

Saimaan ammattikorkeakoulu  
Liiketalous Lappeenranta  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Laskentatoimi

Katja Peräkasari

## **Sisäisen valvonnan toteuttaminen kunnissa**

Opinnäytetyö 2014

## **Tiivistelmä**

Katja Peräkasari

Sisäisen valvonnan toteuttaminen kunnissa, 47 sivua, 1 liite

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketalous Lappeenranta

Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimi

Opinnäytetyö 2014

Ohjaaja: lehtori Teija Launiainen, Saimaan ammattikorkeakoulu

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia, miten kunnat ovat toteuttaneet kuntalain sisäistä valvontaa koskevat säännökset. Kuntalain mukaan valtuuston tulee päättää kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan perusteista ja hallintosäännössä tulee määrätä sisäisen valvonnan toimivallasta ja tehtävistä. Lisäksi toimintakertomuksessa tulee antaa arvio sisäisen valvonnan järjestämisestä ja johtopäätöksistä. Sisäinen valvonta tulee järjestää säännösten mukaisesti vuoden 2014 alusta. Säännösten lisäksi työssä tutkittiin kuntien valvontatoimintoja, rajoitteita, dokumentointia, arviointia, vaarallisia työyhdistelmiä sekä sitä, miten valvontatoiminnot vastaavat niille asetettuihin tavoitteisiin.

Työn teoriaosuudessa tutustuttiin sisäiseen valvontaan ja kunnan valvontajärjestelmään. Teoriatiedot kerättiin kirjallisuudesta ja lehdistä sekä internetistä. Empiirinen tutkimus toteutettiin Webropol-kyselynä, joka lähetettiin 50 kuntaan. Kyselyyn vastasi 21 kuntaa, joten vastausprosentti oli 42.

Kyselyn tuloksena selviää, että kunnat ovat pääosin onnistuneet toteuttamaan kuntalain säännökset hyvin. Tulosten perusteella voidaan todeta, että suuria ongelmia ei ole ollut ja tietoisuus valvonnasta on lisääntynyt. Säännökset on toteutettu tai ainakin tiedostettu. Tuloksista ilmenee, että osalla kunnista oman sisäisen valvonnan päivittäminen säännösten mukaiseksi on vielä kesken. Niidenkin osalta työ on kuitenkin käynnissä ja säännökset toteutetaan kuluvan vuoden aikana. Yleisesti valvontaa pidetään kunnissa tärkeänä. Tulosten perusteella voidaan todeta kunnissa olevan monenlaisia valvontatoimintoja, jotka kokonaisuutena arvioiden toimivat hyvin.

Asiasanat: kunta, kuntalaki, sisäinen valvonta

## **Abstract**

Katja Peräkasari

The implementation of internal control in municipalities, 47 pages, 1 appendix

Saimaa University of Applied Sciences

Faculty of Business Administration

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2014

Instructor: Ms Teija Launiainen, Senior Lecturer, Saimaa University of Applied Sciences

The purpose of this research was to study how Finnish municipalities have managed to implement the new regulations of the local Government Act. According to the local Government Act the local council must determine the principles for internal control and adopt administrative regulations containing the necessary stipulations on internal control. The report on operations must also provide information on the arrangements for internal control and the main conclusions. The regulations should be observed in the beginning of 2014. In addition to these the research studied control activities and their appropriateness, limitations, documentation, assessment and dangerous task combinations.

The theory part was aimed to explore internal control in general and in municipalities. The information was gathered from literature, newspapers and Internet. The empirical study was carried out by sending a Webropol survey to fifty municipalities. The response rate was forty-two.

The results of the study show that municipalities have managed to implement the new regulations well. Based on the findings there have not been considerable problems and the awareness of internal control has increased. The regulations have been put into practise or at least taken into account. Some municipalities have not updated their internal control yet but are meant to finish it this year. In short, internal control is considered important. The results also show that there are many different control activities in municipalities that altogether perform well.

Keywords: municipality, the local Government Act, internal control

Sisältö	
1 Johdanto .....	5
1.1 Tutkimuksen aihe ja tavoitteet .....	6
1.2 Tutkimusongelma, rajaukset ja tutkimusmenetelmä .....	7
1.3 Tutkimuksen rakenne ja teoreettinen viitekehys .....	9
2 Sisäinen valvonta .....	10
2.1 Mitä on sisäinen valvonta? .....	10
2.2 Sisäisen valvonnan viitekehys COSO .....	11
2.2.1 Mallin tausta ja tarkoitus .....	11
2.2.2 Sisäisen valvonnan määritelmä ja tavoitteet .....	12
2.2.3 Mallin merkitys ja käyttö .....	13
2.3 Valvontatoiminnot .....	14
2.4 Sisäisen valvonnan rajoitteet .....	16
2.5 Sisäisen valvonnan dokumentointi ja arviointi .....	17
3 Kunnan sisäinen valvonta .....	18
3.1 Tarve laintasoiselle sääntelylle .....	18
3.2 Säännösten mukainen sisäinen valvonta .....	20
3.2.1 Säännösten toimeenpano .....	20
3.2.2 Sisäinen valvonta osana kuntajohtamista .....	23
3.2.3 Tulosoikeus ja tilivelvollisuus .....	24
3.2.4 Kunnan valvontajärjestelmä ja valvonnan vastuut .....	25
4 Tulosten yhteenveto .....	28
4.1 Sisäisen valvonnan säännösten toteuttaminen .....	29
4.1.1 Vastaaajien kuvaus .....	29
4.1.2 Kuntaliitoksen vaikutukset sisäiseen valvontaan .....	30
4.1.3 Kuntalain säännösten toteuttaminen .....	31
4.1.4 Laintasoisesta sääntelystä vaikutuksia .....	32
4.1.5 Säännösten soveltamisen ongelmat ja hyödyt .....	33
4.2 Valvontatoiminnot .....	34
4.2.1 Yleisimpiä valvontatoimintoja .....	34
4.2.2 Vaaralliset työyhteisöt .....	35
4.2.3 Rajoitteet valvontatoimintojen toteuttamisessa .....	35
4.2.4 Valvontatoimintojen dokumentointi ja arviointi .....	36
4.2.5 Valvontatoiminnot tavoitteiden toteutumisen kannalta .....	37
5 Pohdinta .....	38
Kuvat .....	44
Lähteet .....	45

## Liitteet

Liite 1 Kyselylomake

## 1 Johdanto

Kuntalaki on vuonna 1995 voimaan tullut kuntien hallinnon ja talouden järjestämisestä koskeva yleislaki. Lain taloussäännökset tulivat voimaan vuonna 1997. Laki on mahdollistanut kuntien järjestää toimintansa organisoinnin ja talouden monin eri tavoin. Voimaantulon jälkeen lakia on uudistettu 21 kertaa. Lukuisissa osittaisuudistuksissa ei ole kuitenkaan kiinnitetty riittävästi huomiota kuntien toimintaympäristössä viime vuosina tapahtuneisiin muutoksiin. (Selvitys kuntalain uudistustarpeista 10/2011, 15.)

Monet toimintaympäristön muutoksista liittyvät väestönkehitykseen. Lasten ja työikäisten määrän väheneminen ja ikääntyneiden määrän kasvaminen vaikuttavat suoraan kuntien palvelutarpeisiin. Palvelutarpeet muuttuvat määrällisesti, mutta yhtä lailla muuttuu tarve niiden tuottamisen uudelleenorganisointiin. Väestönkehitys muuttaa kuntien mahdollisuuksia huolehtia palveluista ja niiden rahoituksesta. Lisäksi se vaikuttaa merkittävästi yhdessä kuntaliitosten ja yhteistoimintavelvoitteiden kanssa tulevaisuuden kunta- ja palvelurakenteisiin. (Selvitys kuntalain uudistustarpeista 10/2011, 15, 35.)

Kuntalain mukaan kunta voi hoitaa tehtävänsä itse, yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa tai ostaa palvelut muilta tuottajilta. Yhteistoiminnan muodossa tehtävät voidaan hoitaa perustamalla yhteinen toimielin, palkkaamalla yhteinen viranhaltija, perustamalla kuntayhtymä tai yksityisoikeudellinen yhteisö tai käyttämällä kuntien välisiä ostopalveluita. (Selvitys kuntalain uudistustarpeista 10/2011, 39.)

Kunnan asema palvelujen tuottajana on muuttunut. Kunnat ovat yhtiöittäneet toimintaansa, minkä lisäksi kunnallisia palveluja tuottavat aiempaa enemmän yksityiset palveluntarjoajat. Palvelutuotantoa on liikelaitostettu ja ostopalvelujen käyttö on lisääntynyt. Yleisesti on meneillään suuntaus, jonka mukaan kunta tuottaa omalla organisaatiollaan entistä vähemmän sen järjestämisvastuulle kuuluvia palveluita. Nämä muutokset palvelujen tuottamisen tavoissa lisäävät kunnissa taloudellisen ohjauksen tarvetta. (Selvitys kuntalain uudistustarpeista 10/2011, 67; Kunnan taloussäännösten uudistaminen 20/2012, 15, 21, 35.)

Laki kuntalain muuttamisesta (325/2012) tuli voimaan 1.7.2012. Muutokset koskevat kunnan talouden sisäistä ohjausta. Lain tavoitteena on turvata kunnan päätöksentekijöille aiempaa paremmat ja havainnollisemmat tiedot kunnan taloudellisesta tilanteesta ja riskeistä. Keinoja ovat tilinpäätösinformaation parantaminen ja yhtenäisten sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan rakenteiden luominen kaikkiin kuntiin. Lisäksi laissa luovutaan velvollisuudesta valita tilintarkastaja valtuustokautta vastaavalle ajalle. (Sulonen 2012, 50.)

Laintasoinen sääntely tiukentaa kuntien sisäisen valvonnan vaatimuksia ja edellyttää järjestelmällistä sisäisen valvonnan järjestämistä ja raportointia (Koivu 2013, 4). Sääntelyllä pyritään vahvistamaan sisäisen valvonnan asemaa ja yhdenmukaistamaan valvontaa. Entistä tehokkaampi sisäinen valvonta lisää myös taloudenhoidon vakautta ja ennustettavuutta, kun päätöksentekijöillä on mahdollisuus saada kunnan taloudellisesta tilasta aiempaa kokonaisvaltaisempi kuva ja arvio myös tulevasta kehityksestä. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.)

Lainmuutokset ovat osa kuntalain kokonaisuudistusta, jonka yhteydessä arvioidaan tarkemmin kunnan talouden ohjausta koskevien säännösten laajempaa uudistamistarvetta. Laajojen muutosten toteuttaminen edellyttää kuntalain rakenteen uudelleenarviointia ja kytkentää muiden lainsäännösten uudistamiseen. (Sulonen 2012, 50.)

Säännökset koskevat kuntien ja kuntakonsernien lisäksi kuntayhtymiä ja vastaavat muutokset on tehty myös kunnallisten liikelaitosten johtokuntaa, johtajaa ja toimintakertomusta koskeviin säännöksiin (Kiviaho 2012b, 82). Olennaista on, että kaikilla kunnilla tulee olla toimintaansa nähden riittävät sisäisen valvonnan mekanismit. Sisäinen valvonta tulee järjestää uusien säännösten mukaisesti viimeistään vuoden 2014 alusta alkaen. (Sulonen 2012, 51.)

### **1.1 Tutkimuksen aihe ja tavoitteet**

Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia kuntalain sisäisen valvonnan säännösten toteuttamista kunnissa ja kuntien käytännön valvontatoimintoja. Tutkimus ajoittuu säännösten uudistamisen ja voimaantulon jälkeiseen aikaan. Sisäisestä val-

vonnasta ei ole aiemmin juuri mainittu kuntalaissa muuten kuin tilintarkastajan tehtävänä (Kiviaho 2012a, 69).

Kuntalakiin on lisätty seuraavat sisäistä valvontaa koskevat säännökset:

- Valtuuston lakisääteinen tehtävä on päättää sisäisen valvonnan perusteista (13 §).
- Hallintosääntöön tulee ottaa määräykset sisäistä valvontaa koskevasta toimivallasta ja tehtävien jaosta (50 §).
- Toimintakertomukseen tulee sisällyttää arvio sisäisen valvonnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä (69 §). (Kuntaliitto 2012.)

Näiden lakipykälien lisäksi työssä tutkitaan kuntien käytännön valvontatoimintoja. Tutkimuksessa pyritään selvittämään kuntien jokapäiväisen valvonnan tilaa käytännönläheisestä näkökulmasta valvontatoimintojen kautta.

Tutkimus on ajankohtainen, sillä kyseisten muutosten toimeenpano on kunnissa jo tehty, tai se on parhaillaan käynnissä. Säännösten toteuttamista ei ole tutkittu, joten aiheesta ei ole olemassa tutkimustuloksia.

Aiempaa tutkimusta kuntien sisäisestä valvonnasta on tehty erilaisista näkökulmista. Mackiewicz-Toukola (2006) on tutkinut yksittäisen kaupungin sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa ja Hietamies (2003) on tutkinut sisäistä valvontaa kunnan hallinto-organisaatiossa kuntalain, historian ja periaatteiden näkökulmasta.

Kuntalain muuttamiseen viitataan Ruuskan (2012) tutkimuksessa kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan raportoinnista ja raportointikäytäntöjen eroista. Lain uusiin sisäisen valvonnan säännöksiin on viitannut myös Kustula (2013, 6, 8) opinnäytetyössään, jonka tarkoituksena oli päivittää kunnan sisäisen valvonnan ohje ja konserniohje uuden lain vaatimusten mukaisiksi. Varsinaisesti säännösten toteutumista kunnissa ei ole tutkittu.

## **1.2 Tutkimusongelma, rajaukset ja tutkimusmenetelmä**

Tutkimuksen pääongelman voi esittää seuraavasti:

- Miten kunnat ovat toteuttaneet kuntalain sisäistä valvontaa koskevat säännökset?

Pääongelman selvittämiseksi esitetään seuraavia alakysymyksiä:

- Onko valtuusto päättänyt sisäisen valvonnan perusteista?
- Onko hallintosääntöön otettu määräykset sisäistä valvontaa koskevasta toimivallasta ja tehtävien jaosta?
- Onko toimintakertomukseen otettu arvio sisäisen valvonnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä?

Säännösten osalta pyritään selvittämään, onko kuntien sisäinen valvonta muuttunut jollakin tavalla laintasoisen sääntelyn myötä. Lisäksi tutkitaan, onko lain noudattaminen aiheuttanut ongelmia tai hyötyjä. Tutkimuksessa selvitetään myös, onko kunnan mahdollisella kuntaliitoksella ollut vaikutuksia sisäisen valvonnan järjestämiseen.

Valvontatoimintojen osalta selvitetään, millaisia valvontatoimintoja kunnissa on, onko niiden suorittamisessa joitakin rajoitteita, miten niitä dokumentoidaan ja arvioidaan, ilmeneekö kunnissa vaarallisia työyhdistelmiä ja toteutuvatko valvontatoimintojen tavoitteet.

Tutkimuksessa ei käsitellä sisäistä tarkastusta, vaan se rajataan kokonaan työn ulkopuolelle. Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi-, varmistus- ja konsultointitoimintaa, jonka tarkoitus on luoda lisäarvoa ja parantaa toimintaa. Se toimii usein erillisenä yksikkönä tai kokonaan ulkoistettuna toimintona. Sisäisen tarkastuksen tehtävä on tukea organisaatioita tavoitteiden saavuttamisessa. Se auttaa organisaatioita arvioimaan ja kehittämään riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuutta. Sisäisen tarkastuksen toimintaa ohjaa alan kansainvälinen ammatillinen viitekehys, kuten eettiset säännöt ja ammattistandardit. (Ahokas 2012, 12–13; Institute of Internal Auditors 2014.) Sisäinen tarkastus on mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe.

Tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen ja tutkimusmenetelmänä on kysely. Laadullisen tutkimuksen lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen, ja se

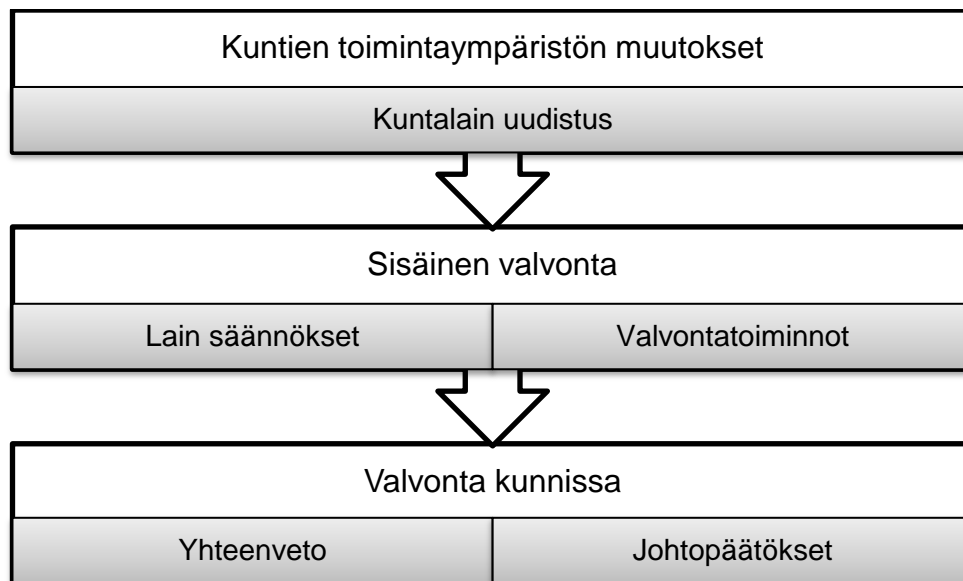


pyrkii pikemmin löytämään ja paljastamaan tosiasioita kuin todentamaan olemassa olevia väittämiä (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2000, 152).

### 1.3 Tutkimuksen rakenne ja teoreettinen viitekehys

Kuvassa 1 on esitetty tutkimuksen rakenne, joka jakautuu teoria- ja empiriaosuuteen. Teoriaosuus käsittelee kuntien toimintaympäristön muutoksia, sisäistä valvontaa ja valvontaa kunnassa. Empiriaosuuden tutkimus perustuu kuntalain uudistukseen, jonka osalta tutkitaan kunnissa lainsäännösten toteutumista ja valvontatoimintoja. Tutkimustuloksista tehdään yhteenveto ja johtopäätöksiä kuntien valvonnasta.

Johdantokappaleessa käsitellään kuntalain muuttamisen taustalla olevia kuntien toimintaympäristön muutoksia ja kuntalain uudistusta sekä esitellään tutkimuksen aihe, tutkimusongelma, tavoitteet, tutkimusmenetelmä, rajaukset ja työn teoreettinen viitekehys.



Kuva 1. Tutkimuksen rakenne.

Teoriaosuudessa käsiteltäviä aiheita ovat kuntien toimintaympäristön muutos, sisäinen valvonta ja kunnan valvonta. Työn toinen kappale käsittelee sisäistä valvontaa. Kappaleessa esitellään sisäisen valvonnan käsite, COSO-viitekehys, valvontatoiminnot, vaaralliset työyhdistelmät, rajoitteet, dokumentointi ja seuranta. COSO-viitekehyyksen käsittelyn tarkoituksena on määritellä sisäinen valvonta ja sen elementit.

Kolmannessa kappaleessa esitellään selvitys kunnan sisäisen valvonnan tilasta ennen lainmuutoksia ja uusien säännösten sisältöä ja toimeenpanoa. Tähän liittyen esitellään Kuntaliiton suositus säännösten toimeenpanosta sekä sisäinen valvonta kunnan johtamisen työvälineenä. Kappaleessa ovat aiheena tulosohejaus ja tilivelvollisuus, jotka ovat olennaisia kunnan valvonnan peruskäsitteitä. Lopuksi kappaleessa kuvataan kunnan valvontajärjestelmä ja valvonnan vastuulliset.

Teoriatiedot saadaan pääosin sisäistä valvontaa ja kuntia koskevasta kotimaisesta ja ulkomaisesta kirjallisuudesta ja lehtiartikkeleista. Ajankohtaista tietoa kuntalain muuttamisesta saadaan Valtiovarainministeriön ja Kuntaliiton Internet-sivuilta.

## **2 Sisäinen valvonta**

### **2.1 Mitä on sisäinen valvonta?**

Sisäiselle valvonnalle ei ole olemassa yhtä kaiken kattavaa määritelmää. Yleisesti sisäinen valvonta tarkoittaa organisaation eri tasoille rakennettuja toimenpiteitä ja tapoja, jotka sisältävät monia erilaisia osa-alueita. Näitä ovat esimerkiksi hyväksymisvaltuudet, työtehtävien jakaminen tai laskenta- ja ohjausjärjestelmien kontrollit. (Ahokas 2012, 11.) Raudasojan ja Johanssonin (2009, 143) mukaan sisäinen valvonta tarkoittaa toimia, joita käyttämällä organisaatio pyrkii turvaamaan ja varmistamaan tavoitteidensa toteutumisen sekä välttämään ongelmia ja yllätyksiä.

Mattila (2007, 7) liittää valvonnan organisaation johtamiseen ja tarkoittaa sillä pyrkimystä pitää suunnitellut teot, toiminta tai asiatila odotusten mukaisena. Tällä tavoin johto varmistaa valvonnan avulla, että organisaatiossa toimitaan tavoitteiden ja ohjeiden mukaisesti, varoja käytetään suunnitellusti ja päätöksentekoa varten on saatavissa luotettavaa tietoa.

Sisäinen valvonta on johtamis- ja hallintojärjestelmän osa, jonka avulla johto pyrkii varmistamaan, että organisaatio toimii johdon haluamalla tavalla taloudellisesti ja tuloksellisesti. Sisäinen valvonta tuottaa johdolle tietoa organisaation

tilasta ja aikaansaannoksista. (Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008, 65.)

Koskenkorvan (2010, 78) mukaan sisäinen valvonta tarkoittaa asioiden arkipäiväistä seuraamista ja siihen kuuluvat prosessit, toimintatavat ja erityisesti tavoitteet, niiden seuranta ja poikkeamiin reagoiminen.

Sisäisen valvonnan määritelmä voi olla sellaisenaan vaikea tarkasteltava, ja se voidaan nähdä eri tavoin organisaation eri osissa. Lisäksi se on eri organisaatioissa aina erilaista. Näiden syiden takia sen määrittelyssä käytetään apuna viitekehyskäsitteitä. Viitekehyskäsitteissä valvontaa tarkastellaan tavoitteiden, ainesosien ja näiden välisten suhteiden kautta. (Mattila 2007, 7; Ahokas 2010, 31.)

## **2.2 Sisäisen valvonnan viitekehys COSO**

### **2.2.1 Mallin tausta ja tarkoitus**

Vuonna 1985 yhdysvaltalainen The Treadway Commission alkoi selvittää tekijöitä, jotka johtavat organisaatioissa vilpilliseen taloudelliseen raportointiin. Selvitysten perusteella komitea laati suosituksia toimenpiteistä, joilla vilpillistä toimintaa voidaan vähentää. Useat suositukset kohdistuivat suoraan sisäiseen valvontaan. Komitea ehdotti eri tarkastus- ja valvontajärjestöille yhteistoimintaa erilaisten sisäisen valvonnan määritelmien ja käsitteiden yhdenmukaistamiseksi. Yhteistyön tuloksena syntyi Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ja sen työn tuloksena COSO-raportti vuonna 1992. (Koivu 2010, 50.) COSO-malli on tunnetuin ja käytetyin sisäisen valvonnan viitekehys (Ahokas 2013).

Komitean luoman COSO-raportin tavoitteena oli saada aikaan yhteisymmärrys ja yleispätevä määritelmä sisäisestä valvonnasta, sillä sisäisen valvonnan katsottiin tarkoittavan eri ihmisille eri asioita. Tarkoituksena oli luoda standardi, jonka mukaisesti organisaatiot voivat arvioida valvontajärjestelmiään. Mallin avulla kaikki tavoitteellista toimintaa harjoittavat organisaatiot voivat arvioida eritasoisten ja erilaisten valvontatoimintojen tarkoituksenmukaisuutta. Tarkoitus toteutuu silloin, kun arvioinnilla voidaan kehittää organisaatioiden sisäistä valvontaa. (Spencer-Pickett 2004, 193; Koivu 2010, 50–51.)

## 2.2.2 Sisäisen valvonnan määritelmä ja tavoitteet

Kuvassa 2 on esitetty COSO-viitekehyksen mukainen sisäinen valvonta. Kuuti-  
on sarakkeissa on kuvattu organisaation sisäisen valvonnan tavoitteet, riveillä  
viisi valvonnan osatekijää ja sivuttain syvyysuunnassa organisaation rakenne  
(COSO 2013, 6).



Kuva 2. COSO-raportin osatekijät, tavoitteet ja toiminnot (COSO 2013, 6).

COSO-raportin määritelmän mukaan sisäinen valvonta on prosessi, jossa ovat osallisina organisaation hallitus, johto ja muu henkilöstö ja jonka tavoitteena on tuottaa kohtuullinen varmuus seuraavien tavoitteiden saavuttamisessa:

- toimintojen tuloksellisuus ja tehokkuus
- taloudellisen raportoinnin luotettavuus
- lakien ja säännösten noudattaminen (COSO 2013, 3).

Toiminnalliset tavoitteet tarkoittavat organisaation toimintojen tehokasta ja tuloksellista toteutumista ja omaisuuden suojaamista. Raportoinnin tavoitteet tarkoittavat sisäisten ja ulkoisten taloudellisten ja ei-taloudellisten tietojen raportointia, jonka tulee olla riittävää, oikeanlaista ja käyttökelpoista. Kolmannen tavoitteen mukaan toiminnassa tulee noudattaa sitä koskevia lakeja ja muita sääntöjä. (Kinkela & Harris 2013, 35–40.)

COSO-viitekehyksen mukainen sisäinen valvonta on monisuuntainen prosessi, joka ulottuu läpi koko organisaation ja jonka kaikki osatekijät vaikuttavat toisiinsa. Sisäisen valvonnan aikaansaavat ihmiset, joiden toiminnasta sisäinen valvonta syntyy. Valvonnan tehokkuus riippuu siitä, kuinka hyvin organisaation eri henkilöt tietävät ja ymmärtävät tehtävänsä ja tavoitteensa ja valvovat niiden saavuttamista. Sisäinen valvonta koostuu yksittäisistä prosesseista, kuten esimerkiksi osto- tai myyntiprosessista, johon sisältyy valvontatoimintoja eli kontrollojeja. Käytännössä sisäinen valvonta on tehokasta silloin, kun kontrollit toimivat. Sisäisellä valvonnalla voidaan pyrkiä saavuttamaan vain kohtuullinen varmuus tavoitteiden toteutumisesta, sillä se on inhimillistä toimintaa ja yhtä vähän täydellistä kuin ihmisen toiminta muutoin. (Koivu 2010, 52; Ahokas 2012, 14, 18, 26.) Käytännössä sisäinen valvonta on toimivaa, kun varmistetaan, että oikea henkilö tekee oikeita asioita, oikeaan aikaan ja oikein (Kuntaliitto 2013a).

### **2.2.3 Mallin merkitys ja käyttö**

Lähdemäki (2012, 60) arvioi, että COSO on todennäköisesti yksi tärkeimmistä olemassa olevista sisäisen valvonnan viitekehyksistä. Malli luo edellytykset sisäisen valvonnan järjestelmän rakentamiseen ja valvonnan tehokkuuden määrittämiseen sekä ohjeistaa sisäiseen valvontaan liittyvistä rajoitteista. Kokonaisvaltainen käsitelmä luo yhteisen kielen sisäisestä valvonnasta ja jakaa valvontavastuut eri osapuolille. Mallin hyötyjä ovat erityisesti vuorovaikutteisen keskusteluyhteyden parantuminen johdon, tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen välillä. Mallin hyödyntäminen tehostaa sisäisen valvonnan toimintaa ja parantaa näin tuloksellisuutta.

Mallia on Suomessa käytetty laajasti niin julkissektorilla kuin yrityksissä. Vuosikymmenten aikana organisaatioiden toimintaympäristön muutokset ovat kuitenkin lisänneet mallin päivitystarvetta. (Lähdemäki 2012, 61.)

COSO-raportista julkaistiin vuonna 2013 päivitys, joka tarkentaa organisaation tavoitteita aiemmasta ja yhdistää ne varmistaviin kontrolleihin. Mallin on tarkoitus sopia aiempaa paremmin kaikenlaisiin organisaatioihin. Sen keskeisiä elementtejä ovat kommunikointi tavoitteista, niiden saavuttamisen seuranta ja riskienhallinta. (Kinkela & Harris 2013, 35–40.)

Mallin viiteen osatekijään on päivityksessä lisätty 17 periaatetta, joiden tarkoituksena on selventää osatekijöitä. Periaatteet ovat yleisluonteisia, joten ne soveltuvat kaikenlaisiin organisaatioihin. Kaikki periaatteet ovat valvonnan onnistumisen kannalta tärkeitä, joten ne tulee huomioida. Lisäksi uusi malli laajentaa raportointia koskemaan taloudellisen raportoinnin lisäksi myös ei-taloudellista tietoa. (D'Aquila 2013, 22–29.)

### **2.3 Valvontatoiminnot**

Sisäinen valvonta rakentuu COSO-raportin mukaan viidestä osatekijästä, jotka ovat

- valvontaympäristö
- riskien arviointi
- valvontatoiminnot
- informaatio ja kommunikaatio
- seuranta (COSO 2013, 4–5).

Valvontatoimintoihin kuuluvat politiikat ja menettelytavat, joiden tarkoituksena on varmistaa, että organisaatio toimii johdon asettamien tavoitteiden mukaisesti. Valvontatoimintoja suoritetaan organisaation kaikilla tasoilla ja kaikissa toiminnissa. Ne sijoitetaan toimintojen ja prosessien eri kohtiin ehkäisemään näihin toimintoihin liittyviä riskejä. (Ahokas 2012, 34.)

Valvontatoiminnot jaetaan yleensä toimintaperiaatteisiin eli politiikkoihin ja kontrollitoimenpiteisiin. Toimintaperiaatteiden tarkoituksena on ilmaista, mitä organisaatiossa pitäisi tehdä. Niistä tiedotetaan henkilöstölle yleensä suullisesti. Kontrollitoimenpiteet ovat käytännön toimenpiteitä, joilla politiikkoja toteutetaan. Ne tarkoittavat käytännössä sitä, mitä ihmiset tekevät. Kontrollitoimenpiteet voidaan dokumentoida esimerkiksi työnkuvausten muotoon. (Ahokas 2012, 35.)

Kontrollit voidaan jakaa ehkäiseviin ja paljastaviin. Ehkäisevien kontrollien tarkoitus on ennaltaehkäistä virheitä ja väärinkäytöksiä. Ne ovat monesti valvontajärjestelmiin sisäänrakennettuja ja työläitä ottaa käyttöön, mutta niiden käyttäminen ei vaadi paljoa resursseja. Tyypillisiä ehkäiseviä kontrolleja ovat esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen, laskujen tarkistus ennen maksamista, laskujen täsmäytys, hintalistojen käyttö, fyysiset kontrollit kuten lukot, hälytysjärjestelmät

ja valvontakamerat sekä tietojen suojaaminen salasanoilla ja käyttöoikeuksien rajoittaminen. (Ahokas 2012, 35.)

Paljastavien kontrollien tarkoitus on paljastaa ja korjata jo tapahtuneet virheet ja poikkeamat. Paljastavat kontrollit ovat välttämättömiä valvonnan onnistumisen kannalta, mutta niiden ylläpito on usein kallista ja aikaa vievää. Paljastavia kontroleja ovat esimerkiksi kirjanpidon rahatilin täsmäytys pankin tiliotteeseen, varaston fyysinen inventointi, ostovelkojen vertaaminen velkojen vahvistuksiin, myyntisaamisten vertaaminen velallisten vahvistuksiin, palkanmaksun oikeellisuuden tarkastus pistokokeilla, merkittävien suhdelukujen ja kehityssuuntien analysointi sekä kontrollitavoitteiden toteutumisen tarkastaminen yleensä yksittäisten liiketapahtumien asianmukaisuuden tarkastamisella. (Ahokas 2012, 36.)

Kontrollit voivat olla myös korvaavia tai ohjaavia ja manuaalisia tai automaattisia. Korvaavien kontrollien tarkoitus on varmistaa valvonnan toimivuus silloin, kun muiden kontrollien käyttö ei ole esimerkiksi kustannussyistä tai henkilöresurssien vähyyden takia tarkoituksenmukaista. Ohjaavien kontrollien, kuten esimerkiksi toimintaohjeiden tarkoituksena on ohjata toimintaa haluttuun suuntaan. (Halonen & Steiner 2010, 80–81.)

Manuaalisia kontroleja ovat esimerkiksi erilaiset varmistuskontrollit ja analyttiset tarkkailut. Manuaaliset kontrollit tekee aina joku henkilö. Automaattisten kontrollien tekemisessä ei ole osallisena lainkaan henkilöä, vaan ne toteutetaan jonkin järjestelmän kautta. Tällaisia ovat esimerkiksi asiakkaan automaattinen luottorajan tarkastus tai tilauksen vastaanotto. Kontrollit voivat olla myös yhdistelmiä eli semi-automaattisia, jolloin ne sisältävät ominaisuuksia molemmista. Tällainen on lokitietojen tarkastus: siinä järjestelmä luo aluksi lokitiedot, jotka henkilö sitten tarkastaa. (Ahokas 2012, 37.) Tiedon välityksessä ja kommunikoinnissa tapahtuneiden muutosten myötä manuaalisten kontrollien käyttö on vähentynyt viime vuosina huomattavasti ja organisaatiot ovat siirtyneet käyttämään entistä enemmän automaattisia kontroleja (Dickins & Houmes 2011, 37–41).

Kontrollit ovat tehokkaita, kun ne ovat tarkoituksenmukaisia. Tämän vuoksi niiden tulee olla oikeanlaisia, niitä tulee käyttää oikeassa paikassa ja niiden täytyy

olla oikeassa suhteessa riskeihin. Kontrollien täytyy toimia koko ajan, jotta ne kattavat riskit, joiden minimoimiseksi ne on asetettu. Lisäksi kontrollien tulee olla kustannustehokkaita. (Ahokas 2012, 18.)

Yksi tärkeimmistä valvontatoiminnoista on työtehtävien eriyttäminen. Se tarkoittaa työtehtävien jakamista useiden eri henkilöiden kesken virheiden ja väärinkäytösten välttämiseksi. Yhdellä henkilöllä ei saa olla vastuuta kaikista yhden liiketapahtuman vaiheista, kuten hyväksymisestä, kirjaamisesta ja maksamisesta. Jos sama henkilö hoitaa koko tapahtumaketjun tai saman tapahtuman usean kriittisen osan, on kyseessä niin sanottu vaarallinen työhdistelmä. Virheiden ja väärinkäytösten huomaaminen ja vähentäminen onnistuu paremmin, kun yhtä toimintoa seuraa useampi henkilö. (Ahokas 2012, 37–38; Kuntaliitto 2013c.)

#### **2.4 Sisäisen valvonnan rajoitteet**

Sisäisellä valvonnalla tavoitellaan riittävää varmuutta organisaation tavoitteiden toteutumisesta. Hyväkään valvontajärjestelmä ei kuitenkaan täysin estä tehotomuutta ja väärinkäytöksiä. Sisäiseen valvontaan liittyy monenlaisia rajoitteita, joiden vuoksi se ei voi taata täyttä varmuutta tavoitteiden toteutumisesta. (Ahokas 2012, 19–20.)

Virheitä ja inhimillisiä erehdyksiä voi tapahtua, kun kontrollien suorittaminen on osa henkilön jokapäiväisiä työtehtäviä. Henkilö voi esimerkiksi ymmärtää ohjeet väärin tai ne on voitu kommunikoida hänelle puutteellisesti. Myös väsymys ja huolimattomuus työssä voivat aiheuttaa virheitä. Jollakin työntekijällä voi olla myös liian laaja työnkuva. Työtehtävät voivat kasautua yhdelle henkilölle, jos tehtävien eriyttäminen ei ole käytännössä järkevää tai resurssit ovat pienet, mikä on erityisesti pienten organisaatioiden ongelma. (Ahokas 2012, 20.)

Työtehtävien eriyttäminen ei ole kaikissa tilanteissa kuitenkaan tehokas kontrollitoiminto, sillä kaksi tai useampi henkilöä voivat yhdessä kiertää kontrollin. Organisaation johto voi myös itse sivuuttaa luomansa kontrollin ja hallitus voi laiminlyödä velvollisuutensa valvoa johtoa. Valvontajärjestelmän toimivuus voi vaarantua myös organisaatiossa ja sen toimintaympäristössä tapahtuvien muutosten vuoksi. (Ahokas 2012, 20.)



## 2.5 Sisäisen valvonnan dokumentointi ja arviointi

Valvontatoimintojen dokumentointiin vaikuttavat usein organisaation koko, rakenne ja johdon asettamat periaatteet. Kirjallisina dokumentteina ovat monesti yleiset toimintaperiaatteet, hyväksymispolitiikat tai yleiset laskentaperiaatteet. (Ahokas 2012, 38.)

Kontrollien dokumentoinnin myötä organisaation johto saa varmuuden siitä, että yrityksessä tehdään asioita oikein. Yleisten toimintaperiaatteiden lisäksi voidaan dokumentoida yksittäisiä prosesseja, mikä tuottaa tietoa eri prosessien kontrolloista. (Ahokas 2012, 38–39.)

Kontrollien dokumentoinnissa voidaan arvioida esimerkiksi seuraavia asioita:

- Kuka on vastuussa kontrollin suorittamisesta?
- Mikä on kontrollin tavoite?
- Mitä riskiä kontrollin on tarkoitus ehkäistä?
- Onko kontrolli paljastava vai ehkäisevä?
- Onko kontrolli manuaalinen, automaattinen vai semi-automaattinen?
- Mikä kontrollitoiminto on kyseessä?
- Minkälaista aineistoa suorittamisesta jää?
- Miten kontrollia testataan tai arvioidaan? (Ahokas 2012, 38–39.)

Kontrollien dokumentoinnin avulla voidaan kehittää prosesseja, minkä lisäksi se auttaa valvonnasta vastuussa olevia ymmärtämään omaa tehtäväkuvaansa ja sen yhteyttä muiden työhön. Dokumentoidut kontrollit on helppo kommunikoida eteenpäin, mikä lisää henkilöstön ymmärrystä ja tietoisuutta sisäisestä valvonnasta. Myös yksittäisten henkilöiden työnkuvat tarkentuvat dokumentaation tuloksena, mikä pienentää riskiä toimia väärin. Kontrollien dokumentointi myös helpottaa niiden arviointia, kun suoritusta voi verrata siihen, miten kontrollin tulisi toimia. (Ahokas 2012, 39–40.)

Sisäisen valvontajärjestelmän toimivuuden ja laadun arviointi voi olla jatkuvaa valvontaa tai se voidaan toteuttaa erillisin arvioinnein. Jatkuva valvonta on osa päivittäistä esimiesten ja johdon toimintaa ja muun henkilöstön arviointia heidän suorittaessaan tehtäviään. Monesti valvontajärjestelmiin on sisäänrakennettu

jatkuvia valvontatoimenpiteitä, ja mikäli ne ovat riittävän laajoja ja tehokkaita, ei erillisiä arviointeja edes tarvita. (Ahokas 2012, 42.)

Jatkuvaan valvontaan kuuluu säännölliset johtamis- ja ohjaustoimet, vertailut, täsmäytykset sekä muut rutiinitehtävät. Jatkuvan valvonnan etuja ovat sen reaaliaikaisuus, reagoiminen muuttuviin olosuhteisiin ja juurtuminen osaksi yritystä. Näistä syistä jatkuva valvonta on tehokkaampaa kuin erilliset arvioinnit. (Ahokas 2012, 42.)

Erilliset arvioinnit kohdistetaan ennalta valittuihin tärkeisiin kohteisiin. Arviointi voi perustua esimerkiksi kohteen toimintaympäristön muutokseen tai korkeampaan riskiin suhteessa muihin kohteisiin. Arviointi voi kohdistua yksittäisiin valvontatoimiin, kuten kontrolleihin tai prosessin osiin tai koskea koko valvontajärjestelmää. (Ahokas 2012, 43.)

Arvioinnin voi suorittaa ulkoinen tai sisäinen tarkastus, jolloin se perustuu monesti ennalta laadittuun tarkastussuunnitelmaan. Myös pistokokeet ja organisaation itsearviointit kuuluvat erillisiin arviointeihin. Itsearviointissa arvioinnin tekevät ne henkilöt, jotka ovat vastuussa tietyistä yksiköistä tai toiminnosta. (Ahokas 2012, 43.)

### **3 Kunnan sisäinen valvonta**

#### **3.1 Tarve laintasoiselle sääntelylle**

Hallitus antoi vuonna 2012 esityksen laiksi kuntalain muuttamisesta. Siinä arvioidaan kuntalain muutostarvetta erityisesti kuntien sisäisen ohjauksen kehittämisen kannalta. Esityksessä todetaan, että sisäisen valvonnan menettelytavat vaihtelevat merkittävästi kunnittain, sillä kuntalaissa ei ole aiemmin ollut säännöksiä sisäisestä valvonnasta. Kuntalaissa on määritelty ainoastaan tilintarkastajien velvollisuus arvioida, onko valvonta järjestetty kunnassa ja kuntakonsernissa asianmukaisesti. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.)

Sisäistä valvontaa koskeva sääntely on järjestetty kunnissa monin eri tavoin. Lähinnä vastuunjaosta on säännelty johtosäännössä etenkin suurissa ja kes-

kisuurissa kaupungeissa sekä osassa sairaanhoitopiirejä ja kuntayhtymiä. Sääntely on ollut suppeaa, eikä se ole saanut välttämättä aikaan riittävän kattavaa tilivelvollisuutta valvonnan toimeenpanosta ja tuloksellisuudesta. Suurten kaupunkien ohjeistuksien on nähty vastaavan muiltakin osin kansainvälisiä sisäisen valvonnan standardeja, kun taas muissa kunnallisissa yhteisöissä ohjeistukset ovat usein vanhentuneita ja suppeita. Ne on usein esitetty hallinto- tai taloussääntöinä. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.)

Riittämätöntä on ollut esityksen mukaan myös ylimpien viranhaltijoiden tietoisuus sisäisestä valvonnasta ja valtuuston ja hallituksen sitoutuminen sisäisen valvonnan järjestämiseen. Puutteita on myös esimerkiksi sisäisen valvonnan käsitteiden määrittelyssä, tilivelvollisten toimijoiden ja henkilöstön kouluttamisessa, toimeenpanossa sekä seurannassa ja arvioinnissa. Näiden puutteiden takia sisäistä valvontaa on vaikea ottaa osaksi kunnan käytäntöjä. Esityksen mukaan sisäinen valvonta on monesti osa sisäistä tarkastusta eikä johtamista. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen, jonka mukaan kunnanhallitus on velvollinen antamaan selonteon kunnan ja kuntakonsernin sisäisestä valvonnasta. Selonteossa tulee kuvata valvonnan järjestäminen, sen puutteet sekä toimenpiteet puutteiden korjaamiseksi. Hallituksen esityksen mukaan vuoden 2010 tilinpäätösten perusteella tehdyissä selonteoissa on puutteita. Suurten kaupunkien lisäksi vain harvojen kuntien selonteot perustuvat järjestelmällisiin toimintatapojen kuvauksiin ja arviointikehikkoihin. Kokonaisarviota sisäisestä valvonnasta ei ole esitetty, ja vain harvoissa selonteoissa viitataan edellisvuoden selontekoon ja sen kehittämistoimenpiteisiin. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.)

Käytännössä sisäinen valvonta toimii lähinnä taloudenhoidossa, mutta sielläkin valvontatoimintojen toimivuus ja tosiasiallisuus eivät välttämättä toteudu. Sisäisen valvonnan menettelyitä ei ole saatu riittävän kattavasti liitettyä eri yksiköiden perustehtäviin, ydintoimintoihin, tietojärjestelmiin, projektitoimintaan ja ulkoistettuihin palveluihin. Käytännön ongelmana pienissä ja keskisuurissa kunnissa on nähty myös ammattimaisen sisäisen tarkastuksen puuttuminen. Tar-

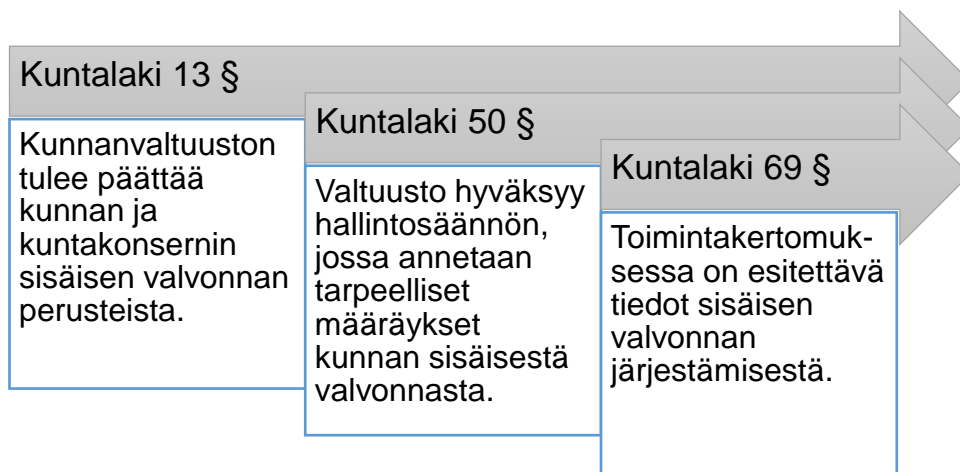
kastus ei siten ole tukemassa kunnanjohtajaa ja kunnanhallitusta asianmukaisen sisäisen valvonnan järjestämisessä, toimeenpanossa ja kehittämisessä. (Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.)

Kaiken kaikkiaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen ei ole kunnissa riittävän kehittynyttä varmistamaan riskien asianmukaista hallintaa. Menettelyt eivät ole tarpeeksi kehittyneitä vastaamaan jatkuvasti muuttuvan toimintaympäristön haasteisiin. Tulevaisuudessa on erittäin tärkeää, että ohjaus- ja päätöksenteko, riskienhallinta ja konsernivalvonta toimivat kuntakonserneissa. (Kiviaho 2012a, 69–70.)

### 3.2 Säännösten mukainen sisäinen valvonta

#### 3.2.1 Säännösten toimeenpano

Kuntaliitto (2013b, 3) on antanut suosituksen kuntalain sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan säännösten toimeenpanosta. Suosituksessa on esitelty lainmuutosten tavoitteita ja menettelyitä, joita voidaan ottaa huomioon kunnissa niiden suunnitellessa omia kuntakohtaisia periaatteitaan.



Kuva 3. Sisäisen valvonnan vaiheet kuntalain säännösten mukaan (Kuntaliitto 2013b, 3–4).

Kuvassa 3 on esitetty kuntalain sisäisen valvonnan säännökset ja valvonnan eteneminen kunnissa. Kuntalain 13 §:n mukaan valtuuston tulee päättää kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Perus-

teiden laatimisen tavoitteena on vahvistaa ja yhtenäistää kuntien hyvää hallintoa ja johtamista. Perusteet tarkoittavat sisäisen valvonnan tehtävien ja vastuiden, toimintatapojen sekä raportointivelvoitteiden määrittelyä, ja ne koskevat kaikkea kuntakonsernin toimintaa sekä kaikkia toimielimiä ja tilivelvollisia viranhaltijoita. Perusteiden lisäksi sisäisestä valvonnasta voidaan määrätä edelleen myös muissa dokumenteissa. Perusteisiin voidaan tällöin liittää maininta esimerkiksi hallinto- tai johtosäännöstä sekä ohjeista ja määräyksistä, joiden säännöksiä noudatetaan. (Kuntaliitto 2013b, 4.) Sisäinen valvonta perustuu kuntalakiin ja päättyy muiden lakien, hallintosäännön ja ohjeiden kautta osaksi päivittäisjohtamista (Koivu 2013, 4).

Valtuuston vahvistamissa sisäisen valvonnan perusteissa tulee määrätä kunnanhallituksen velvollisuus ohjeistaa valvonnan järjestäminen ja toimeenpano, lauta- ja johtokuntien velvollisuus valvoa toimeenpanoa ja johtavien viranhaltijoiden velvollisuus toimeenpanna valvonta omilla vastuualueillaan (Kuntaliitto 2013b, 5).

Hallintosääntö on keskeinen ohjausväline, jolla valtuusto ohjaa sitovasti kunnanhallitusta talouden ja hallinnon vastuutehtävän hoitamisessa sekä toiminnan johtamisessa. Kuntalain 50 §:n mukaan sisäisestä valvonnasta tulee antaa tarpeelliset määräykset valtuuston hyväksymässä kunnan hallintosäännössä, jossa on lain mukaan määrättävä sisäisen valvonnan tehtävien ja vastuiden jaosta. (Kuntaliitto 2013b, 3, 9).

Kunnan toimintakertomuksessa tulee antaa tietoja sellaisista kunnan tai kuntakonsernin talouteen liittyvistä asioista, joista ei tiedoteta taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa. Kuntalain 69 §:n mukaan hallituksen tulee raportoida toimintakertomuksessa sisäisen valvonnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Aiemmin selonteko on perustunut kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeeseen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. (Kuntaliitto 2013b, 4.)

Kyseinen kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohje on päivitetty vuodelle 2013 ja sitä noudatetaan selonteon laatimisessa edelleen. Ohjeessa mainitaan, että hallituksen tulee selonteossa selvittää, miten sisäinen valvonta on järjestetty.

Lisäksi siinä mainitaan kuluneella tilikaudella havaitut valvonnan puutteet ja niiden korjaustoimet. Selonteossa esitetään myös valvonnan kehittämistoimet tulevalle taloussuunnittelukaudelle. Kaikki sisäisen valvonnan osa-alueet käsitellään selonteossa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2013, 5, 19.)

Yleisohjeessa suositellaan selonteon valmistelun jakamista eri tehtäväalueille. Tämä tapahtuu käytännössä niin, että lauta- ja johtokunnat sekä niiden alainen toimialajohto valmistelevat omalta osaltaan tiedot sisäisestä valvonnasta ja antavat ne tiedoksi kunnanhallitukselle. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2013,19.)

Yleisohjeessa on mainittu esimerkinomaisesti joitakin kohteita, joista selonteossa on hyvä mainita. Niitä ovat säännösten, määräysten ja päätösten noudattaminen, tavoitteiden toteutuminen, varojen käytön valvonta, tuloksellisuuden arvioinnin pätevyys ja valvonta, riskienhallinta, omaisuuden hankinnan, luovutuksen ja hoidon valvonta, sopimustoiminta sekä sisäisen tarkastuksen järjestäminen. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2013, 19–20.)

Valvonnan seurantaan koskevista menettelytavoista kannattaa sopia, sillä tilivelvolliset vastaavat sisäisen valvonnan tuloksellisuudesta. Toimintakertomustietojen antaminen edellyttää sisäisen valvonnan tason ja toimivuuden arviointia. Selonteon tulee pohjautua dokumentoituun tietoon. Valvontavastuullisten tulee siis seurata ja arvioida sisäisen valvonnan toimeenpanoa erilaisen raportointitiedon perusteella. (Kuntaliitto 2013b, 5, 8.)

Valvonnan tulee kuulua johtamis- ja hallintojärjestelmiin, päätöksentekoon, toiminnan ja talouden suunnitteluun ja seurantaan, poikkeamista reagointiin sekä suoriutumisen arviointiin kaikissa toiminnoissa, mikä edellyttää vastuiden selkeää määrittelyä. Käytännön valvontamenettelyitä ovat tehtävien, toimivallan ja vastuiden jakaminen, valvonta- ja raportointivelvoitteet, tietojen ja tietojärjestelmien suojaaminen, omaisuuden turvaaminen ja sopimusten hallinta. (Kuntaliitto 2013b, 5, 7).

Kuntaliiton (2013b, 8) mukaan hallituksen ja konsernijohdon tulisi perusteita varten laatia suunnitelmapohjat ja malliasiakirjat sisäisen valvonnan arviointia ja raportointia varten sekä ohjeistaa niiden käytössä. Toiminta-alueittain voidaan

mallipohjia tarkentaa ja lisätä konkreettiset valvontatoimenpiteet sisäisen valvonnan toimeenpanemiseksi. Asioiden valmistelun ja päätöksenteon tulee olla läpinäkyvää ja ne tulee dokumentoida, jotta voidaan varmistua jälkikäteen asioiden lakien ja säädösten mukaisuudesta (Koivu 2013, 4).

Sisäisen valvonnan säännökset koskevat myös kuntayhtymiä ja kunnallista liikelaitosta (Kiviaho 2012b, 82). Lain mukaan esimerkiksi johtokunta huolehtii liikelaitoksen hallinnon, toiminnan, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja johtaja huolehtii hallinnosta sekä taloudenhoidon, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä (Kuntaliitto 2013b, 3).

Kuntayhtymässä päätösvaltaa käyttävät jäsenkunnat tai perussopimuksessa määrätty jäsenkuntien sopima toimielin, joka on usein valtuusto. Kuntakonsernin ohjauksesta ja valvonnasta vastaa konsernijohto ja konserniyhteisöissä sisäinen valvonta kuuluu yhteisöjen hallitusten ja toimitusjohtajien vastuulle. (Kuntaliitto 2013b, 4.)

### **3.2.2 Sisäinen valvonta osana kuntajohtamista**

Organisaatiota odotetaan johdettavan sen toimintaa rahoittavan sidosryhmän etujen ja tahdon mukaisesti. Julkisella sektorilla sidosryhmäajattelu on monimutkaisempaa kuin yksityisellä. Julkisella sektorilla hoidetaan yhteiskunnan tärkeitä tehtäviä, joiden hoidosta ei synny taloudellista voittoa. Toimintaa rahoittaa julkisin verovaroin omistaja eli julkinen valta, ja etujen saajina ovat niihin oikeutetut kansalaiset ja yhteisöt. Varat kerätään veroina ja maksuina laajemmalta kansalaisten ja yhteisöjen joukolta. (Aftan, Blummé, Heikkala, Kontula, Miettinen, Pakarainen, Sinersalo, Sjölund, Sundvik, Tarvainen, Tikkanen, Turakainen, Urrila & Vesa 2008, 11–12.)

Julkishallinnon näkökulmasta hyvä johtamis- ja hallintotapa eli corporate governance on järjestelmä, jolla kuntaa johdetaan ja valvotaan. Siihen kuuluu myös määrittää, miten ja millaista tietoa kuntalaisille ja sidosryhmille annetaan. Käsitteen yksiselitteinen määrittely on hankalaa ja sille on olemassa muitakin nimityksiä, kuten hyvä hallintotapa ja omistajaohjaus. (Säilä ym. 2008, 25.) Julkisen sektorin hyvässä hallintotavassa omistajien edun sijasta etusijalla ovat kansa-

laisten ja yhteisöjen oikeudet sekä tasapuolisuus ja syrjimättömyys (Mattila 2007, 1).

Sisäinen valvonta on osa kuntajohtamista ja sen tarkoituksena on varmistaa, että tavoitteet saavutetaan ja toiminta on tuloksellista ja sovittujen ohjeiden mukaista. Sisäinen valvonta on kunnissa vielä varsin uusi käsite ja toiminto, mutta se on yksi tärkeimmistä johtamisjärjestelmän osista. Sisäisen valvonnan keinoin johto saa organisaation toimimaan haluamallaan tavalla, minkä lisäksi valvonta tuottaa johdolle tietoa organisaation tilasta ja aikaansaannoksista. (Alftan ym. 2008, 36; Koivu 2010, 174.)

Vesalaisen (1998, 410) mukaan laadukas johtaminen sisältää aina laadukkaan sisäisen valvonnan ja kaikkialla, missä on johtamista, on myös sisäistä valvontaa. Huberin (2010, 89) mielestä sisäinen valvonta ei ole erillinen tehtävä, jota tehdään ja toteutetaan, vaan sen tulee olla osa jokapäiväistä johtamista. Sisäinen valvonta liittyy normaaliin johtamistoimintaan ja on osa toistuvia päivittäisiä rutiineja. Esimies ei välttämättä edes tunne tekevänsä varsinaisesti valvontaa vaan normaalia esimiestyötään. (Raudasoja & Johansson 2009, 144.) Kuntaliitto (2013b, 4–5) määrittelee myös sisäisen valvonnan osaksi jatkuvaa, päivittäistä johtamista, ohjaamista ja työn toteuttamista. Valvonta on johtamisjärjestelmän osa ja johdon työväline, jolla arvioidaan tavoitteiden toteutumista, toimintaprosesseja ja riskejä. Yleisesti valvonta kehittää johtamista, riskien hallintaa, toiminnan kehittämistä sekä tuloksellisuuden arviointia.

### **3.2.3 Tulosohjaus ja tilivelvollisuus**

Kuntalain mukaista kunnan toiminnan ja talouden ohjausta kutsutaan tulosohjaukseksi. Tulosohjausmallin mukaan kunnanvaltuustolla on budjettivalta, jonka perusteella se hyväksyy talousarviossa ja -suunnitelmassa kunnan tavoitteet. Kunnanhallitus toimeenpanee valtuuston päätökset ja antaa niiden toteutumisesta selvityksen toimintakertomuksessa. Kunnanhallitus ja johtavat viranhaltijat ovat tilivelvollisia valtuuston tavoitteiden toteuttajana. (Säilä ym. 2008, 8, 11.)

Tilivelvollisuuden toteutumista ja kunnan tavoitteiden saavuttamista pyritään varmentamaan sisäisellä ja ulkoisella valvonnalla. Uskottava valvontajärjestel-



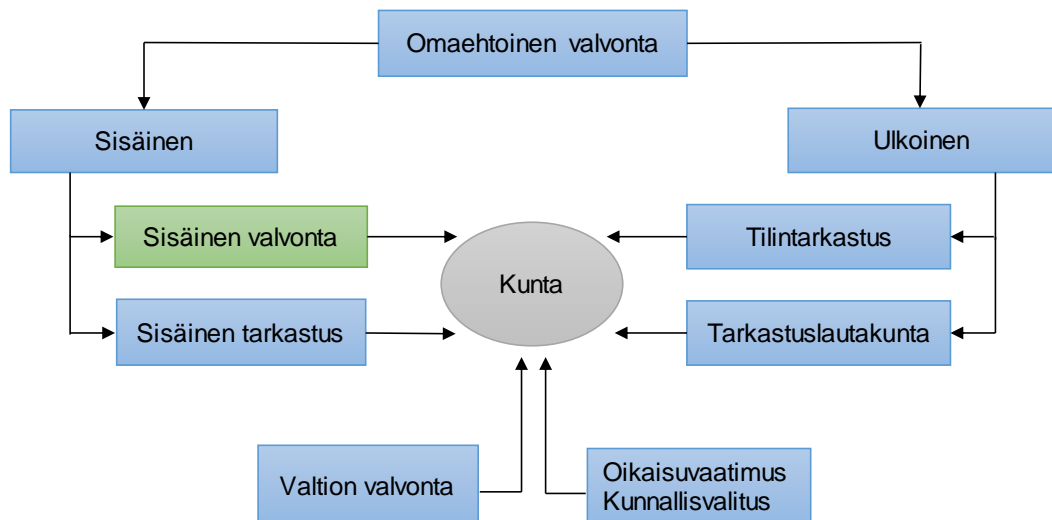
mä vahvistaa luottamusta julkiseen toimintaan ja demokraattiseen hallintoon. (Säilä ym. 2008, 8, 11, 51.)

Kunnissa sisäisen valvonnan järjestämisvastuu on laaja. Kunnan vastuullisuus ja vastuulliset määrittään kuntalaissa ja vastuuvapaus myönnetään tilivelvollisille. (Koivu 2010, 171.) Kuntalain mukaisia tilivelvollisia ovat hallituksen, lautakuntien ja niiden jaostojen jäsenet sekä tehtäväalueiden johtavat viranhaltijat. Kuntien tulee itse määrittellä johtavat viranhaltijat, vaikka laissa nimenomaan ei olekaan asiasta määrätty. Johtavia tai tilivelvollisia viranhaltijoita voivat olla esimerkiksi toimielinten esittelijöitä sekä sellaisia toimielinten alaisia viranhaltijoita, jotka vastaavat itsenäisesti jonkin toimielimen tehtäväalueeseen kuuluvan asian hoitamisesta. Tilivelvollisia koskevien vastuuvapauskysymysten kannalta on selkeää määrittellä kyseiset henkilöt ennalta. (Kuntaliitto 2013b, 8.)

Tilivelvollinen vastaa johtamansa toiminnan sisäisen valvonnan järjestämisestä ja ylläpidosta. Tilivelvollisuudesta seuraa, että valtuusto arvioi hänen toimintaansa, minkä lisäksi häneen voidaan kohdistaa tilintarkastuskertomuksessa muistutus sekä evätä vastuuvapaus niin hänen itsensä kuin myös alaisen tekemisestä tai tekemättä jättämisestä. Tilivelvollisuusaseman puuttumisesta huolimatta tehtävät on hoidettava huolellisesti, ja tällöinkin esimiehellä on valvontavastuu johtamastaan toiminnasta. (Kuntaliitto 2013b, 9.) Tilivelvollisuuden takia kunnan sisäisen valvonnan menettelytavat ja valvonnan asianmukaisuuden varmistaminen ovat monimutkaisia ja jatkuvaa koulutusta ja kehittämistä vaativia asioita (Koivu 2010, 171).

### **3.2.4 Kunnan valvontajärjestelmä ja valvonnan vastuut**

Kuvassa 4 on kunnan valvontajärjestelmä, jossa kunnan omaehtoinen valvonta voidaan jakaa ulkoiseen ja sisäiseen valvontaan. Julkisella sektorilla valvonta kohdistuu erityisesti talouteen, sillä toiminta on julkista ja toiminnassa käytetään yhteisiä, veronmaksajilta kerättyjä varoja. (Raudasoja & Johansson 2009, 141.)



Kuva 4. Kunnan valvontajärjestelmä (mukaillen Raudasoja & Johansson 2009, 143).

Koivun (2010, 172) mukaan sisäiseen valvontaan kuuluu johdon ja luottamushenkilöiden valvonta, jonka keinoja ovat sisäinen tarkastus ja esimiesten päivittäinen valvonta. Ulkoiseen valvontaan kuuluvat tilintarkastus ja tarkastuslautakunnan toiminta. Säilä ym. (2008, 52) jakaa kunnan sisäisen valvonnan sisäiseen tarkkailuun, tarkastukseen ja luottamushenkilöseurantaan. Ulkoiseen valvontaan kuuluvat tilintarkastuksen ja tarkastuslautakunnan lisäksi valtion viranomaisten, EU:n sekä kunnan asukkaiden valvonta. Asukkaiden valvontavalta perustuu hallinnon julkisuusperiaatteeseen ja oikeuteen tehdä kunnallisvalitus. Ulkoisen valvonnan huomio kohdistuu menneisiin tapahtumiin, kun taas sisäinen valvonta tapahtuu reaaliaikaisesti tai ainakin lähellä sitä (Heuru, Mennola & Rynnänen 2011, 297).

Käytännössä sisäistä valvontaa toteuttaa kolme osapuolta. Kunnan johto ja luottamushenkilöt vastaavat tilivelvollisille kuuluvasta valvonnasta. Esimiehet suorittavat päivittäisiä valvontatoimia osana jokapäiväistä toimintaa. Kolmas osapuoli on sisäinen tarkastus, joka suorittaa sille määrätyn valvonnan ja arvioinnin. (Koivu 2010, 177.)

Sisäinen valvonta operatiivisena toimintana kuuluu kunnan ylimmälle johdolle eli kunnanhallitukselle, kunnanjohtajalle tai pormestarille sekä kunnan muulle johdolle. Sisäinen valvonta on osa kunnanhallitukselle kuntalaissa säädettyä hal-

linnon ja taloudenhoidon vastuutehtävää ja kunnanjohtajalle säädettyä hallinnon, taloudenhoidon ja muun toiminnan johtotehtävää. (Kiviaho 2012a, 70.)

Ylin johto vastaa siitä, että sisäinen valvonta on riittävää organisaation kaikilla tasoilla ja kaikissa toiminnoissa. Johdon tehtävänä on rakentaa valvontajärjestelmä ja valvoa sen toimivuutta. (Raudasoja & Johansson 2009, 143.)

Taloudenhoidon vastuutehtävään liittyen hallituksen tulee järjestää kunnan ja kuntakonsernin kokonaisvaltainen sisäinen valvonta, ohjeistaa järjestäminen ja toimeenpano, valvoa toimeenpanoa sekä raportoida järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä toimintakertomuksessa. Käytännössä hallituksen tulee ohjata ja valvoa toimintaa ja päätöksentekoa, jotta sisäinen valvonta olisi järjestetty ja toimeenpantu ohjeiden mukaisesti. Järjestäminen tarkoittaa sisäistä valvontaa koskevien menettelytapojen hyväksymistä. (Kuntaliitto 2013b, 6.) Kunnanhallitus monesti hyväksyy kunnan sisäisen valvonnan ohjeen, jolla yhdenmukaistetaan hyvää johtamis- ja hallintotapaa, hyväksyttäviä menettelytapoja ja jaetaan esimiehille vastuut niiden omien vastuualueiden toiminnasta (Koivu 2010, 179).

Lauta- ja johtokuntien velvollisuutena on huolehtia oman vastuualueensa sisäisen valvonnan järjestämisestä, ohjata ja valvoa toimeenpanoa sekä raportoida valvonnasta. Johtavat viranhaltijat vastaavasti huolehtivat oman vastuualueensa valvonnan toimeenpanosta ja raportoinnista. Tähän kuuluu toiminnan ja henkilöstön seuraaminen ja ohjeistaminen niin, että tavoitteet toteutuvat. Viranhaltijoiden tulee toimeenpanna riittävät menettelytavat ja valvoa niiden toimivuutta. (Kuntaliitto 2013b, 6.)

Koivu (2010, 177–178, 180) tarkoittaa päivittäisellä valvonnalla työrutiineihin sisältyvää jatkuvaa varojen käytön ja toimintojen kontrollia. Päivittäisvalvontaa toteuttavat kunkin toimialan, tehtäväalueen, yksikön tai osaston johtavat esimiehet. Esimiesten tulee varmistua, että kyseisen vastuualueen henkilöstön toimivalta ja vastuut on asianmukaisesti määritetty ja että alaiset ovat tietoisia omista tehtävistään ja toimintatavoitteistaan. Henkilöstölle on lisäksi luotava edellytykset tehtävistä selviytymiseen ja tavoitteiden saavuttamiseen ja varmis-

taa, että alaiset hallitsevat tehtävien edellyttämät asiat. Esimiehet vastaavat myös tiedonkulusta alaisessaan organisaatiossa ja viestinnästä ulospäin.

Jossain määrin sisäinen valvonta on koko henkilöstön vastuulla. Henkilö voi tuottaa tietoa, jota valvonnassa käytetään tai ryhtyä muihin valvontaa tehostaviin toimiin. Henkilöstö on myös velvollinen viestittämään ylemmälle organisaatiossa toiminnan ongelmista, johtamissääntöjen noudattamatta jättämisestä tai muista toimintaperiaatteiden loukkauksista tai laittomista toimista. (Koivu 2010, 67–68.) Henkilöstön tulee myös ylläpitää ja kehittää omaa ammatillista osaamista sekä toimia tavoitteiden ja annettujen ohjeiden mukaisesti (Kuntaliitto 2013b, 6).

#### **4 Tulosten yhteenveto**

Empiriaosuudessa tutkittiin kuntien sisäisen valvonnan toteutumista käytännössä. Tavoitteena oli selvittää, miten kunnat ovat toteuttaneet kuntalain sisäisen valvonnan säännökset ja minkälaisia valvontatoimintoja kunnissa on.

Empiirinen tutkimus toteutettiin Webropol-kyselynä. Kysely lähetettiin 50 kuntaan, jotka valittiin asukasluvun perusteella jakamalla Suomen kaikki 320 kuntaa ensin viiteen ryhmään. Jokaisesta ryhmästä valittiin kymmenen kuntaa kyselyyn satunnaisotoksena niin, että otoksen koko oli 50. Kysely lähetettiin kuntien hallinto- tai talousjohtajille. Vastausaikaa oli kaksi viikkoa. Määräaikaan mennessä vastauksia kyselyyn tuli 21, joten vastausprosentti on 42. Tuloksia ei voi yleistää koskemaan kaikkia Suomen kuntia, mutta ne ovat päteviä kyselyyn osallistuneiden joukossa.

Vastausaktiivisuuteen on vaikuttanut mahdollisesti kyselyn ajankohta. Kysely toteutettiin helmikuun alussa, mikä on kunnissa kiireistä tilinpäätösaikaa. Saa- duista vastauksista voi kuitenkin laatia analyysin ja johtopäätöksiä, sillä vastaukset ovat selviä ja riittävän huolellisesti laadittuja. Aineistossa toistuvat myös samankaltaiset vastaukset, joten lisäaineistolla ei ole suurta merkitystä johtopäätösten kannalta.

Yhteenvetokappale on jaettu kahteen alalukuun, joista ensimmäisessä esitellään kuntalain muutossäännöksiä koskevia kysymyksiä ja niihin saatuja vastauksia. Kysymykset ovat työn liitteessä 1. Kappaleen toisessa luvussa esitellään valvontatoimintoja koskeviin kysymyksiin saatuja vastauksia. Yhteenvetokappaleen jälkeen on tulosten pohdinta ja päätelmät vastausten ja työn teorian perusteella.

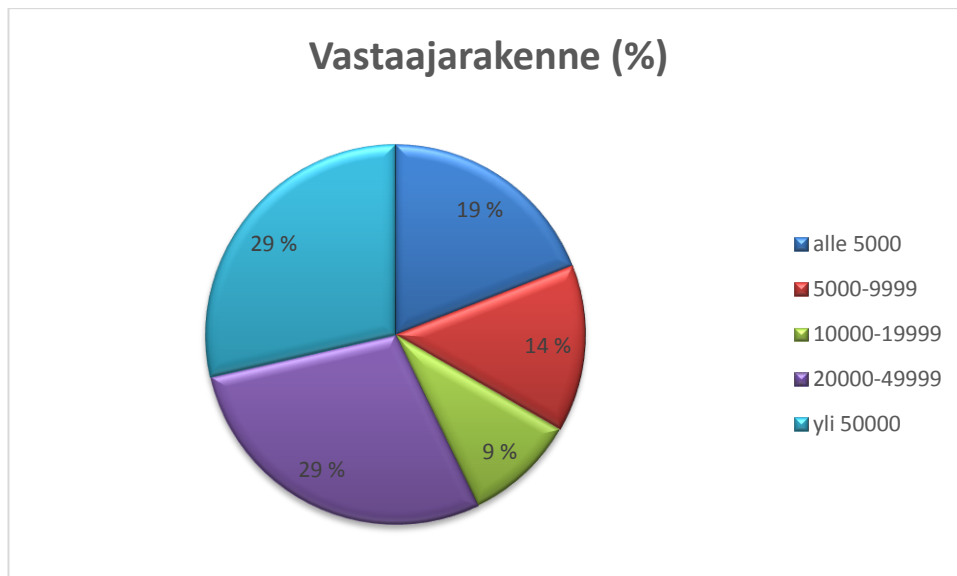
#### **4.1 Sisäisen valvonnan säännösten toteuttaminen**

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, miten kunnat ovat toteuttaneet kuntalain sisäisen valvonnan säännökset, onko lainsäädännöstä ollut hyötyä, onko säännösten toteuttamisessa ilmennyt ongelmia ja ovatko uudet säännökset muuttaneet kunnan valvontaa jollakin tavalla. Kyselyssä selvitetään myös, onko kunnissa mahdollisesti jo tapahtunut tai suunniteltu kuntaliitos vaikuttanut sisäisen valvonnan järjestämiseen jollakin tavalla.

##### **4.1.1 Vastajien kuvaus**

Kyselyyn valitun otoksen koko oli 50 kuntaa, joista kysymyksiin vastasi 21. Alla olevasta kuvasta 5 selviää, että kunnat jaettiin viiteen ryhmään väkiluvun perusteella seuraavasti:

- alle 5000 asukasta
- 5000–9999 asukasta
- 10000–19999 asukasta
- 20000–49999 asukasta
- yli 50000 asukasta.



Kuva 5. Kyselyyn vastanneiden kuntien ryhmät ja osuudet koko otoksesta.

Kustakin ryhmästä valittiin kyselyyn kymmenen kuntaa. Jaolla haluttiin saada selville mahdollisia eroavaisuuksia erikokoisten kuntien kesken, sillä kuntalain vaatimukset sisäisestä valvonnasta koskevat kaikkia kuntia.

Eniten vastauksia saatiin yli 50 000 asukkaan kunnista ja 20 000–49999 asukkaan kunnista, joista molemmista kyselyyn osallistui kuusi kuntaa eli 29 prosenttia koko vastaajamäärästä. Vähiten vastauksia saatiin 10000–19999 asukkaan kunnista.

Kyselyssä selvitettiin, olivatko kunnat olleet osallisena kuntaliitoksessa. Vastan-  
neista 21 kunnasta yhdeksän eli 43 prosenttia oli ollut mukana kuntaliitoksessa.

#### **4.1.2 Kuntaliitoksen vaikutukset sisäiseen valvontaan**

Kyselyllä selvitettiin, onko kuntaliitoksella ollut vaikutuksia sisäisen valvonnan toteuttamiseen. Vastaukset jakautuvat kahtia sen mukaan, onko kunnassa toteutunut tai suunniteltu kuntaliitosta. Niissä kunnissa, joissa liitosta ei ole toteutettu, ei sillä ole myöskään vaikutuksia sisäiseen valvontaan.

Kuntaliitoskunnissa esiintyy kahdenlaisia näkemyksiä. Yhtäältä todetaan, että liitoksilla ei ole mitään vaikutuksia valvonnan järjestämiseen. Toisaalta joissakin liitoskunnissa vaikutuksia mainitaan olleen. Kuntaliitoksen nähdään vaikuttaneen esimerkiksi johtamisjärjestelmän ja johtosäätöjen uudistamiseen ja tätä

kautta myös sisäisen valvonnan vastuiden uudelleenmäärittelyyn. Yhdessä kunnassa liitoksen sinänsä ei nähdä vaikuttaneen valvontaan, vaan todetaan ainoastaan, että liitoksessa on otettu käyttöön suurimman kunnan periaatteet ja käytännöt. Yhdessä kunnassa mainitaan, että liitoksen myötä mahdollisuus keskittyä sisäisen valvonnan laatuun ja määrään on parantunut.

#### **4.1.3 Kuntalain säännösten toteuttaminen**

Ensimmäiseksi kysyttiin, miten valtuusto on päättänyt sisäisen valvonnan perusteista. Vastaukset jakautuvat pääosin kahteen osaan. Pääosin valtuusto on päättänyt sisäisen valvonnan perusteista hallintosäännön hyväksymisen yhteydessä. Muita vastauksissa esille tulleita dokumentteja ovat sisäisen valvonnan ohje, konserniohje, taloussuunnitelma ja riskienhallintaohjelma.

Uuden lain mukaiset perusteet ovat monessa kunnassa vielä valmisteilla, ja ne on tarkoitus hyväksyä vuoden 2014 aikana. Joissakin kunnissa tämä tapahtuu esimerkiksi yhdistämällä kaksi aiempaa ohjetta, kuten sisäisen valvonnan ohje ja riskienhallintapolitiikka. Toisaalta perusteista on laadittu myös oma itsenäinen asiakirja. Kuntaliiton suositusta sisäisen valvonnan säännösten toimeenpanosta on hyödynnetty perusteista päättämisessä.

Toinen kysymys koski hallintosääntöä ja sitä, miten hallintosäännössä on määrätty sisäisen valvonnan toimivallan ja tehtävien jaosta. Osa kunnista ei ole vielä päivittänyt hallintosääntöä. Muutenkin lainsäännösten toimeenpano on joissakin kunnissa vielä kesken. Toisissa kunnissa toimivallasta ja tehtävien jaosta on määrätty lain mukaisesti hallintosäännössä. Tällöin toimivalta ja tehtävät on määritelty varsin yksityiskohtaisesti ja päävastuu sisäisen valvonnan järjestämisestä kuuluu poikkeuksetta kunnanhallitukselle. Hallintosäännössä on määritelty myös muita vastuullisia toimielimiä ja henkilöitä, kuten valtuusto, lautakunnat, johtavat viranhaltijat, konsernijohto ja henkilöstö.

Toisaalta hallintosäännössä ei määrätä sisäisen valvonnan toimivallasta ja tehtävistä mitään. Niitä koskevat määräykset ovat tällöin jossakin muualla, yleisimmin tarkastussäännössä tai sisäisen valvonnan ohjeissa. Myös kaupungin hallituksen johtosääntö mainitaan, jolloin hallituksen valvontavastuu on luonnollisesti määritelty siinä. Hallintosäännössä on kuitenkin yleensä mainittu, missä

sisäisestä valvonnasta määrätään. Myös tämän säännöksen toimeenpanon osalta kunnissa on noudatettu Kuntaliiton suositusta säännösten toimeenpanosta.

Toimintakertomuksen osalta selvitettiin, onko siihen liitetty arvio sisäisen valvonnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Kyselyyn vastanneista kunnista jokaisen toimintakertomuksesta löytyy arvio, joka laaditaan useimmiten selonteon tai selvityksen nimellä. Selonteko perustuu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeeseen toimintakertomuksen laatimisesta. Joitakin eroja uuden lain vaatimaan toimintakertomusarvioon löytyy. Yksi kunta mainitsee, että selonteko on yleisluontoinen, eikä sitä ole laadittu systemaattisen arviointiprosessin pohjalta, mitä uudet lainsäännökset tulevaisuudessa edellyttävät.

#### **4.1.4 Laintasoisen sääntelyn vaikutuksia**

Tutkimuksessa selvitettiin myös mahdollisia laintasoisen sääntelyn aiheuttamia muutoksia kuntien valvontaan. Huomattavia muutoksia ei ole ollut, sillä sisäinen valvonta on järjestetty lain vaatimuksia vastaavalla tavalla jo aiemmin. Sisäistä valvontaa on tietenkin harjoitettu kunnissa jo ennen lakimuutoksia. Toisaalta muutoksia ei edes odoteta syntyvän, sillä omat ohjeet on päivitetty vastaamaan kuntalain säännöksiä. Joissakin kunnissa säännösten päivittäminen on kesken, joten vaikutuksia ei ole vielä nähtävissä. Niitä kuitenkin arvellaan ilmenevän päivittämisen toteuttamisen jälkeen. Sisäisen valvonnan järjestämisen arvellaan esimerkiksi vaativan aiempaa suunnitelmallisempaa toimintaa.

Toisissa kunnissa vaikutuksia pystytään jo näkemään. Päätöksenteko on siirtynyt ylemmäs, sillä aiemmin hallituksen päättämistä asioista päätetään nyt valtuuston tasolla. Sisäisen valvonnan merkitys johtamisen osana korostuu, minkä lisäksi johtoryhmän asema sisäisen valvonnan arvioimisessa on muuttunut tärkeämmäksi. Vaikutuksia ovat myös erilaisten ohjeiden ja säännösten, kuten hallintosäännön ja sisäisen valvonnan ohjeiden päivittäminen ja tarkentaminen. Myös aivan uusia ohjeita on täytynyt laatia. Lisäksi esimiehiä koskevan ohjeituksen arvioidaan muuttuneen täsmällisemmäksi. Sisäisen valvonnan lisäksi sääntelyn todetaan muuttaneen myös riskienhallintaa ja -arviointia systemaattisemmaksi, minkä odotetaan vaikuttavan sisäiseen valvontaan. Yksi vaikutus oli



myös uuden tarkastustoimikunnan perustaminen sisäisen valvonnan ohjeistuksen valmistelijaksi ja arvioijaksi.

#### **4.1.5 Säännösten soveltamisen ongelmat ja hyödyt**

Vastausten perusteella säännösten soveltaminen on sujunut ilman suuria ongelmia. Pääosin ongelmia ei ole joko ollut ollenkaan, tai niitä ei ole vielä ehditty käytännössä havaitsemaan. Tähänkin vaikuttaa vielä keskeneräinen kuntalain säännösten päivittäminen. Yhdessä kunnassa on kuitenkin arveltu, että henkilöstön kouluttamisessa tulee olemaan suuri työ.

Joitakin ongelmia on kuitenkin osassa kuntia ilmennyt. Lainsäännösten soveltamisessa ja liittämässä osaksi omaa valvontaa nähtiin ongelmallisena aikataulutusta ja tiedottamista. Muutoinkin säännösten sovittamista osaksi kunnan omia käytäntöjä pidetään vaikeana. Erityisesti joissakin kuntaliitoskunnissa todetaan eri kuntien sisäisen valvonnan käytäntöjen yhtenäistäminen haasteelliseksi. Sisäisen valvonnan arvellaan myös saaneen liian vähän huomiota. Useassa pienessä kunnassa säännösten toteutuksen todetaan hidastuneen henkilöresurssien puutteen vuoksi:

*Kunnan resurssit asiakokonaisuuden johtamiseen ja koordinointiin ovat niukat. Koulutusta ja osaamista tulisi olla enemmän.*

Ongelmien lisäksi kysyttiin, onko lakimuutosten toteuttamisesta ollut hyötyä kunnille. Monissa vastauksissa tulee esille, että laintasoinen sääntely korostaa ja vahvistaa sisäisen valvonnan asemaa sekä selkiyttää ja yhdenmukaistaa sitä. Valvonta myös sitouttaa aiempaa enemmän ja kiinnittää huomiota riskeihin, toimintatapoihin, vastuisiin, dokumentointiin ja seurantaan.

Sisäisen valvonnan pitkäjänteisen suunnittelun merkitys on korostunut ja valvonta on saanut enemmän arvostusta lain tasolla. Valvonnan rooli on myös aiempaa konkreettisempi ja esimerkiksi käytännön valvonta- ja seurantatoimenpiteet sekä arviointi toteutuvat tarkemmin. Kunnat arvioivat yleisen valvontatietoisuuden lisääntyneen laintasoinen sääntelyn myötä. Lisäksi vastuiden ja toimivallan määrittely on selkeytynyt ja yhdenmukaistunut, minkä lisäksi vastuunjaon merkitys korostunut. Esimiesten tietoisuus sisäisestä valvonnasta on myös tar-

kentunut ja parantunut. Vastausten perusteella kaikkia mahdollisia hyötyjä ei ollut vielä tiedossa:

*Toistaiseksi hyötyjä ei ole ollut muutoin kuin, että asia on yleisellä tasolla tullut esille. Vaikutukset näkyvät usean vuoden aikajänteellä.*

## **4.2 Valvontatoiminnot**

Kyselyn toisessa osassa selvitettiin, millaisia valvontatoimintoja kunnissa on. Lisäksi selvitettiin valvontatoimintoihin liittyviä rajoitteita, vaarallisia työyhdistelmiä, valvontatoimintojen dokumentointia ja arviointia sekä sitä, vastaavatko valvontatoiminnot niille asetettuihin tavoitteisiin.

### **4.2.1 Yleisimpiä valvontatoimintoja**

Yksi tärkeimmistä valvontatoiminnoista on säännösten, määräysten ja päätösten noudattamisen valvonta toiminnassa ja taloudessa sekä niiden ajantasaisena pitäminen. Viranhaltijapäätösten seuranta ja arviointi esiintyy useammassa vastauksessa.

Valvontatoiminnot järjestetään useimmiten prosessikohtaisesti tai osastoittain, minkä tarkoitus on prosessien toimivuuden varmistaminen. Käytössä on eri prosessien luonteen mukaisia valvontatoimintoja. Esimerkkinä tästä on ostolaskutus, johon kuuluvia valvontatoimintoja ovat muun muassa ostolaskujen tarkastaminen ja toimittajien luottotietojen tarkastaminen.

Muita valvontatoimintoja ovat sisäisten kassojen tarkistukset, tietojärjestelmien auditoinnit, laskujen käsittelyprosessien pistekontrollit, laskujen asiatarkastus ja hyväksymismenettelyiden tarkastus, muut kirjanpidon ja maksuliikenteen täsmätykset ja palkanmaksun oikeellisuuden tarkastus sekä sopimusten tarkastus. Valvontatoimintoja ovat myös työajan seuranta ja henkilöstön osaamisen ylläpito ja varmistaminen, vaarallisten työyhdistelmien ehkäiseminen, suoriutumisen arviointi sekä kehityskeskustelut, joissa arvioidaan tehtäväkuvauksia ja vaarallisia työyhdistelmiä. Lisäksi mainitaan erilliset sisäiset tarkastustoimeksiannot, havaintojen perusteella tehtävät ohjepäivitykset ja niitä koskeva tiedotus ja koulutukset. Säännöllinen talousraportointi ja talousarvion toteuman seuranta ja raportointi mainitaan myös.

Raportointi arvioidaan tärkeäksi valvontakeinoksi. Raportointia toteutetaan esimerkiksi osavuosikatsauksissa tai kuukausiraporteissa, kuten myös päätösten tiedoksiannoilla ja niiden tarkastelulla ja arvioinnilla. Säännöllisen talousraportoinnin yhteydessä on tärkeää huomioida ilmenneet poikkeamat ja raportoida niistä. Suunnitelmien noudattaminen nähdään hyvänä valvontakeinona, sillä niissä määritellään merkittävät valvontakohteet ja -keinot.

#### **4.2.2 Vaaralliset työyhdistelmät**

Vaarallisia työyhdistelmiä syntyy yleisimmin henkilöstön vähäisen määrän vuoksi. Henkilöressurssien puute on ongelma varsinkin pienissä kunnissa. Yksi kunta on ratkaissut ongelman ulkoistamalla taloushallinnon ja muissa asioissa on kiinnitetty erityistä huomiota ja valvontaa. Vaarallisia työyhdistelmiä muistetaan aiheutuneen aiemmin esimerkiksi erinimisten ihmisten sukulaisuussuhteen sekä palkkahallinnon ja sosiaalietuuksien hallinnon tietojärjestelmien käyttöoikeuksien vuoksi.

Vaarallisia työyhdistelmiä pyritään löytämään ja poistamaan esimerkiksi kontrollien ja riskikartoitusten avulla. Tähän liittyy olennaisesti myös säännöllinen, esimerkiksi vuosittainen vaarallisten työyhdistelmien ilmenemisen arviointi ja poistaminen jakamalla tehtävät useammalle kuin yhdelle ihmiselle.

#### **4.2.3 Rajoitteet valvontatoimintojen toteuttamisessa**

Resurssien vähyys arvioidaan merkittäväksi rajoitteeksi sisäisen valvonnan suorittamiselle. Sillä nähdään olevan vaikutusta esimerkiksi sopimusten valvontaan, sisällön tuntemukseen, reklamointiin ja sen oikea-aikaisuuteen. Resurssipulan ei kuitenkaan kaikissa tapauksissa nähdä olevan ongelma:

*Resurssipula ei vaaranna valvontatoimintojen toimivuutta, vaan kysymys on enemmänkin asenteesta ja osaamisesta.*

Toisaalta vastuullisten henkilöiden suurta määrää pidetään ongelmana, sillä kaikkien toiminnasta ei voida saada täyttä varmuutta, vaikka teoriassa kaikki ovat tietoisia valvonnasta. Lisäksi henkilöstön ja viranhaltijoiden vaihtuvuuden nähdään vaikuttavan perehdytyksen kautta saatavaan tietoon tai tiedon puutteeseen, millä voi olla vaikutusta valvontaan.

Vastauksissa nousevat vahvasti esille myös toimintaympäristön muutokset. Toimintojen yhtiöittämiset, pilkkomiset ja ulkopuolisten ostopalvelujen hankinta todetaan ongelmallisiksi valvonnan vastuiden määrittelyn ja valvontakäytäntöjen ja niiden toimivuuden osalta.

Konsernivalvonta mainitaan vastauksissa haastavaksi, ja sen todetaan vaativan jatkuvaa kehittämistä ja parantamista. Toimintatapojen monipuolistuessa korostetaan tärkeänä hyvin toimivaa omistajaohjausta, minkä lisäksi konsernien osalta painotetaan seurantaa, raportointia, arviointia ja palvelusopimusten kehittämistä.

#### **4.2.4 Valvontatoimintojen dokumentointi ja arviointi**

Tutkimuksessa kysyttiin myös valvontatoimintojen dokumentoinnista ja arvioinnista. Vastausten perusteella dokumentoinnin tavat vaihtelevat kunnissa. Lähtökohtaisesti päävastuu dokumentoinnista kuuluu kunnan johtaville viranhaltijoille ja esimiehille eli yleensä tilivelvollisille. Vastauksissa mainitaan seuraavia esimiehiä:

*Keskushallinnon hallintopäällikkö kokoaa dokumentoinnin kunnan tasolla.*

*Osastopäälliköt vastaavat sisäisen valvonnan dokumentoinnista osastoilla yhdessä tehtäväjohtajien kanssa.*

*Lakisääteisten palveluiden dokumentoinnista vastaavat kulloisenkin palvelualueen palveluesimiehet.*

Usein jonkin toiminnon tai prosessin dokumentoinnista vastaa se, jonka alaisuuteen kyseinen toiminto kuuluu. Dokumentointi kuuluu monesti myös ulkoiselle ja sisäiselle tarkastukselle. Tarkastuslautakunta dokumentoi arviointikertomuksissaan, tilintarkastaja tarkastusraporteissaan ja sisäinen tarkastaja omissa raporteissaan. Myös konsernitarkastaja arvioi ja dokumentoi sisäistä valvontaa.

Valvontatoimintojen arviointi kuuluu koko kunnan tai kuntakonsernin tasolla kunnanhallitukselle ja muulle ylimmälle johdolle, kuten kunnanjohtajalle. Eri toimintojen, vastualueiden ja tulosalueiden sisäistä valvontaa arvioivat kunkin yksikön tilivelvolliset esimiehet ja päälliköt.

Lisäksi monessa kunnassa valvontatoimintoja arvioivat ulkoinen ja sisäinen tarkastus. Vastausten mukaan tarkastuslautakunta tekee arvion arviointikertomuksessaan ja sisäisen tarkastuksen kanssa yhteisesti sovitulla raportointimenetellyllä. Myös tilintarkastaja ja sisäinen tarkastaja arvioivat valvontaa kumpikin omissa raporteissaan. Tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta voivat arvioida valvonnan toimivuutta esimerkiksi valvontamuistioiden ja toimielinkäsittelyn perusteella. Jonkinlainen toimielinten arviointi tapahtuu tässä ennen tilintarkastajan arviota. Yhdessä vastanneista kunnista tarkastustoimikunta arvioi sisäisen valvonnan riittävyttä ja tehokkuutta lähinnä sisäisen tarkastuksen raporttien perusteella. Vastauksissa mainitaan myös controller, jolle kuuluu arvioinnissa käytännön työ, jonka jälkeen arviointia jatkavat kunnanhallitus ja -johtaja.

Yhden kunnan vastauksissa mainitaan, että jokainen tilivelvollinen lauta- ja johtokunta tekee vuosittain itsearvion valvontatoimintojen riittävydestä ja toimivuudesta sisäisen valvonnan selonteossa.

#### **4.2.5 Valvontatoiminnot tavoitteiden toteutumisen kannalta**

Viimeisenä kysyttiin, vastaavatko valvontatoiminnot niille asetettuihin tavoitteisiin. Vastaukset vaihtelevat ja jakautuvat niihin, joiden mukaan valvontatoiminnot kokonaisuutena arvioiden tällä hetkellä vastaavat tavoitteisiin ja niihin, joiden mukaan ne eivät vastaa. Valvontatoimintojen arvioidaan pääosin vastaavan niille asetettuihin tavoitteisiin ja tuottavan kohtuullisen varmuuden toiminnan tuloksellisuudesta, lain- ja hyvän hallintotavan mukaisuudesta, varojen ja omaisuuden turvaamisesta sekä riittävän ja luotettavan informaation saamisesta.

Vaikka valvonta pääosin vastaa tavoitteisiin, se ei ole koskaan täydellistä, ja kehitettävää löytyy aina. Kehityskohteita mainitaan useita. Valvontatoiminnot tulee esimerkiksi pystyä paremmin liittämään osaksi päivittäistä toimintaa. Ihanteena on, että ne ovat niin helppoja prosessien osia, etteivät ne tunnu pääasialliselta tarkoitukselta tai vie liikaa aikaa. Lisäksi ne tulee ymmärtää osana tavoitteisiin pääsemisen varmistamista.

Valvonnan monimutkaisuus nähdään ongelmana. Tavoitteena on selkeä ja yksinkertainen, mutta kuitenkin kattava sisäisen valvonnan menettely. Valvontatoimintoja ja tiedon jakamista ja vuorovaikutusta tulee lisätä ja kehittää. Yhden

vastauksen mukaan kaupunkikonsernien tasolla konkreettisia valvonnan toimintatapoja tulee vielä kehittää.

Muina kehityskohteina mainitaan riskien raportointi ja sopimusohjaus. Sopimusohjauksen osalta tarkennetaan, että ostopalvelujen ja ulkoistusten myötä yhteistoimintasopimusten määrä ja sopimukseen liittyvät taloudelliset ja toiminnalliset riskit ovat kasvaneet. Vastauksessa mainitaan palvelusopimukset, jotka ovat sisältövaatimusten ja kustannusten osalta kaikkein riskialtimpia. Ongelmana on näissä toimintatapojen muutostilanteissa hiljaisen tiedon siirtymisen varmistaminen.

Valvontatoimintoja arvellaan myös voitavan lisätä henkilöstön määrän kasvaessa, mikä osaltaan tehostaa valvontatoimintojen tehoa. Laatu- ja toimintajärjestelmien käyttöönoton odotetaan tuovan järjestelmällisyyttä myös valvontatoimiin ja niiden riittävyden arviointiin. Lisäksi sisäisen valvonnan tulee olla aiempaa enemmän osa normaalia riskienhallintaa, josta raportoidaan osana varsinaista toimintaa.

Tulosten joukossa on myös vastauksia, joiden mukaan valvontatoiminnot eivät vastaa tavoitteisiin:

*Sisäisen valvonnan suunnitelmien dokumentointi ei ole riittävää ja seuranta ei kaikilta osin toimi. Prosessin haltuun ottaminen vaatii koko henkilöstön ja luottamushenkilöiden koulutusta.*

## **5 Pohdinta**

Kuntien tavat tuottaa palveluita ovat muuttuneet. Toimintaympäristön muutokset, kuten toiminnan yhtiöittämiset, palvelutuotannon liikelaitostaminen ja ostopalvelujen käyttö korostavat sisäisen valvonnan merkitystä kunnissa. Kehitys on johtanut sisäisen valvonnan sääntelyyn ensi kertaa kuntalaissa. Lailla on haluttu yhtenäistää sisäisen valvonnan menettelyitä, sillä ne nähdään keinona tuottaa aiempaa luotettavampaa taloudellista tietoa kunnan päätöksenteon tueksi. Sääntely laissa vahvistaa sisäisen valvonnan asemaa ja tiukentaa sitä koskevia vaatimuksia.

Opinnäytetyössä tutkittiin sisäisen valvonnan toteutumista kunnissa kuntalain muutosten jälkeen ja kunnissa käytettyjä valvontatoimintoja. Tutkimuksessa selvitettiin, miten kunnat ovat toteuttaneet kuntalain kolme sisäistä valvontaa koskevaa säännöstä. Säännösten osalta tutkittiin tarkentavasti mahdollisia muutoksia aiempaan valvontaan sekä ongelmia ja hyötyjä. Lisäksi selvitettiin, onko mahdollinen toteutunut tai suunniteltu kuntaliitos vaikuttanut sisäiseen valvontaan jollakin tavalla. Tutkimuksessa tutkittiin myös kuntien yleisimpiä valvontatoimintoja, vaarallisia työyhdistelmiä, rajoitteita, dokumentointia ja arviointia.

Kunnissa on harjoitettu sisäistä valvontaa jo ennen kuntalain uudistusta. Lain-tasoisen sääntelyn tarkoituksena on ollut yhtenäistää kuntien valvontamenet-lyitä ja vahvistaa valvonnan asemaa. Monessa kunnassa ohjeiden päivittäminen on vielä kesken, ja se toteutetaan vuoden 2014 aikana. Tämän takia kaikki kun-nat eivät voineet vielä vastata kuntalain säännöksiä koskeviin kysymyksiin.

Vastausten perusteella kokonaisuutena arvioiden lain säännökset on toteutettu hyvin. Sisäisen valvonnan perusteista päättäminen on uudessa laissa lisätty valtuuston tehtäviin. Perusteista on suurimmaksi osaksi päätetty hyväksymällä hallintosääntö. Muita mainittuja tapoja ovat perusteiden esittäminen sisäisen valvonnan ohjeissa tai erillisessä asiakirjassa. Kuntaliitto on antanut säännösten toimeenpanosta suosituksen, jota monet kunnat ovat noudattaneet. Tilanne mahdollisesti yhdenmukaistuu tulevina vuosina, sillä useissa kunnissa perus-teista päättäminen on vielä kesken, ja se toteutetaan kuluvan vuoden aikana.

Hallintosääntö on uuden kuntalain keskeinen dokumentti, sillä lain toinen muu-tos koskee velvollisuutta määrätä sisäisen valvonnan toimivallasta ja tehtävien jaosta hallintosäännössä. Kunnissa toimivalta ja tehtävät on määritelty, joskaan ei aina hallintosäännössä, vaan esimerkiksi tarkastussäännössä ja hallituksen johtosäännössä. Hallintosäännössä on tällöin kuitenkin maininta siitä, missä asiasta säädetään. Niissä kunnissa, joissa säännösten päivitys ei ole kesken, on hallintosäännössä määritelty melko tarkasti eri vastuuhenkilöt ja tilivelvolliset ja niille kuuluvat tehtävät.

Arvio sisäisen valvonnan toteutumisesta on annettu kaikkien vastanneiden kun-tien toimintakertomuksissa joko arvion, selvityksen tai selonteon nimellä. Arvion

antamista on vaadittu jo aiemmin, ja se on perustunut kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeeseen kunnan toimintakertomuksen laatimisesta. Kyseisen ohjeen päivitettyä versiota sovelletaan edelleen. Kyselyn vastauksista selviää, että selontekojen laatiminen on kunnissa tuttua ja ne on laadittu ohjetta noudattaen huomioiden silti kuntien omat valvontakohteet.

Laintasoisen valvonnan sääntelyn ei juuri nähdä muuttaneen valvontaa, sillä asiat on hoidettu vastaavalla tavoin jo aiemmin. Joitakin yksittäisiä muutoksia kuitenkin tulee esiin. Päätöksenteko on siirtynyt organisaatiossa ylemmäs, kun entisistä hallituksen tehtävistä vastaa uuden lain mukaan valtuusto. Valvonnan merkitystä johtamisen tukena korostetaan, ja valvontaa pohtii usein koko johtoryhmä. Myös esimiesten ohjeistuksen nähdään tehostuneen. Käytännön muutoksia ovat esimerkiksi uusien sisäisen valvonnan ohjeiden laatiminen ja uuden toimielimen, kuten tarkastustoimikunnan perustaminen.

Kunnissa ei vielä ole riittävästi käytännön kokemusta lainsäännösten toteuttamisesta aiheutuneista ongelmista. Ainakaan säännösten voimaantulon jälkeen ilmenneitä ongelmia ei osata vielä merkittävästi mainita, sillä valvonta on tullut järjestää säännösten mukaisesti vuoden 2014 alusta lähtien. Monissa kunnissa säännösten päivitys on vielä kesken. Joitakin säännösten toimeenpanossa ilmenneitä ongelmia kuitenkin mainitaan. Perusongelmia ovat aikataulut ja tiedottaminen. Ne eivät liity varsinaisesti säännöksiin, vaan niiden toteuttamisen menettelyihin. Käytännössä ongelmallista on erityisesti säännösten soveltaminen kunnan käytännön valvontamenettelyihin. Suurimmaksi ongelmaksi vastauksissa nousee henkilöresurssien puute, minkä koetaan erityisesti pienissä kunnissa hidastaneen säännösten toteuttamista. Myös koulutuksen ja osaamisen puute vaikeuttaa säännösten oikeaa soveltamista ja toimeenpanoa.

Sisäisen valvonnan tulee olla osa organisaation johtamista. Tutkimuksen perusteella vastuut ja tehtävät on määritelty ja johto kiinnittää aiempaa enemmän valvontaan huomiota. Toisaalta ongelmana voi olla toimintakulttuuri, jossa esimiestyöhön ei tiedosteta kuuluvan sisäistä valvontaa.

Vastausten perusteella kunnat pitävät laintasoista sääntelyä kuitenkin pääosin hyödyllisenä, ja sisäisen valvonnan aseman nähdään vahvistuneen ja selkeyty-



neen. Säännösten arvioidaan tarkentaneen tehtävien ja vastuunjakoa. Valvonnasta on myös tullut konkreettisempi osa kunnan toimintaa. Kunnissa on siis ilmennyt samanlaisia hyötyjä, kuin mitä säännöksillä on alun perin tavoiteltukin. Valvonta on aiempaa yhtenäisempää ja näkyvämpää toimintaa.

Tutkimuksen perusteella voidaan havaita, että valvontatoiminnot ovat kunnissa osana toimintoja ja prosesseja. Valvontatoimintojen valintaan vaikuttaa prosessin tai toiminnon luonne. Valintaan voi vaikuttaa myös ajankohtaisuus, jolloin tietyllä hetkellä painotetaan tarkemmin jotakin valvontakohdetta. Valvontatoiminnot voidaan yleensä jakaa toimintaperiaatteisiin ja kontrollitoimenpiteisiin. Vastauksissa mainitaan joitakin toimintaperiaatteiden luonteisia valvontatoimintoja, kuten valvontasuunnitelmat ja -ohjeistukset. Lisäksi mainitaan lukuisia kontrollitoimenpiteitä.

Suurin osa vastauksissa mainituista valvontatoiminnoista on ehkäiseviä. Niillä pyritään etukäteen estämään virheitä ja väärinkäytöksiä. Manuaalisten valvontatoimintojen käyttäminen vaikuttaa tutkimuksen perusteella yleisemmältä kuin automaattisten. Vastauksissa mainittuja manuaalisia kontroleita ovat esimerkiksi kassa- ja sopimustarkastukset.

Yksi suosituimmista valvontatoiminnoista on tehtävien eriyttäminen, jolla pyritään estämään ja poistamaan vaarallisia työyhdistelmiä. Vaarallisia työyhdistelmiä on pystytty kunnissa poistamaan tehtäväjärjestelyjen avulla. Sisäinen valvonta tiedostetaan hyvänä keinona ehkäistä vaarallisten työyhdistelmien syntymistä ja kokonaisuutena vastauksista selviää, että kunnat ovat kiinnittäneet asiaan huomiota. Vaarallisten työyhdistelmien etsiminen ja poistaminen nähdään tärkeänä.

Sisäinen valvonta voi tuottaa vain kohtuullisen varmuuden tavoitteiden toteutumisesta, sillä valvontaan liittyy epävarmuutta aiheuttavia rajoitteita. Tutkimuksen perusteella tyypillisin rajoite on henkilöresurssien puute, joka on ongelma erityisesti pienissä kunnissa. Henkilöiden määrä voi olla niin pieni, ettei työtehtävien järjestely tai kierrättäminen ole enää mielekästä. Toimintaympäristössä tapahtuneet muutokset mainitaan myös rajoitteena. Yhtiöittämiset, toimintojen pilkkomiset ja ostopalvelujen käyttö ja niihin liittyvät vastuiden määrittelyt eri toi-

minnoissa voivat hankaloittaa valvonnan järjestämistä kokonaisuutena. Sen sijaan ohjeiden väärinymmärtämistä, puutteellista kommunikointia, väsymystä, huolimattomuutta ja mahdollisuutta kiertää kontrolli ei mainita vastauksissa.

Sisäisen valvonnan dokumentointia tehdään kunnassa kaikilla tasoilla. Päävastuu kuuluu kunnan johdolle ja erilaisille esimiehille. Muita toimijoita ovat tarkastuslautakunta, tilintarkastaja ja sisäinen tarkastaja, joista kukin dokumentoi omassa arviokertomuksessaan. Pääasiassa dokumentointi tapahtuu toiminnoittain. Yleensä siitä vastaa se henkilö, jonka alaisuuteen toiminto kuuluu. Tähän vaikuttaa merkittävästi kunnan organisaatorakenne, joten tarkkojen päätelmien teko on hankalaa. Yleisesti voidaan kuitenkin arvioida, että koko kunnan osalta myös dokumentoinnin lopullinen ja ylin vastuu on kunnanhallituksella.

Vastaavanlaisia päätelmiä voi tehdä myös valvontatoimintojen arvioinnin osalta. Kunnanhallitus ja muu johto sekä ulkoinen tarkastus ovat yleisimmin vastuussa arvioinnista. Arvioinnin vastuuhenkilöiden lisäksi kysyttiin, millä tavalla valvontatoimintojen toimivuutta arvioidaan. Ulkoisen tarkastuksen osalta saatiin vastauksia, joiden mukaan tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja arvioivat valvontaa omissa raporteissaan.

Tutkituissa kunnissa ollaan yleisesti sitä mieltä, että valvontatoiminnot vastaavat niille asetettuihin tavoitteisiin, mutta parannettavaakin on. Tilanne on kokonaisuutena arvioiden kohtuullinen tai vähintään tyydyttävä. Suurimpana ongelmana pidetään valvonnan monimutkaisuutta. Ihanteena ovat selvät ja yksinkertaiset valvontatoiminnot, jotka eivät vie liikaa aikaa. Sisäisen valvonnan ja valvontatoimintojen halutaan olevan enemmän osa kunnan normaalia päivittäistä toimintaa, ei erillinen valvonta-asia tai toimenpide.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että kunnat ovat varsin hyvin onnistuneet toteuttamaan lain vaatimukset. Menettelytavat ovat samankaltaisia ja lain mukaisia, joskin niissä on luonnollisesti huomioitu kuntien ominaispiirteet. Aiempaan tilanteeseen verrattuna valvonnan yhtenäisyyden voidaan todeta lisääntyneen, sillä kunnissa lainmuutokset on toteutettu tai vähintään tiedostettu. Niissäkin kunnissa, joissa toimeenpanoa ei ole vielä tehty, säännökset tullaan toteuttamaan.

Yleisesti sisäistä valvontaa pidetään kunnissa tärkeänä tavoitteiden saavuttamisen kannalta. Säännösten toimeenpano on sujunut ilman ylitsepääsemättömiä ongelmia, minkä lisäksi sääntelyn arvioidaan lisänneen tietoisuutta sisäisestä valvonnasta. Valvonta nähdään aiempaa enemmän osana kunnan johtamista, ja sen vastuiden ja tehtävien määrittely on tarkentunut. Sisäisen valvonnan tilan voi siten saatujen tulosten perusteella todeta parantuneen. Todellinen tilanne on kuitenkin nähtävissä mahdollisesti vasta usean vuoden kuluttua, kun kaikki kunnat ovat päivittäneet sisäisen valvontansa lain mukaiseksi.

Opinnäytetyön tavoite saavutettiin, sillä kaikkiin tutkittuihin ongelmiin saatiin vastauksia. Tuloksia ei voi yleistää koskemaan kaikkia kuntia, mutta ne pätevät tutkitussa joukossa. Tutkimuksen tulosten perusteella voi päätellä, mikä sisäisen valvonnan säännösten merkitys on, miten ne on sisäistetty ja mitä vielä on tekemättä.

Opinnäytetyön tekeminen on ollut haastavaa ja mielenkiintoista. Kaikkein haastavinta prosessissa on ollut aiheen valinta alussa, kun monien vaihtoehtojen ja mielenkiinnon kohteiden joukosta täytyi päättää sopiva aihe. Aiheen valintaan sain neuvoja ja ideoita Savitaipaleen kunnan hallintojohtajalta. Sisäinen valvonta on mielenkiintoinen aihe, jota pystyy tutkimaan monesta näkökulmasta. Lisäksi kuntien sisäisen valvonnan tutkiminen on mahdollistanut kunta-asioihin tutustumisen. Mahdollisia jatkotutkimusaiheita ovat sisäinen tarkastus ja riskienhallinta, jotka on rajattu tarkoituksellisesti tämän työn ulkopuolelle.

## **Kuvat**

Kuva 1. Tutkimuksen rakenne, s. 9.

Kuva 2. COSO-raportin osatekijät, tavoitteet ja toiminnot, s. 12.

Kuva 3. Sisäisen valvonnan vaiheet kuntalain säännösten mukaan, s. 20.

Kuva 4. Kunnan valvontajärjestelmä, s. 26.

Kuva 5. Kyselyyn vastanneiden kuntien ryhmät ja osuudet koko otoksesta, s. 30.

## Lähteet

Ahokas, N. 2010. Kuinka rakentaa liiketoimintaa tukeva sisäinen valvonta? Tilintarkastus 5/2010, 31.

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

Ahokas, N. 2013. Sisäisen valvonnan viitekehys COSO uudistunut. Code of Conduct. Sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen asiantuntijasivusto. <http://www.codeofconduct.fi/sisaisen-valvonnan-viitekehys-coso-uudistunut/>. Luettu: 15.3.2014.

Alftan, M., Blummé, N., Heikkala, J., Kontula, L., Miettinen, O., Pakarainen, E., Sinersalo, K., Sjölund, R., Sundvik, P., Tarvainen, J., Tikkanen, R., Turakainen, O., Urrila, A. & Vesa, J. 2008. 2., uudistettu painos. Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta. Helsinki: Edita Publishing Oy.

COSO 2013. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control-Integrated Framework. <http://www.coso.org/IC.htm>. Luettu: 15.3.2014.

D'Aquila, J. 2013. COSO's internal control integrated framework updating the original concepts for today's environment. The CPA Journal 83/10, 22–29. <http://search.proquest.com/docview/1468440142?accountid=27295>. Luettu: 31.1.2014.

Dickins, D. & Houmes, R. 2011. Coso framework changes. Internal auditing 26/5, 37–41. <http://search.proquest.com/docview/898361560?accountid=27295>. Luettu: 31.1.2014.

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta. HE 24/2012. EDILEX. <http://www.edilex.fi/he/20120024>. Luettu: 31.1.2014.

Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Juva: WSOYpro Oy.

Heuru, K., Mennola, E. & Ryytänen, A. 2011. 2., uudistettu painos. Kunta. Kunnallisen itsehallinnon perusteet. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy.

Hietamies, M. 2003. Sisäinen valvonta kunnan hallinto-organisaatiossa. Kuntalain, historian ja periaatteiden valossa. Tampereen yliopisto. Taloudellishallinnollinen tiedekunta. Kunnallistieteiden laitos. Kunnallisoikeus. Pro gradu. <http://tampub.uta.fi/handle/10024/90972>. Luettu: 15.3.2014.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2000. 6., uudistettu laitos. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Huber, S. 2010. Sisäinen valvonta. Teoksessa: Suomela, E. (toim.) Hallitus ja corporate governance. Näkökulmia yrityksen hyvään hallintoon. Keuruu: Otavan kirjapaino Oy, 89–90.

Institute of Internal Auditors 2014. Definition of Internal Auditing. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>. Luettu: 16.3.2014.

Kinkela, K. & Harris, P. 2013. Coso updates practise framework. Internal Auditing 28/4, 35–40. <http://search.proquest.com/docview/1431991634?accountid=27295>. Luettu: 30.1.2014.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2013. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. <http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolauta-kunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Sivut/default.aspx>. Luettu: 25.3.2014.

Kiviaho, M. 2012a. Uudet säännökset ajanmukaistavat kuntien sisäistä valvontaa. Tilintarkastus 3/2012, 69–71.

Kiviaho, M. 2012b. Kuntalakiin veloitteet sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä. Kuntalehti 10/2012, 82.

Koivu, E. 2010. Sisäinen valvonta. Teoksessa: Holopainen, A., Koivu, E., Kuvluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M. & Vehmas, K. Sisäinen tarkastus. Helsinki: Tietosanoma Oy, 47–69.

Koivu, E. 2013. Lakimuutos tiukentaa kuntien sisäisen valvonnan vaatimuksia. BDO Observer 1/2013, 4–5. <http://www.bdo.fi/publication/bdo-observer-1-2013>. Luettu: 16.3.2014.

Koskenkorva, M. 2010. Sisäinen valvonta. Teoksessa: Suomela, E. (toim.) Hallitus ja corporate governance. Näkökulmia yrityksen hyvään hallintoon. Keuruu: Otavan kirjapaino Oy, 78.

Kunnan taloussäännösten uudistaminen 20/2012. Valtiovarainministeriö. [http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/03\\_kunnat/20120411Kuntal/Kuntalain\\_taloussaaennoesten\\_uudistaminen.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/03_kunnat/20120411Kuntal/Kuntalain_taloussaaennoesten_uudistaminen.pdf). Luettu: 20.1.2014.

Kuntaliitto 2012. Yleiskirje 15/80/2012. Laki kuntalain muuttamisesta. <http://www.kunnat.net/fi/Kuntaliitto/yleiskirjeet-lausunnot/yleiskirjeet/2012/Sivut/y15802012-laki-kuntalain-muuttamisesta.aspx>. Luettu: 20.1.2014.

Kuntaliitto 2013a. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta. <http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta/Sivut/default.aspx>. Luettu: 15.3.2014.

Kuntaliitto 2013b. Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevien säännösten toimeenpano.

<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta/Sivut/default.aspx>. Luettu: 20.3.2014.

Kuntaliitto 2013c. Sisäinen valvonta: työtehtävien eriyttäminen.

<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta/Sivut/default.aspx>. Luettu: 15.3.2014.

Kustula, K. 2013. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittäminen Siikajoen kunnassa. Oulun seudun ammattikorkeakoulu. Yrittäjyyden ja liiketoiminta-osaamisen koulutusohjelma. Opinnäytetyö.

<https://www.theseus.fi/handle/10024/65120>. Luettu: 15.3.2014.

Lähdemäki, J. 2012. COSO-päivitystä odotetaan loppuvuodesta. Tilintarkastus 2/2012, 60–63.

Mackiewicz-Toukola, M. 2006. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta: Case: Orivesi. Tampereen yliopisto. Kauppa- ja hallintotieteiden tiedekunta. Taloustieteiden laitos. Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi. Pro gradu.

<http://tampub.uta.fi/handle/10024/93763>. Luettu: 15.3.2014.

Mattila, M. 2007. Tehtävänä valvonta. Vastuulla johtaminen. Omakustanneteos.

Raudasoja, K. & Johansson, M-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki: WSOYpro Oy.

Ruuska, J. 2012. Kunnan riskienhallinta sisäisen valvonnan osana. Tampereen yliopisto. Johtamiskorkeakoulu. Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi. Pro gradu. <http://tampub.uta.fi/handle/10024/83799>. Luettu: 15.3.2014.

Selvitys kuntalain uudistustarpeista 10/2011. Valtiovarainministeriö.

[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/03\\_kunnat/20110203Selvit/Kuntalain\\_uudistus.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/03_kunnat/20110203Selvit/Kuntalain_uudistus.pdf). Luettu: 20.1.2014.

Spencer-Pickett, K.H. 2004. 2nd edition. The internal auditing handbook. Hoboken (NJ): Wiley.

Sulonen, A. 2012. Kunnan talouden ohjaus muuttuu. Kuntalehti 8/2012, 50–51.

Säilä, E., Hellén-Toivanen, P., Pakkanen, K., Kääriäinen, A. & Urrila, A. 2008. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Vesalainen, L. 1998. Uudistuva sisäinen valvonta. Tilintarkastus 6/1998, 410.

## Sisäisen valvonnan toteutuminen kunnissa kuntalain muutosten jälkeen

Pyydän teitä vastaamaan seuraaviin kuntalain säännöksiä ja kuntien valvontatoimintoja koskeviin kysymyksiin.

Kuntalakiin on lisätty säännökset kuntien ja kuntakonsernien sisäisen valvonnan järjestämisestä. Säännökset tulivat voimaan vuoden 2014 alusta lukien, jolloin ne on viimeistään tullut toteuttaa kunnissa. Kysymykset 3 - 9 koskevat kuntalain uusia säännöksiä.

Valvontatoimintoja ovat esimerkiksi hyväksymiset, valtuutukset, todentamiset, täsmäytykset, toiminnan tarkastukset, omaisuuden suojaamistoimet ja työtehtävien eriyttäminen. Valvontatoimintojen avulla pyritään ennaltaehkäisemään, paljastamaan ja korjaamaan virheitä ja väärinkäytöksiä. Kysymykset 10 - 15 koskevat valvontatoimintoja.

### 1. Perustiedot

Kunta

Asukasluku

### 2. Onko kunta ollut osallisena kuntaliitoksessa?

Kyllä

Ei

### 3. Miten valtuusto on päättänyt sisäisen valvonnan perusteista?



4. Miten hallintosäännössä on määrätty sisäisen valvonnan toimivallasta ja tehtävien jaosta?

5. Onko toimintakertomukseen otettu arvio sisäisen valvonnan järjestämisestä?

6. Onko sisäisen valvonnan sääntely laissa muuttanut valvontaanne jollakin tavalla?

7. Onko laissa vaadittujen toimenpiteiden toteuttamisessa ollut ongelmia?

8. Mitä hyötyjä lain säännöksistä on ollut kunnan sisäisen valvonnan järjestämisessä?

**9.** Onko mahdollinen jo toteutunut tai suunniteltu kuntaliitos vaikuttanut sisäisen valvonnan järjestämiseen jollakin tavalla?

**10.** Minkälaisia valvontatoimintoja kuntanne sisäisessä valvonnassa käytetään? Mainitkaa yleisimpiä.

**11.** Esiintyykö kuntanne toiminnoissa vaarallisia työyhdistelmiä tällä hetkellä tai aiemmin?

**12.** Onko joitakin rajoitteita kuten esimerkiksi resurssien vähyys tai muutokset toimintaympäristössä, jotka voivat vaarantaa valvontatoimintojen toimivuutta?

**13.** Kuka/Ketkä dokumentoivat ja millä tavalla valvontatoimintoja?

**14.** Kuka/Ketkä arvioivat ja millä tavalla valvontatoimenpiteiden toimivuutta?

**15.** Vastaavatko valvontatoiminnot mielestänne niille asetettuihin tavoitteisiin vai onko niiden toiminnassa jotakin parannettavaa?