoiden tekemien päätöspöytäkirjojen olemassaoloa tarkastetaan lähes poikkeuksetta. Esteellisyyssäännösten noudattamistakin valvovat yli puolet vastanneista.

Henkilöstöasioista vaarallisten työyhdistelmien käyttöä tarkastetaan kaikissa yksiköissä. Myös palkanmaksun oikeellisuutta sekä henkilöstösuunnittelun ajantasaisuutta ja riittävyttä seuraavat lähes kaikki vastanneista. Henkilöstön työajan käyttöä ja työntekijöiden riittävää osaamista jne. tarkastavat myös suurin osa. Organisaation ilmapiiriä sitä vastoin seuraavat ainoastaan puolet vastaajista.

Näyttäisi siltä, että kaikki tarkastaisivat kirjanpitoon ja maksuliikenteeseen liittyviä asioita perusteellisesti. Omaisuuden hallinnointiakin valvotaan suhteellisen tarkasti. Vain omaisuuteen liittyviä riskikartoitusten olemassaoloa sekä tilojen ja kiinteistöjen asianmukaista käyttöä ei parissa kaupungissa valvota. Talousprosesseihin kuuluvia asioita tarkastetaan melko kattavasti kaikissa muissa kaupungeissa paitsi Vantaalla, jossa toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden arviointi on jätetty kokonaan tarkastuslautakunnalle. Myös tietohallintoon ja tietoturvaan liittyvät asiat tulevat tarkastetuiksi lähes kaikissa kaupungeissa. Suuria puutteita ilmenee kuitenkin tiedonvälityksen tarkastamisessa, sitä tarkastaa vain alle puolet vastaajista.

Muut tarkastuskohteet sisälsivät sekalaisia tarkastuskohteita ja -kokonaisuuksia. Riskienhallintasuunnitelmien ja riskienhallinnan vastuuhenkilöiden olemassaoloa tarkastavat yli puolet kyselyyn osallistuneista. Ostopalvelusopimusten laillisuutta tai tarkoituksenmukaisuutta tarkastavat kaikki ja projektitoiminnan hallinnointia lähes kaikki vastanneista. Suurin osa tarkastusyksiköistä valvoo valtionosuuksien tarkoituksenmukaista käyttöä sekä arvioi säännöllisesti myös johdon valvontatoimenpiteitä tai niiden tehokkuutta. Sen sijaan vain puolet kaupungeista tekee toiminnan riskikartoituksia sekä arvioi myös tunnettuja riskejä säännöllisesti.

Kyselyssä olevia tarkastuskohteita ei aina välttämättä tarkasteta erillisinä kokonaisuuksina, vaan jotkin kohteet tulevat tarkastetuiksi muiden tarkastusten yhteydessä. Esimerkiksi Tampere ilmoittaa kaikkien päätöksentekoprosesseihin liittyvien asioiden tarkastamisen tapahtuvan muiden tarkastusten yhteydessä. Oulu tarkastaa talousprosesseja, mutta päätöksenteon seurannan yhteydessä.

Kyselyssä mukana olevien kaupunkien sisäiset tarkastusyksiköt ovat pääsääntöisesti hyvinkin vertailukelpoisia keskenään. Ainoastaan Helsinki huomattavasti suurempana ja Oulu pienempänä voivat olla toimintapohjaltaan ja -tavoiltaan hiukan erilaisia muihin verrattuina.

Helsingissä toimii sisäisestä tarkastuksesta erillinen, tarkastuslautakunnan alaisena toimiva suurehko tarkastusvirasto, joka tekee myös erilaisia tarkastuksia ja selvityksiä. Oulussa sisäinen tarkastus on puolestaan aloittanut toimintansa vuonna 2002 ja on siis vielä kehittymässä.

Mielenkiintoista olisi ollut myös tietää, montako raporttia ja muistiota tarkastusyksikkö tuottaa budjettiin ja henkilöstöön suhteutettuna, mutta sitä ei voitu nyt saatujen tietojen perusteella kattavasti mitata. Esimerkkinä kuitenkin todettakoon, että Tampereella tuotettiin viimeisen vuoden aikana neljäkymmentä tarkastusta, näistä seitsemäntoista raporttia ja kaksikymmentäkolme muistiota. Kun tästä laskee edellä mainitut suhdeluvut, saadaan noin 4,5 raporttia ja muistiota yksikössä työskentelevää henkilöä kohden ja hintaa yhdelle tarkastukselle kertyy 14 000 euroa. On hyvä kuitenkin muistaa, että yksikön ja tarkastajien työhön kuuluu paljon sellaisiakin tehtäviä, joista ei raportteja laadita. Tampereen vastauksesta voi päätellä myös, että sen tarkastukset painottuvat määrällisesti erityisesti henkilöstöasioiden, talousprosessien sekä omaisuuden hallinnoinnin ja projektitoiminnan hallinnoinnin tarkastamiseen.

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielmassa tuotiin esille kunnan johtamista ja hallintoa ohjaavaa säädöstaustaa sekä siihen liittyvää muuta normistoa. Huomattiin, että kuntaa ohjaavat esimerkiksi kuntalaki ja hallintolaki. Voidaankin todeta, että edellä mainitut ja perustuslaki muodostavat pohjan kunnan toiminnalle ja luovat oikeudellisen perustan sen olemassaololle.

Kunnan itsehallinnon voisi yksinkertaisimmillaan sanoa pohjautuvan esimerkiksi Suomen Perustuslakiin. Voidaan myös päätellä, että itsehallinto saa osittain oikeutuksensa kunnan yleistoimivaltuuden piiriin kuuluvien tehtävien hoitamisesta. Vaikka kuntia ei sinänsä olekaan perustettu lailla, on itsehallinnolle siitä huolimatta vahvat perusteet.

Kunnan hallintoa velvoittaa kunnanvaltuuston laatima kunnan johtosääntö. Sitä tulisi ehdottomasti noudattaa, jotta tehdyt päätökset olisivat lainvoimaisia. Lain mukaan kunnan perusorganisaatio on pieni, mutta valtuusto voi jakaa tehtäviään esimerkiksi asettamilleen

vapaaehtoisille lauta- ja johtokunnille. Kuntalaissa lueteltuja eräitä tärkeitä tehtäviä ei valtuusto kuitenkaan voi delegoida.

Kunnan johtamisjärjestelmä ja organisaatio noudattelee pääpiirteissään samaa kaavaa kuin yksityiselläkin sektorilla. Kunnan toimitusjohtajana toimivaa kunnanjohtajaa valvoo kunnanhallitus sekä kuntalaisten valitsema kunnanvaltuusto. Yrityksissä tätä valvontaa suorittavat lähinnä hallitus sekä osakkeenomistajat. Suurimpana erona kunnan ja yrityksen johtamisessa ja toiminnassa voitaneen pitää sitä, että yritys tavoittelee voittoa ja pyrkii maksimoimaan osakkeenomistajien hyötyä, kun taas kunta keskittyy lähinnä kuntalaisten hyvinvoinnin turvaamiseen.

Kunta on myös siinä mielessä erikoisessa asemassa, että se on osittain velvoitettu hoitamaan tiettyjä tehtäviä ja turvaamaan kansalaisille joitakin perustarpeita. Tämän vuoksi kuntaa velvoittavat eri säännökset pitkälti myös johtamisessa ja hallinnon järjestämisessä, jotka ovat osittain lailla säädetty. Näiden tehtävien suorittamista valvovat eri tahot sekä kunnan että valtion toimesta.

Kunnan pääorganit, valtuusto ja hallitus, ovat vastuussa siitä, että kunnan toiminta on laillista ja tarkoituksenmukaista. Kunnanhallitus on viime kädessä vastuussa kunnan valvonnan toteuttamisesta, mutta käytännössä valvontaa suorittavat esimerkiksi tarkastuslautakunta, tilintarkastaja sekä sisäinen tarkastus. Valtiolla on myös omat tahonsa, jotka seuraavat kuntien toiminnan laillisuutta.

Hyvä johtamis- ja hallintotapa syntyy monien asioiden yhteisvaikutuksesta. Siihen vaikuttavat lait sekä muut normit ja ohjeet. Kuntaa ei voi ohjata mielivaltaisesti, eikä sen toiminnan lähtökohdatkaan ole samat kuin esimerkiksi yritysmaailmassa. Silti kunnan johtamisessa tarvitaan samoja aineksia kuin yrityksenkin johtamisessa, jotta yhteisten päämäärien toteuttaminen olisi mahdollista tai edes mielekästä.

Sisäisen tarkastuksen imago on kehittynyt vuosien saatossa ”kyttääjästä” organisaation lisäarvon tuottajaksi. Yksikön eräänä tarkoituksena on antaa työntekijöidensä henkinen pääoma yhteisön käyttöön, jotta yhteisöllä olisi parhaat mahdolliset tiedot ja taidot selviytyä jokapäiväisistä askareistaan. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on toimia arvioijana,

organisaatiojohdon tarpeita palvelevana konsulttina sekä kouluttajana. Lisäksi se tuottaa ohjeita koko organisaation tarpeisiin.

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä ei ole vastata sisäisen valvonnan järjestämisestä tai sen toiminnasta. Se kuuluu ylimmän johdon huolehdittavaksi. Sen sijaan sisäinen tarkastus voi edesauttaa sisäisen valvonnan perusteiden, velvollisuuksien ja siihen liittyvien vastuiden ymmärtämistä. Se voi edelliseen liittyen laatia esimerkiksi sisäisen valvonnan ohjeita, kuten luvusta viisi käy ilmi. Ohjeita vertaillaessa huomattiin, että eri kaupunkien laatimat sisäisen valvonnan ohjeet noudattelivat hyvin pitkälti samaa kaavaa perustuen kansainvälisesti tunnettuun COSO -malliin. Tämän vuoksi ohjeiden sisältö oli samankaltainen kaikissa kolmessa vertailukaupungissa. Tärkeimmät sisäiseen valvontaan liittyvät aspektit tulivat jokaisessa ohjeessa käsitellyiksi. Eroa oli lähinnä vain siinä, kuinka laajasti ja missä järjestyksessä asioita oli tuotu esille.

Suomen kuuden suurimman kaupungin sisäisen tarkastuksen päälliköille suunnatun kyselyn tarkoituksena oli selvittää, minkälaisiin asioihin sisäinen tarkastus kiinnittää huomiota, kun se pyrkii varmentamaan hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumista. Suurimpia eroja tarkastuskohteissa tuli erityisesti pidemmän aikavälin tavoitteiden toteutumisen seurannassa, organisaation ilmapiirin seurannassa sekä tiedonvälitykseen liittyvissä asioissa. Myös riskikartoitusten tekemisessä ja tunnettujen riskien arvioinnissa oli eroa kaupunkien välillä. Sitä vastoin kirjanpidon ja maksuliikenteen sekä omaisuuden hallinnoinnin tarkastamisen tärkeydestä oltiin lähes poikkeuksetta yksimielisiä. Kokonaisuutena voidaan todeta, että sisäinen tarkastus kiinnittää huomiota tärkeimpiin seikkoihin hyvää johtamis- ja hallintotapaa tarkastaessaan, eikä merkittäviä eroja tarkastettavien kohteiden välillä esiintynyt.

Tällä tutkimuksella saavutettiin sille asetetut tavoitteet. Aiheeseen liittyvän kirjallisuuden, säädösten ym. lähteiden avulla pystyttiin selvittämään, mihin kunnallinen itsehallinto perustuu, mihin kunnan johtamis- ja hallintotavat perustuvat sekä millaiset ovat sisäisen tarkastuksen rooli ja tehtäväkenttä kunnassa. Sisäisen valvonnan ohjeita vertaamalla ilmennettiin sitä, miten sisäinen tarkastus ohjeistaa hyvää johtamis- ja hallintotapaa. Kyselyn avulla pystyttiin luomaan hyvä kuva siitä, mihin seikkoihin sisäinen tarkastus kiinnittää huomiota hyvää johtamis- ja hallintotapaa tarkastaessaan. Mahdolliset jatkotutkimukset voitaisiin kuitenkin kohdistaa useampaan kuntaan, jotta yleistäviä päätelmiä pystyttäisiin tekemään luotettavammin.

Mielenkiintoisen jatkotutkimuksen kohde voisi olla myös eettisten ja moraalisten kysymysten vaikuttaminen hyvään johtamis- ja hallintotapaan. Tämänkaltaisella tutkimuksella voitaisiin selvittää, kuinka erilaisten johtajien persoonat ym. henkilöön liittyvät piirteet vaikuttavat organisaatioon ja sen toimintaan.

LÄHTEET

Kirjallisuus

Ali-Yrkkö, Jyrki & Ylä-Anttila, Pekka (1999). Omistus kansainvälistyy – johtamis- ja valvontajärjestelmät muuttuvat. Elinkeinoelämän tutkimuslaitoksen keskusteluaiheita. Helsinki.

Blair, Margaret M. (1995). Ownership and Control – Rethinking Corporate Governance for the Twenty-first Century. R. R. Donnelley and Sons, Co. Harrisonburg, Virginia.

Buttery, Roger & Hurford, Chris & Simpson, Robert K. (1993). Audit in the Public Sector. Second Edition. T. J. Press (Padstow) Ltd, Cornwall. Great Britain.

Colley, John L., Jr. & Doyle, Jacqueline L. & Logan, George W. & Stettinius, Wallace (2003). Corporate Governance. McGraw-Hill Companies, Inc.

Halla, Ilona & Hätinén, Raija & Grönfors-Kallio, Anneli & Malm, Saara & Kaisanlahti, Timo & Kontula, Lisbet & Väisänen, Heljä (2003). Corporate Governance Suomessa. Edita Prima Oy. Helsinki.

Harisalo, Risto & Rajala, Tuija & Ståhlberg, Krister (1992). Kunnallispolitiikka. Valtion painatuskeskus. Helsinki.

Heikkonen, Jaakko & Koskinen, Hannu (1985). Tilintarkastus ja valvonta yhteisöissä. WSOY:n graafiset laitokset. Juva.

Heuru, Kauko (2000). Kunnan päätösvallan siirtyminen. Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere.

Heuru, Kauko (2001). Kuntalaki käytännössä. Edita Oyj. Helsinki.

Heuru, Kauko (2002). Kunta perusoikeuksien toteuttajana. Gummerus Kirjapaino Oy. Saarijärvi.

Hirvonen, Ahti & Niskakangas, Heikki & Steiner, Maj-Lis (2003). Corporate governance. Hyvä omistajaohjaus ja hallitustyöskentely. WSOY. Helsinki.

MacAvoy, Paul W. & Millstein, Ira M. (2004). The Recurrent Crisis in Corporate Governance. Stanford University Press, Stanford, California.

Mallin, Christine A. (2004). Corporate Governance. Anthony Rowe Ltd. Chippenham, Wiltshire, Great Britain.

Martikainen, Juha-Pekka & Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo (2002). Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen: kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista. Tampere University Press. Cityoffset Oy. Tampere.

Meklin, Pentti (2000). Tarkastuksen tehtävä kunnan tulosohjauksessa – pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Teoksessa Ryynänen, Aimo & Meklin, Pentti & Karhu, Veli & Kallio, Olavi (2000). Kunnallisen itsehallinnon renessanssi. Tammer-Paino Oy. Tampere.

Meklin, Pentti (2002). Valtiontalouden perusteet. Edita Prima Oy. Helsinki.

Myllymäki, Arvo (1994). Julkistalouden valvonta. Tammer-Paino Oy. Tampere.

Mäenpää, Olli (2003). Hallinto-oikeus. WSOY Lakitieto. Porvoo.

Niinisalo, Esa (1995). Sisäisen tarkastajan työtehtävät liikeyrityksessä ja kunnassa. Suomen Kuntaliitto. Helsinki.

Oulasvirta, Lasse (1994). Uusi organisaatioiden taloustiede ja kunnallishallinnon tutkimus. Kirjoitus s. 146–161 teoksessa Kunnallishallinto & politiikan taloustiede Uusi poliittinen taloustiede kuntien hallinnon, talouden ja ympäristösuhteiden analyysikehyksenä. Tampereen yliopisto. Kunnallistieteiden laitos. Julkaisusarja 1/1994. Tampere.

Pickett, K. H. Spencer (2005). The Essential Handbook Of Internal Auditing. Anthony Rowe Ltd. Chippenham, Wiltshire, Great Britain.

Porokka-Maunuksela, Pirjo & Huuskonen, Juha & Koskinen, Outi & Säilä, Esko (2004). Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Edita Prima Oy. Helsinki.

Ryynänen, Aimo (1991). Hyvän hallinnon periaatteet kunnallishallinnossa. Toinen uudistettu painos. Tammer-Paino Oy. Tampere.

Ryynänen, Aimo & Lehkonen, Raimo & Mennola, Erkki (1992). Kunnallisoikeus. Johdatus kunnan oikeudellisen aseman perusteisiin. Valtion painatuskeskus. Helsinki.

Ryynänen, Aimo (1996). Kunnan uusi toimintamalli – Oikeudellinen rakennetutkimus kunnallisen kansanvallan sisällöstä ja ilmenemisestä. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.

Ryynänen, Aimo (1999). Muuttuva kunnallisoikeus. Tammer-Paino Oy. Tampere.

Ryynänen, Aimo (2004). Kuntien ja alueiden itsehallinto – kehittämisvaihtoehdot. Edita Prima Oy. Helsinki.

Sawyer, Lawrence B. & Vinten, Gerald (1996). The Manager and the Internal Auditor. Partners for Profit. Biddles Ltd, Guilford and King's Lynn. Great Britain.

Timonen, Pekka (2000). Corporate governance: Instituutiot ja lainsäädännön merkitys. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.

Valkama, Pekka (2004). Kilpailuneutraliteetin toteutuminen kuntapalveluiden näennäismarkkinoilla. Tampereen yliopisto, taloustieteiden laitos. Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print. Tampere.

Vento, Reino & Salminen, Antero (1981). Yrityksen sisäinen tarkkailu ja tarkastus. Weilin+Göös. Espoo.

Vuorinen, Erkki (1995). Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa. Oy Turun Sanomat, Painopalvelut. Turku.

Vuorinen, Erkki (1996). Tarkastuslautakunta kunnan valvonnassa. Kuntatalon Painatuskeskus. Helsinki.

Sähköiset lähteet

INTOSAI:n tarkastusstandardien EU-sovellusohjeet. Luettu 15.3.2006
http://www.eca.eu.int/audit_approach/guidelines/docs/intosai_fi.pdf

INTOSAI:n tarkastusstandardit, Code of Ethics and Auditing Standards. Luettu 15.3.2006
http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_CodEth_AudStand2001_E.pdf

OECD Principles of Corporate Governance – 2004 Edition. Luettu 29.1.2006
<http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien käännös 30.4.2004. Luettu 26.1.2006
http://www.theiia.fi/inc/downl_file.asp?f=33630&m=3983&a=723&c=63

Sisäisten tarkastajien kansainvälinen ammattijärjestö, The Institute of Internal Auditors. Luettu 25.1.2006
http://www.theiia.org/index.cfm?doc_id=266

Julkisoikeuden perusteiden verkkomateriaali, Jukka Kultalahti syyslukukausi 2005. Luettu 24.1.2006
<http://www.uta.fi/~jukka.kultalahti/verkkoOpetus/9Kunnallisoikeus.html>

Säädöslähteet

L 2003/434. Hallintolaki

L 1995/365. Kuntalaki

L 1999/731. Suomen perustuslaki

Luennot

Mäkinen, Eija (2004). Työ- ja virkamiesoikeuden perusteet. Syksy 2004.

Oulasvirta, Lasse (2004). Sisäinen tarkastus ja kontrollijärjestelmät. Kevät 2004.

Ammattilehdet

Adamec, Bruce A. & Leinicke, Linda M. & Ostrosky, Joyce A. & Rexroad, W. Max (2005). Getting a leg up. One of the four legs – Internal Audit. Internal Auditor, June 2005. Sivut 40–45.

Alho, Markku (2005). IIA:n käytännön ohjeet – lihaa luiden ympärille. Tilintarkastus 1/2005. Sivut 19–29.

Blomqvist, Kirsimarja & Kotonen, Ulla (2005). Luottamus sisäisen tarkastajan työssä. Tilintarkastus 2/2005. Sivut 28–31.

Eisenhardt, Kathleen M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. Academy of Management Review. Vol. 14. No 1, 57–74.

Glader, Heidi & Jokipii, Annukka (2003). Kuntien sisäinen tarkastus – Missä nyt mennään? Tilintarkastus 3/2003. Sivut 33–37.

Hakanpää, Pirjo (2001). Laatu tarkastuksessa ja tarkastajan työssä. Tilintarkastus 5/2001. Sivut 39–45.

Hannukkala, Pekka (2002). Sisäinen tarkastus huomenna – taustoja, havaintoja, johtopäätöksiä Global Forum 2002 -tapahtumasta. Tilintarkastus 7/2002. Sivut 35–40.

Hannukkala, Pekka (2005). Sisäinen tarkastus – maailmanlaajuista, alueellista ja organisaatiokohtaista. Tilintarkastus 2/2005. Sivut 4–5.

Kuuluvainen, Antero (2001a). Sisäinen tarkastus omana vai ostopalveluna? Tilintarkastus 6/2001. Sivut 25–29.

Kuuluvainen, Antero (2001b). Sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, ammattimaisuus ja riippumattomuus. Tilintarkastus 7/2001. Sivut 4–5.

Kuuluvainen, Antero (2002). Sisäisen tarkastustoiminnon laadunvarmistusjärjestelmä ja sisäisen tarkastajan ammattitaito sekä ammattitutkinnot. Tilintarkastus 3/2002. Sivut 4–5.

Kuuluvainen, Antero (2003). Tilintarkastus. Hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmä edellyttää omaa sisäistä tarkastusta jokaiseen suureen organisaatioon. Tilintarkastus 2/2003. Sivut 4–5.

McCall, Sam M. (2002). The Auditor as Consultant. Internal Auditor, December 2002. Sivut 35–39.

Pihlanto, Pekka (2004). Skandia ja muut skandaalit – Yritysjohdon etiikka hukassa? Tilintarkastus 1/2004. Sivut 31–36.

Steiner, Maj-Lis & Reinikainen, Mikko (2004). Corporate Governance ja hallituksen toiminnan arviointi. Tilintarkastus 4/2004. Sivut 13–19.

Vertailussa käytetyt ohjeet

Sisäisen valvonnan yleisohje – Espoo. Hyväksytty 24.5.2005.

Sisäinen valvonta ja hyvä johtamis- ja hallintotapa – Tampere. Hyväksytty 6.2.2006.

Sisäisen valvonnan yleisohje – Vantaa. Hyväksytty 21.10.2002.

LIITE 1. Sisäisen tarkastuksen esimiehille lähetetty kysely

Tarkastusyksikön vahvuus vuonna 2006?

Tarkastusyksikön budjetti vuonna 2006?

1 YLEISIÄ ASIOITA SEKÄ JOHTAMISJÄRJESTELMÄN TARKASTAMINEN

- Suoritetaanko tarkastusta sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaisesti?
- Sijaitseeko yksikkönne suoraan kaupunginjohtajan tai -hallituksen alaisuudessa? Jos ei, niin kenen alaisuudessa?
- Käytetäänkö sisäisen valvonnan ohjetta (jos sellainen on) apuna esimieskoulutuksessa?
- Seurataanko pidemmän aikavälin tavoitteiden toteutumista (esim. kaupunginvaltuuston hyväksymät strategiset tavoitteet)?
- Testataanko keskeisten toimintaohjeiden tuntemusta johtohenkilöstöllä tai muulla henkilöstöllä (esim. sisäisen valvonnan ohjeisto)?
- Arvioidaanko kaupunkiorganisaation tehokkuutta (esim. organisaatiomuodon toimivuus/sopivuus, turhat organisaatiotasot jne.)?

2 PÄÄTÖKSENTEKOPROSESSIN TARKASTAMINEN

- Valvotaanko päätösten toimeenpanoa?
- Valvotaanko esteellisyysäännösten noudattamista?
- Tarkastetaanko päätöksentekoprosessien oikeellisuutta?
- Tarkastetaanko esimiesten päätöksien laillisuutta ja sitä, että ne perustuvat asianmukaiseen toimivaltaan?
- Vastuuta ei voi siirtää, mutta tarkastetaanko toimivallan delegoimista ja oikeutta sen tekemiseen?
- Valvotaanko delegoitujen toimivaltuuksien käyttöä?
- Tarkastetaanko, että viranhaltijan päätöspöytäkirjoja on tehty silloin, kun niitä vaaditaan?

3 HENKILÖSTÖASIOIDEN TARKASTAMINEN

- Tarkastetaanko vaarallisten työyhdistelmien käyttöä?
- Tarkastetaanko palkanmaksun oikeellisuutta?
- Tarkastetaanko henkilöstön työajan käyttöä?
- Seurataanko henkilöstösuunnittelun ajantasaisuutta/riittävyttä (rekrytointi- ja eläköitymisasiat, uuden henkilöstön tarve jne.)?
- Seurataanko työntekijöiden riittävää osaamista, kehittämistä, tehtävistä suoriutumista jne.?
- Seurataanko organisaation ilmapiiriä (johdon esimerkki, esimiestyö, epäonnistumisien käsittely, työilmapiirikartoitukset jne.)?

4 TALOUSPROSESSIEN TARKASTAMINEN

- Seurataanko talousarvion toteutumista?
- Seurataanko vastualueiden taloudellisten tavoitteiden toteutumista?
- Seurataanko vastualueiden toiminnallisten tavoitteiden toteutumista?
- Seurataanko talousarvion poikkeamia ja/tai poikkeamiin reagointia?

5 KIRJANPIDON JA MAKSULIIKENTEEN TARKASTAMINEN

- Valvotaanko kirjanpidon ja maksuliikenteen asianmukaista järjestämistä?
- Tarkastetaanko käteiskassojen ohjeistusta ja/tai käyttöä?
- Tarkastetaanko menotositteiden kirjanpitolain ja taloussäännön mukaisuutta?
- Tarkastetaanko tulojen perintätehokkuutta?
- Valvotaanko esim. laskujen täsmäytys- ja tarkastusrutiinien asianmukaisuutta?

6 OMAISUUDEN HALLINNOINNIN TARKASTAMINEN

- Tarkastetaanko hankintaoikeuksien käyttöä?
- Tarkastetaanko menojen hyväksymisoikeuksien käyttöä?
- Valvotaanko omaisuuteen liittyvien riskikartoitusten olemassaoloa?
- Valvotaanko hankintojen lain ja ohjeiden mukaisuutta (esim. kilpailutus jne.)?
- Valvotaanko tilojen ja kiinteistöjen asianmukaista käyttöä?

7 TIETOHALLINNON JA TIETOTURVAN TARKASTAMINEN

- Valvotaanko tietojärjestelmien ajantasaisuutta?
- Tarkastetaanko tietojärjestelmien käyttöoikeuksien myöntämistä ja/tai tarpeellisuutta?
- Valvotaanko tietojärjestelmiin liittyvien riskikartoitusten olemassaoloa?

8 TIEDONVÄLITYKSEN TARKASTAMINEN

- Tarkastetaanko tiedonvälitykseen käytettävien kanavien toimivuutta ja/tai tiedon perille menevyyttä?
- Valvotaanko viestintä- ja raportointisuunnitelmien olemassaoloa ja/tai ajan tasaisuutta?
- Valvotaanko valmiussuunnitelmien olemassaoloa ja/tai ajantasaisuutta?

9 MUUT TARKASTUSKOHTEET

- Tarkastetaanko riskienhallintaryhmien ja -suunnitelmien sekä riskienhallinnan vastuuhenkilöiden olemassaoloa ja asianmukaisuutta?
- Tarkastetaanko ostopalvelusopimusten laillisuutta ja/tai tarkoituksenmukaisuutta?
- Valvotaanko valtionosuuksien tarkoituksenmukaista käyttöä?
- Tarkastetaanko projektitoiminnan hallinnointia, toteutumista ja seurantaa?
- Tekeekö tarkastusyksikkö riskikartoituksia (esim. SWOT ja muut analyysit sekä lakimuutosten vaikutukset jne.)?
- Arvioidaanko tunnettuja riskejä säännöllisesti?
- Arvioidaanko johdon valvontatoimenpiteitä ja/tai niiden tehokkuutta säännöllisesti?