

SISÄINEN VALVONTA

Case: Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä

Kaija Kinnunen

Maaliskuu 2012

Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma (YAMK)
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala





Tekijä(t) KINNUNEN, Kaija	Julkaisun laji Opinnäytetyö	Päivämäärä 16.04.2012
	Sivumäärä	Julkaisun kieli suomi
	Luottamuksellisuus () saakka	Verkojulkaisulupa myönnetty (X)
Työn nimi SISÄINEN VALVONTA Case: Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä		
Koulutusohjelma Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma, ylempi ammattikorkeakoulututkinto		
Työn ohjaaja(t) MOISIO, Pirjo		
Toimeksiantaja(t) Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä		
Tiivistelmä Opinnäytetyössä selvitettiin Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymän sisäisen valvonnan nykytilaa ja sen kehittämiskohteita. Lisäksi tarkoituksena oli laatia hyvän hallinto- ja johtamistavan mukainen sisäisen valvonnan ohje kuntayhtymälle. Tutkimuksen empiirinen osuus suoritettiin kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Sisäisen valvonnan nykytila kartoitettiin teemahaastatteluilla ja havainnoimalla sisäisen valvonnan toimia kuntayhtymässä. Samalla selvitettiin, miten sisäistä valvontaa voitaisiin tehostaa. Tutkimusta varten perehdyttiin kuntien ja kuntayhtymien sisäisen valvonnan ohjeisiin. Teoreettiseksi tietoperustaksi haettiin tietoa sisäisestä valvonnasta, hyvästä hallinto- ja johtamistavasta sekä riskienhallinnasta kuten myös COSO IC -mallin käytöstä sisäisessä valvonnassa. Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että sisäinen valvonta toimii hyvin kuntayhtymässä, vaikka sitä ei ole erikseen ohjeistettu. Kehittämiskohteitakin haastattelujen perusteella löytyi. Jotkut toiminnot kaipaavat ohjeistusta ja joitakin aiempia ohjeita toivottiin päivitettäväksi. Haastateltavat kokivat sisäisen valvonnan ohjeen tarpeelliseksi ja toimintaa oikeaan suuntaan ohjaavaksi. Tulokset ovat tilaajalle sikäli merkittäviä, että huomattiin, että suuria muutoksia toiminnassa ei tarvitse tehdä. Tutkimuksen lopputuotteena oleva sisäisen valvonnan ohje auttaa työntekijöitä ymmärtämään kuntayhtymän toimintaa ja oman roolinsa siinä. Sisäisen valvonnan toimivuuden arvioiminen on helpompaa, kun se on ohjeistettu.		
Avainsanat (asiasanat) sisäinen valvonta, riskienhallinta, hyvä hallinto- ja johtamistapa, kuntayhtymä		
Muut tiedot		



Author(s) KINNUNEN, Kaija	Type of publication Master's Thesis	Date 16042012
	Pages	Language Finnish
	Confidential () Until	Permission for web publication (X)
Title INTERNAL CONTROL Case: The Äänekoski Region Joint Authority for Vocational Education		
Degree Programme Master's degree Programme in Entrepreneurship and Business Competence		
Tutor(s) MOISIO, Pirjo		
Assigned by The Äänekoski Region Joint Authority for Vocational Education		
Abstract <p>The thesis explored the present state and developmental targets of internal control in the Äänekoski educational consortium. An additional purpose was to create instructions for internal control in the educational consortium.</p> <p>The empirical part of the thesis was completed as a qualitative case research. The present state of internal control was surveyed out through theme interviews and observation of the actions of internal control in the educational consortium. At the same time, attention was paid to how the actions of internal control could be intensified. Consequently, the author also studied the existing guidelines for internal control of municipalities and educational consortiums. The theoretical framework was based on information of internal control, good governance and risk management practices as well as of using the COSO IC -schema in internal control.</p> <p>The results of the research showed that internal control functions well in the educational consortium detailed instructions. The interviews also revealed developmental targets. Instructions for certain actions were considered necessary. Some earlier instructions turned out to be needing an upgrade. The interviewees thought that instructions for internal control were necessary and gave the right kind of guidance. The research results also showed that no significant modifications to the activities were necessary. The instructions for internal control as an end product of the analysis will help employees know the functions of the educational consortium and their own roles in it. It is easier to assess the functionality of internal control when it is well instructed.</p>		
Keywords internal control, risk management, good governance, educational consortium		
Miscellaneous		

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	5
1.1	Opinnäytetyön tausta.....	5
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma.....	6
1.3	Tutkimusasetelma ja tutkimusmenetelmät	7
1.4	Aikaisemmat tutkimukset	9
1.5	Tutkimuksen kulku.....	10
2	SISÄINEN VALVONTA.....	11
2.1	Sisäinen valvonta kuntasektorilla.....	11
2.1.1	Sisäinen valvonta johtamisen apuvälineenä	12
2.1.2	Valvontavastuu ja tilivelvollisen vastuu	13
2.1.3	Sisäisen valvonnan osa-alueet.....	14
2.1.4	Sisäisen valvonnan tavoitteet	15
2.2	Hyvä hallinto- ja johtamistapa (corporate governance).....	16
2.2.1	Hyvän hallinto- ja johtamistavan määritelmä	16
2.2.2	Corporate governance ja sisäinen valvonta	17
2.3	Riskit ja riskienhallinta	18
2.3.1	Riskit	18
2.3.2	Riskien tunnistaminen, arviointi ja hallinta.....	19
2.3.3	Riskienhallinta osana liiketoimintaa.....	20
2.4	Ulkoisen valvonnan suhde sisäiseen valvontaan	22

3	SISÄISEN VALVONNAN VIITEKEHYS.....	23
3.1	COSO IC -malli sisäisessä valvonnassa	23
3.2	COSO IC -mallin osatekijät	24
3.3	COSO IC -mallin tavoitteet.....	27
4	SISÄINEN VALVONTA ÄÄNEKOSKEN AMMATILLISEN KOULUTUKSEN KUNTAYHTYMÄSSÄ.....	28
4.1	Kohdeorganisaatio.....	28
4.2	Nykytilan kartoitus ja tutkimuksen toteutus	32
4.3	Sisäisen valvonnan nykytila.....	34
4.3.1	Kuntayhtymän sisäinen valvontaympäristö	34
4.3.2	Päätöksenteko	35
4.3.3	Henkilöstöhallinto.....	36
4.3.4	Toiminnan ja talouden suunnittelu	37
4.3.5	Kirjanpito ja maksuliikenne.....	38
4.3.6	Omaisuuksien hallinta	38
4.3.7	Tietojärjestelmien sisäinen valvonta.....	39
4.3.8	Muut asiat	40
5	POHDINTA	41
5.1	Päätelmät	41
	Sisäinen valvonta tällä hetkellä	42
	Sisäisen valvonnan toimien tehostaminen	42

Sisäisen valvonnan ohjeistus.....	43
5.2 Tutkimuksen luotettavuus	43
5.3 Jatkotoimet	45
5.4 Jatkotutkimusaiheita.....	45
5.5 Lopuksi	46
LÄHTEET.....	47
LIITTEET	51
Liite 1. Sisäisen valvonnan ohje.....	51
Liite 2. Teemahaastattelun runko	78
KUVIOT	
KUVIO 1. Tutkimusasetelma.	9
KUVIO 2. Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän osa-alueet. (KPMG, 2010, 13.).....	17
KUVIO 3. Riskienhallintaprosessi. (Ilmonen ym. 2010, 93.)	21
KUVIO 4. COSO IC -mallin tavoitteet ja osatekijät. (Internal Control – Integrated Framework, 1994, 19, muokattu.).....	28
KUVIO 5. Kuntayhtymän toiminta-alue ja toimipaikat	29
KUVIO 6. Kuntayhtymän hallinto-organisaatio	30

1 JOHDANTO

1.1 Opinnäytetyön tausta

Kuntien ja kuntayhtymien taloudellinen tilanne on varsinkin 2000-luvulla kiristynyt, ja se on johtanut tiukempaan talouden seurantaan ja tarkkailuun. Kuntatalouden yleisen kehityksen mukaisesti kuntien tehtävät ovat laajentuneet ja valtionosuudet pienentyneet, ja tämän johdosta myös Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymän jäsenkuntien taloustilanne on kireä. Pohjoisessa Keski-Suomessa palvelujen järjestämisessä kuntien liikkumavaraa kasvattaa tulopohjan pieneneminen, joka on seurausta väestön vähenemisestä ja ikääntymisestä sekä työpaikkojen vähenemisestä.

Kuntien ja kuntayhtymien talouden seuranta ja analysointi perustuu tällä hetkellä palvelujen järjestämisen näkökulmaan. Hallinnointi- ja johtamismielessä lähestytään yritysmaailmaa; tehokkuutta ja tuottavuutta pitäisi lisätä, pääoman tuottovaade kasvaa, ja toimenpiteiden vaikuttavuus pitää pystyä osoittamaan. Toimintaympäristö on muuttunut vuosien kuluessa, tietotekniikan lisääntymisen myötä riskit ovat kasvaneet ja väärinkäytöksiä sattuu.

Kuntasektorilla on koettu suuria muutoksia. Kuntalaissa (1995) uusittiin kokonaan talousarvio- ja kirjanpitojärjestelmän perusteet. Muutoksen myötä siirryttiin noudattamaan kirjanpitolakia ja asetusta. Kuntalain muutoksessa vuonna 2007 säädettiin hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän ja sisäisen valvonnan periaatteista. Vaikka sisäisen valvonnan järjestämisestä ei kuntalaissa olekaan säädetty erikseen, kuntalaki välillisesti edellyttää sisäisen valvonnan olemassaoloa.

Kunnissa ja kuntayhtymissä on kiinnitetty huomiota viime vuosina voimakkaasti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämiseen osana toiminnan tehostamista. Suomen Kuntaliiton (2008) laatimassa konserniohjeessa hyvä hallinto- ja johtamistapa on sisällytetty osaksi kunnallishallintoa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja

toimintakertomuksen laatimisesta (2009) ohjeistaa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällön sekä antaa ohjeet sisäisestä valvonnasta.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma

Opinnäytetyön aihe liittyy omaan työhöni Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymän taloushallinnossa, ja aihetta ehdotti oma esimieheni. 1990-luvulla valtion normiohjaus ja kuntien sisäiset ohjeistukset purettiin, ja nyt on huomattu, että sisäisen valvonnan ohje olisi tarpeen. Myös tilintarkastustaho on suositellut ohjeen laatimista. Ohje ja sen noudattaminen lisää toiminnan luotettavuutta ja myös helpottaa tilintarkastustyötä.

Tutkimuksen tarkoituksena on laatia sisäisen valvonnan ohje kuntayhtymälle. Tähän liittyen työn tavoitteena on selvittää, miten sisäinen valvonta toimii kuntayhtymässä tällä hetkellä. Tarkoituksena on myös löytää sisäisen valvonnan kehityskohteita ja mahdollisesti uusia toimintatapoja, joilla sisäistä valvontaa voidaan kehittää, ja näiden perusteella laatia kuntayhtymälle sisäisen valvonnan ohjeistus. Tutkimuskysymyksiksi on edellisen perusteella valittu seuraavat:

- Miten sisäinen valvonta toimii tällä hetkellä?
- Miten sisäisen valvonnan toimia voidaan tehostaa, vai onko siihen tarvetta?
- Millainen sisäisen valvonnan ohjeistus tarvitaan?

Asiaa tarkastellaan pitkälti taloushallinnon näkökulmasta. Kehittämistyössä on mukana koulutusjohtajia, talousjohtaja, suunnittelusihteeri, edustajat taloushallinnosta ja tietohallinnosta sekä tilintarkastaja. Työn tarkoitus on palvella koko kuntayhtymää mutta erityisesti taloushallintoa. Tavoitteena on myös tuoda esiin, miten tärkeä osa päivittäistä työtä sisäinen valvonta on. Työ on rajattu käsittelemään pääosin sisäistä valvontaa ja jonkin verran myös riskienhallintaa, koska riskienhallinta on osa sisäistä valvontaa. Myös hyvää hallinto- ja

johtamistapaa on käsitelty, koska sitä pidetään nykyään toiminnan perustana monissa organisaatioissa, myös kunnallishallinnossa.

1.3 Tutkimusasetelma ja tutkimusmenetelmät

Kyseessä on työelämälähtöinen kvalitatiivinen toimintatutkimus, jossa tiedonhankinta tapahtuu todellisessa ympäristössä. Uusitalon ja Kohtamäen (2011, 290) mukaan toimintatutkimus voi keskittyä organisaation toiminnan tai toimintatapojen kehittämiseen. Toimintatutkimuksessa empirian merkitys on keskeinen ja vaikka se muistuttaa tutkimusprosessiltaan perinteisesti laadullista tutkimusta, se sisältää myös havainnointia ja tutkijan interventioita. Metsämuuronen (2006, 102) mukaan toimintatutkimuksessa pyritään vastaamaan käytännön toiminnassa havaittuun ongelmaan tai kehittämään paremmaksi jo olemassa olevaa käytäntöä.

Teoreettiseksi viitekehykseksi tutkimukseen valikoituu The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) -järjestön julkaisema sisäisen valvonnan käsitelmä Internal Control – Integrated Framework (COSO IC). COSO IC -mallista käytetään myös nimitystä COSO-malli. COSO IC -mallia on käytetty viime vuosina laajalti pohjana kuntien ja kuntayhtymien sisäisen valvonnan kehittämisessä ja ohjeistuksen laadinnassa. Riskienhallintaa ja hyvää hallinto- ja johtamistapaa käsitellään osana sisäistä valvontaa.

Opinnäytetyön tekeminen aloitetaan perehtymällä menetelmäkirjallisuuteen ja sen jälkeen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa käsittelevään kirjallisuuteen ja muuhun lähdeaineistoon. Erityisesti tavoitteena on löytää kunnallishallintoon liittyvää sisäisen valvonnan aineistoa. Lisäksi perehdyn työtä varten muiden koulutuskuntayhtymien ja kuntien sisäisen valvonnan ohjeisiin ja käytänteisiin. Edellä mainittujen perusteella selvitän, mitä sisäinen valvonta kuntayhtymässä tarkoittaa ja miten tätä tietoa voisi käyttää hyväksi ohjeistuksen laadinnassa.

Sisäisen valvonnan nykytilan selvittämiseksi tehdään haastattelu, jonka kohteena on pääasiassa johtoryhmä: koulutusjohtajat, talousjohtaja ja suunnittelusihteeri. Lisäksi taloushallinnon ja tietohallinnon työntekijöistä valitaan mo-

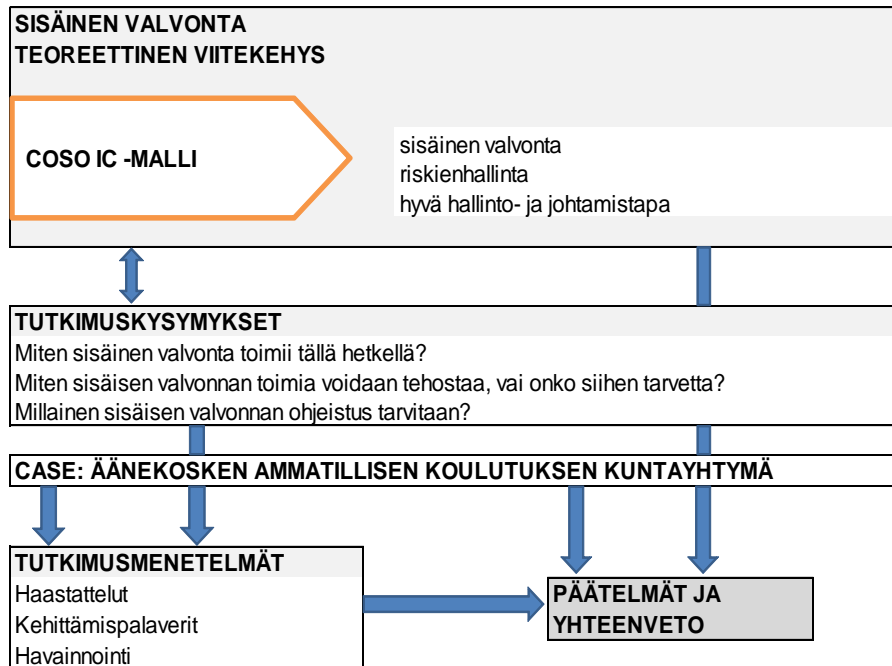
lemmista yksi henkilö haastatteluun. Oletuksena on, että kaikilla edellä mainituilla on eniten tietoa sisäisestä valvonnasta.

Teemahaastattelun runko perustuu soveltaen sisäisen valvonnan COSO IC -malliin. Joidenkin osallistujien kanssa käsitellään kaikki aihe-alueet, osan kanssa vain heidän oman alansa aihealueet työtehtävien mukaan. Haastateltaville annetaan luettelo avainsanoista. Eri haastatteluissa painottuvat ja nousevat esille eri asiat, ja haastateltavalla on myös mahdollisuus aihepiirin sisällä johdattaa keskustelua. Haastateltavien ja tutkijan oma kokemus ja tapaymmärtää kysymyksiä saattavat vaikuttaa vastauksiin tässä tutkimuksessa.

Tarkoituksenmukainen, harkinnanvarainen näyte haastattelussa tarkoittaa sitä, että haastateltaviksi voidaan valita henkilöitä, joilla tiedetään olevan tietoa tai kokemusta tutkittavasta ilmiöstä. Haastattelua voidaan käyttää monien abstraktien ilmiöiden tutkimiseen, kun tutkija esiyymmärryksensä ja aiemman teorian perusteella kykenee rakentamaan konkreettiset kysymykset, joihin haastateltava kykenee vastaamaan ilman kokonaisvaltaista ymmärrystä tutkimuksen teoreettisesta kohteesta. (Puusa 2011, 76.)

Kuntayhtymän hallintosääntö ja sen nojalla määritellyt toimivaltasuhteet ovat keskeinen osa sisäisen valvonnan järjestämistä. Haastattelujen ohessa ja jälkeen tutkin kuntayhtymän toimintaan sovellettavia lakeja sekä kuntayhtymän omia nykyisiä ohjeita ja sääntöjä. Viimeksi mainitut löytyvät kuntayhtymän intranetistä, joka on nimeltään Pokenetti. Työssäni taloushallinnossa havainnoin myös, miten sisäistä valvontaa hoidetaan ja etsin kehityskohteita. Teoriapohjan, haastattelujen vastausten ja havainnoinnin perusteella teen ohjeistuksen rungon ja rakennan sitä käyttäen apuna lakeja, asetuksia, päätöksiä, sääntöjä ja määräyksiä. Sen jälkeen ohjeistusta täydennetään kehittämispalaverissa niin kauan, että se on valmis esitettäväksi johtoryhmälle ja sen jälkeen hallitukselle hyväksymistä varten.

Kuvio 1 esittelee opinnäytetyön tutkimusasetelman. Työn viitekehys muodostuu COSO IC -mallista, mutta siihen liittyy myös sisäinen valvonnan, riskienhallinnan ja hyvän hallinto- ja johtamistavan teoriaa.



KUVIO 1. Tutkimusasetelma

1.4 Aikaisemmat tutkimukset

Työssäni tutkin sisäisen valvonnan järjestämistä Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymässä. Anja Kakkurin tutkimustyössä Sisäinen valvonta ja riskienhallinta koulutuskuntayhtymässä, Case: Sastamalan koulutuskuntayhtymä tutkittiin, miten sisäinen valvonta, riskienhallinta ja hyvä hallintotapa pitäisi järjestää Sastamalan koulutuskuntayhtymässä. Kakkurin (2011, 57–58) mukaan sisäinen valvonta ja riskienhallinta tulee saattaa osaksi organisaation jokapäiväistä toimintaa, ja se edellyttää ohjeiston ja koulutuksen järjestämistä henkilöstölle sekä seuranta- ja kehittämistyökaluja kuntayhtymän käyttöön.

Sisäinen valvonta on osana myös Arto Ahlqvistin pro gradu -työssä Sisäinen tarkastus hyvän johtamis- ja hallintotavan takeena kunnassa. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, millainen on sisäisen tarkastuksen asema kunnissa, millaisia sisäisen valvonnan ohjeita niissä tuotetaan ja miten niissä varmistetaan hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutuminen. Ahlqvist (2006, 71.) toteaa, että sisäisen tarkastuksen rooliin ei kuulu sisäisen valvonnan järjestäminen, mutta se voi olla apuna sisäisen valvonnan perusteiden, velvollisuuksien

ja siihen liittyvien vastuiden ymmärtämisessä. Tutkimuksen kohteena olevissa sisäisen valvonnan ohjeissa oli kaikissa perustana COSO-malli. Hyvän johtamis- ja hallintotavan toteutumisessa löytyi Ahlqvistin mukaan (2006, 71.) eroja pitkän aikavälin tavoitteiden toteutumisen seurannassa, organisaation ilmapiirin seurannassa sekä tiedonvälitykseen liittyvissä asioissa.

Antti Rönkön pro gradu -työ on nimeltään Kuvaus sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestelmien pääpiirteistä – listayhtiön ja tilintarkastajan näkökulmasta. Työssä kartoitetaan tietämystä taloudellisen raportin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kuvauksen laadinnasta, sisällöstä ja muodosta sekä kuvaukseen kohdistuvasta tilintarkastuksen työstä. Tutkimustulosten perusteella kuvauksen laadinnan lähtökohdaksi nousi COSO-viitekehys, jonka mukaisesti kuvauksesta ilmenevät sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestelmien olennaiset osa-alueet ja kuvauksesta tulee rakenteeltaan selkeä ja looginen. (Rönkkö 2010, 76.)

Riskienhallinta on osa sisäistä valvontaa. Kunnallishallinnon riskienhallinnasta löytyy Tuomas Puuran ja Juha-Pekka Paalasen tutkimustyö Riskienhallinta kunnissa, case Laukaa. Opinnäytetyössä tutkitaan Laukaan kunnan riskienhallinnan nykytilaa, selvitetään sähköisten riskienhallintamenetelmien soveltuvuutta kunnan käyttöön ja tehdään ehdotuksia riskienhallinnan kehittämiseksi. Puuran ja Paalasen (2010, 51.) mukaan menestyksekkäs riskienhallinta edellyttää, että riskienhallintapolitiikan on oltava linjassa kunnan strategian ja vision kanssa. Tässä tutkimuksessa todetaan myös, että sitouttaminen, viestintä ja koulutus ovat oleellisia asioita riskienhallinnan toteuttamisen alkuvaiheissa.

1.5 Tutkimuksen kulku

Tutkimuksen kulku on pääluvuittain seuraava. Ensimmäinen pääluku, johdanto, sisältää tutkimuksen taustan. Luvussa kerrotaan tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma, tutkimusasetelma, tutkimusmenetelmät, aikaisemmat tutkimukset ja tutkimuksen kulku.

Tutkimuksen teoriaosa alkaa toisesta pääluvusta, jossa käsitellään sisäisen valvonnan teoriaa. Lisäksi selvitetään sisäistä valvontaa johtamisen apuväli-

neenä, sen vastuita, osa-alueita ja tavoitteita. Hyvän hallinto- ja johtamistapaa sekä riskienhallintaa käsitellään osana sisäistä valvontaa. Luvun lopussa kerrotaan sisäisen valvonnan suhteesta ulkoiseen valvontaan. Teoriaosassa on käytetty kuntasektorista termiä kunta, joskin samat asiat pätevät myös kuntien omistamassa kuntayhtymässä.

Kolmas pääluku käsittelee valitsemaani sisäisen valvonnan viitekehystä, joka on COSO IC -käsitelmä (Internal Control – Integrated Framework). Sen julkaisi Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (COSO) vuonna 1992. Luvussa määritellään mallin mukainen sisäisen valvonnan prosessi ja kerrotaan, mitkä osatekijät vaikuttavat sisäisen valvonnan luotettavuuteen.

Neljännessä pääluvussa käsitellään kohdeorganisaatiota. Luvussa kuvataan kohdeorganisaatio yleisesti, kerrotaan nykytilan kartoituksesta ja tutkimuksen toteutuksesta. Luvussa kerrotaan myös, millaisia asioita nykytilan kartoituksella nousi esille.

Tutkimuksen pohdinta esitetään viidennessä pääluvussa. Luku sisältää vastaukset tutkimuskysymyksiin ja siinä pohditaan tutkimuksen luotettavuutta. Luvussa mietitään myös tutkimuksen jatkotoimia. Luvun loppuun mietitään mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

2 SISÄINEN VALVONTA

2.1 Sisäinen valvonta kuntasektorilla

Sisäinen valvonta yleisesti tarkoittaa organisaation sisäisiä menettely- ja toimintatapoja, joiden avulla pyritään varmistamaan toiminnan laillisuus ja tulokellisuus. Nykyään riskien tunnistamisella on keskeinen merkitys sisäisessä valvonnassa. Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa voidaan pitää osana kunnan johtamis- ja hallintojärjestelmää, strategista ja operatiivista toiminnan suunnittelua, päätöksentekoa, seuranta, poikkeamiin reagoimista sekä suorittamisen arviointia. Sisäinen valvonta on hallituksen, muiden tilivelvollisten

toimielinten, johdon ja henkilöstön tekemiä erilaisia toimenpiteitä tavoitteenaan riskien hallitseminen sekä päämäärien ja tavoitteiden saavuttaminen. Sisäinen valvonta on johdon apuväline tuloksellisen ja jatkuvan toiminnan varmistamiseksi ja toiminnan ja sitä kuvaavan tiedon luotettavuuden varmistamiseksi. (Ainasvuori, Ainasvuori, Hurmola-Remmi, Kenni, Kiviaho, Mäntyharju, Ollila & Oulasvirta 2011, 17.)

2.1.1 Sisäinen valvonta johtamisen apuvälineenä

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan niitä johdon, hallituksen ja muiden osapuolten toimenpiteitä, joilla hallitaan riskejä ja siten lisätään todennäköisyyttä päästä päämääriin ja saavuttaa tavoitteet. Johdon tehtävänä on suunnitella, organisoida ja ohjata toimintaa siten, että saadaan kohtuullinen varmuus päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisesta. (International standards for the professional practice of internal auditing 2010, 18.)

Sisäisen valvonnan tarkoituksena kunnassa on varmistaa, että toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa, ja että lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan ja että omaisuus ja voimavarat turvataan. Sisäisen valvonnan tulisi toteutua kunnan johtamis-, suunnittelu- ja ohjauskäytännöissä. (Kirjanpitolautakunta, kuntajaosto 2009, 18.)

Sisäistä valvontaa voidaan pitää johdon apuvälineenä tuloksellisen toiminnan ja jatkuvuuden varmistamiseksi ja näitä kuvaavan tiedon luotettavuuden varmistamiseksi. Sisäisen valvonnan keinoin johto pyrkii hallitsemaan organisaation onnistumista uhkaavat riskit. (Ainasvuori ym. 2011, 17.)

Organisaation tavoitteet ja sisäinen valvonta ovat yhteydessä keskenään siten, että asianmukaisella sisäisellä valvonnalla pyritään tavoitteiden saavuttamisen varmistamiseen. Kun tavoitteet on määritetty, on mahdollista tunnistaa ja arvioida mahdolliset riskit, jotka vaikeuttavat tai uhkaavat tavoitteiden saavuttamista. Kun riskit on arvioitu, toimiva johto kehittää näihin liittyen erilai-

sia järjestelyjä, joihin sisältyvät muun muassa sisäisen valvonnan suunnittelu ja käyttöönotto. (Halonen & Steiner 2010, 63.)

Sisäinen valvonta on osa hyvää hallintotapaa. Toiminnassa on noudatettava hyvän hallintotavan periaatteita, joista on säädetty hallintolain 2. luvussa. Näitä ovat yhdenvertaisuus, tarkistussidonnaisuus, puolueettomuus, suhteellisuus ja luottamuksensuoja sekä palveluperiaate, neuvontavelvollisuus ja hyvän kielenkäytön vaatimus. Kuntalaki ei erikseen säädi sisäisen valvonnan järjestämisestä, mutta lain 73 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, että sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti.

2.1.2 Valvontavastuu ja tilivelvollisen vastuu

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen laatimisesta (2009) ohjeistaa sisäisen valvonnan järjestämisestä. Sen mukaan sisäisen valvonnan järjestämisestä vastaa kunnanhallitus. Lisäksi kaikki ne toimielimet ja viranhaltijat, joille on annettu toimivaltaa kunnan varojen käytössä ja jotka toimivat viranomaisina, vastaavat sisäisen valvonnan toteuttamisesta. (Suomen kuntaliitto 2009, 18.)

Esimiesasemassa olevat henkilöt vastaavat sisäisen valvonnan toimivuudesta kuntaorganisaatiossa. Johdon tehtävänä on luoda ja ylläpitää erilaisia seurantajärjestelmiä, joiden varassa sisäinen valvonta toimii. Koko henkilöstö omien tehtäviensä ja niihin liittyvien valvontatoimien mukaisesti vastaa puolestaan sisäisen valvonnan toteutuksesta. (Ainasvuori ym. 2011, 17-18.)

Tilivelvollisuus tarkoittaa kuntataloudessa verotuksella koottavien varojen käyttämistä siihen tarkoitukseen, jonka valtuusto tai muu varoista päättävä toimielin on talousarviossa tai käyttösuunnitelmassa asettanut. Lautakunnalla tai johtavalla viranhaltijalla on varjojen käytöstä tilivelvollisuus valtuustolle ja valtuustolla edelleen kuntalaisille. Tilivelvollisuus tarkoittaa kunnallishallinnossa normatiivista velvoitetta, joka kohdistuu ensisijaisesti rahan käyttöön ja rahan lähteisiin painopisteenä kuitenkin enemmän menot kuin tulot. (Myllyntaus 2002, 26.)

Tilivelvollisuudella tarkoitetaan vastuuta lakien ja määräysten noudattamisesta taloudenhoidossa ja siitä, että annettuja resursseja käytetään mahdollisimman tehokkaasti ja tuloksellisesti. Tilivelvollisuudella tarkoitetaan myös raportointivelvollisuutta toiminnan tuloksista ja varojen käytöstä sille taholle, joka on antanut resurssit ja asettanut tavoitteet. Käsitteinä tilivelvollisuus ja tulosvastuu ovat hyvin lähellä toisiaan. Johtajat ja esimiehet tilivelvollisina kantavat vastuun johtamastaan toiminnasta myös alaistensa toiminnan osalta. Erityinen vastuu heillä on sisäisen valvonnan luomisesta ja ylläpidosta. (Raudasoja & Johansson 2009, 17.)

2.1.3 Sisäisen valvonnan osa-alueet

Sisäinen valvonta jakautuu sisäiseen tarkkailuun, luottamushenkilöiden suorittamaan seurantaan ja sisäiseen tarkastukseen.

Sisäinen tarkkailu

Sisäisellä tarkkailulla tarkoitetaan jatkuvaa toimintaan liittyvien työvaiheiden tai erillisten toimenpiteiden ja varojen käytön valvontaa. Sen avulla varmistetaan tehtävien hoidosta oikea-aikaisesti, hyväksytyllä tavalla ja tehtävään osoitettujen voimavarojen puitteissa. Sitä ei suoriteta erityisten valvontaelinten toimesta, vaan se on luonnollinen osa palvelujen järjestämistä ja muuta toimintaa. Johtovastuussa olevien tehtäviin kuuluu sisäisen tarkkailun toimivuuden seuranta. (Sisäinen valvonta 1997, 9.)

Seuranta

Kunnallishallinnossa seuranta on ennen muuta luottamushenkilöille kuuluva osa sisäistä valvontaa. Seurannan keskeisiä tehtäviä ovat tavoitteiden asettamisen ja saavuttamisen valvonta, valmistelun ja esittelyn valvonta sekä johtamistoiminnan toimivuuden valvonta. (Sisäinen valvonta 1997, 9.)

Sisäinen tarkastus

Sisäinen tarkastus on suunnitelmallista, aktiivista ja näkyvää valvontaa, joka suoritetaan tarkastustarkoituksessa. Se tapahtuu toimivan johdon alaisuudessa ja edellyttää systemaattista organisointia. Sisäinen tarkastus on johdosta

erillistä ja riippumatonta, vaikkakin se toimii johdon alaisuudessa. Sisäisen tarkastuksen palveluja hankitaan varsin yleisesti ostopalveluina, mutta isoimmissa kuntaorganisaatioissa on usein oma sisäisen tarkastuksen yksikkö tai sisäinen tarkastaja. Organisaation johto luo ja ylläpitää sisäisen valvonnan järjestelmiä, ja sisäisen tarkastuksen tulee arvioida niiden riittävyttä ja toimivuutta. (Ainasvuori ym. 2011, 18.)

2.1.4 Sisäisen valvonnan tavoitteet

Sisäinen valvonta on osa organisaation johtamista. Sisäisen valvonnan pääta-voitteena on toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien hallinta. Tavoitteet voidaan määritellä tarkemmin seuraavasti:

- asetettujen päämäärien saavuttaminen
- voimavarojen taloudellinen ja tehokas käyttö eli tuloksellisuuden varmentaminen
- toimintaan liittyvien riskien hallinta
- taloudellisen ja muun johtamisinformaation luotettavuus
- laillisuuden varmistaminen ja johdon ohjeiden noudattaminen
- toiminnan, tietojen ja omaisuuden turvaaminen
- riittävät ja asianmukaiset manuaaliset ja tietotekniset järjestelmät toiminnan tueksi (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 48.)

Heikkalan (2010, 46) mukaan sisäisen valvonnan tavoitteita ovat toiminnan tehokkuus ja tuloksellisuus informaation luotettavuus ja säännösten sekä toimintaperiaatteiden noudattamisen varmistaminen. Sisäisen valvonnan tavoitteena on vähentää riskit tasolle, jolla valvonnan kustannukset ovat kohtuulliset verrattuna niitä riskien vähentämisestä saatavaan hyötyyn.

Sisäisellä valvonnalla ei voida varmistaa organisaation menestystä eikä edes sen toiminnan pysyvyyttä. Sen avulla organisaatio voi saavuttaa tavoitteensa, ja sen avulla voidaan tuottaa johdolle tietoa organisaation toimintatavoitteiden toteutumisesta tai toteutumattomuudesta. Sen avulla ei voida muuttaa heikkoa johtajaa hyväksi johtajaksi. Sisäisellä valvonnalla voidaan taata vain kohtuulli-

nen varmuus tavoitteiden toteutumiseksi, ei täyttä varmuutta, riippumatta siitä kuinka hyvin valvonta on järjestetty tai hoidettu. (Koivu 2010, 51.)

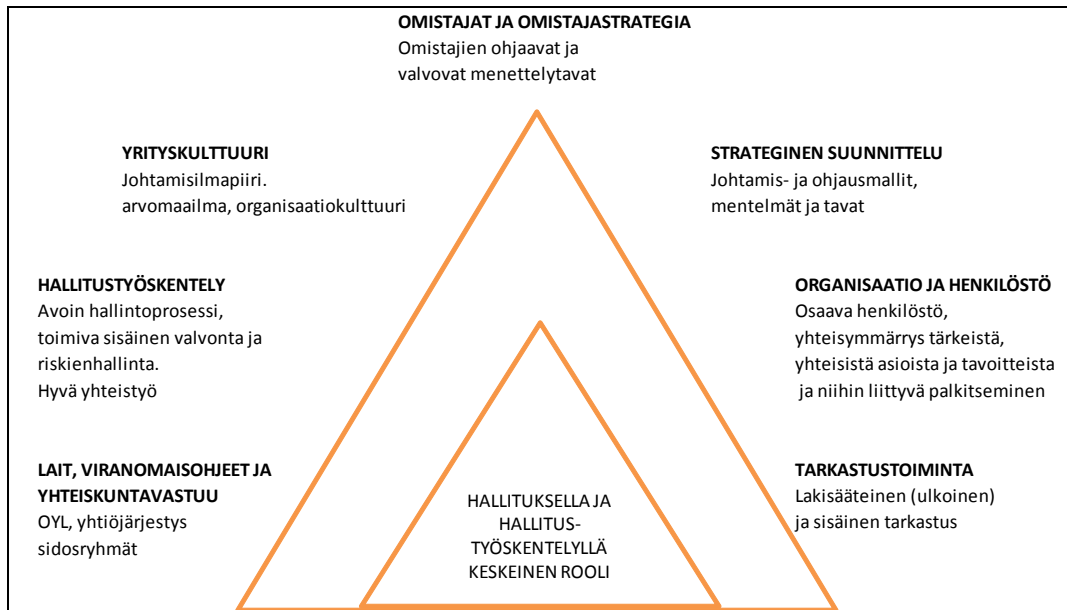
2.2 Hyvä hallinto- ja johtamistapa (corporate governance)

2.2.1 Hyvän hallinto- ja johtamistavan määritelmä

Hyvällä hallinto- ja johtamistavalla (corporate governance) tarkoitetaan yleisimmin organisaation hallintajärjestelmää ja toiminnan organisointia sidosryhmien edut huomioon ottaen. Tämä tarkoittaa julkisella sektorilla kansalaisten ja yhteisöjen oikeuksien tunnistamista ja suojelemista sekä tasapuolisuutta ja syrjimättömyyttä. Julkisella sektorilla hyvä hallinto- ja johtamistapa on myös laajasti toimintatapojen ja -rakenteiden laatua, tehokkuutta, läpinäkyvyyttä ja tilivelvollisuutta. Hyvässä hallinto- ja johtamistavassa korostuu hyvä hallitustyöskentely, ja tämä luo myös edellytykset hyvälle johtamiselle. (Korhonen & Merisalo 2008, 62.)

Leinon, Steinerin & Wahlroosin mukaan (2005, 124.) corporate governancelle ei ole vakiintunutta suomenkielistä käännettä, koska käsitteen sisältö ei ole yksiselitteinen. Sen avulla johdetaan ja valvotaan liiketoimintaa ja se voi myös tarkoittaa yhtiön tilivelvollisuutta. Sen pitäisi tarkoittaa liiketoiminnan edistämistä ja hyvinvoinnin lisäämistä.

KPMG:n kirjassa Corporate governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta käytetään termiä hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmä. Tämä tarkoittaa järjestelmää, jolla yhtiöitä ja muita organisaatioita johdetaan ja valvotaan sekä sitä, miten ja millaista tietoa toiminnasta annetaan eri sidosryhmille. Johtamis- ja hallintojärjestelmä –termin ohella käytetään usein mm. seuraavia: hyvä hallintotapa, omistajaohjaus ja yhtiön hallinta. (KPMG 2008, 11-12.) Alla olevassa kuviossa (Kuvio 2.) hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmän osa-alueet on kuvattu yritysnäkökulmasta, mutta sama rakenteiden ja toimijoiden kokonaisuus pätee soveltaen myös julkisella sektorilla.



KUVIO 2. Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän osa-alueet. (KPMG, 2010, 13.)

Suomen Kuntaliiton laatimaan konserniohjeeseen (2008) on sisällytetty hyvä hallinto- ja johtamistapa, ja se on otettu kunnissa ja kuntayhtymissä osaksi kunnallishallintoa. Kuntalain muutoksella (2007) säädettiin hyvän hallinto- ja johtamistavan sekä sisäisen valvonnan periaatteista.

Suomen Kuntaliitto (2009, 13) on laatinut suosituksen hyvästä hallinto- ja johtamistavasta kuntakonsernissa, ja se täydentää lakisääteisiä menettelytapoja ja kuntien konserniohjeita. Sen tarkoituksena on yhtenäistää kuntakonserniin kuuluvien kuntien johtamis- ja hallintokäytäntöjä ja näin varmistaa, että terveet liikeperiaatteet, riittävä avoimuus, tulostietojen oikeellisuus, asianmukainen sisäinen valvonta ja riskienhallinta toteutuvat, ja kunnan omistuksia hoidetaan tarkoituksenmukaisesti, luotettavasti ja tehokkaasti kuntakonsernin etu turvaten. Edellä mainittua suositusta voidaan soveltuvin osin käyttää myös kuntayhtymissä, vaikka Kuntaliiton onkin tarkoitus laatia myöhemmin omat erilliset ohjeet kuntayhtymiä, säätiöitä ja yhdistyksiä varten.

2.2.2 Corporate governance ja sisäinen valvonta

Corporate governancen sisältö on pitkälti sama sisäisen valvonnan kanssa, mutta siinä korostuvat enemmän vallan ja vastuun juridinen puoli, hallintoelin-

ten keskeinen työnjako ja osakkeenomistajien sekä ulkopuolisten tahojen valvontamahdollisuudet ja heille annettava riittävä ja tasapuolinen informaatio. Hyvä ja tehokas johtamis- ja hallintojärjestelmä voidaan perustaa neljälle kulmakivelle, joita ovat: hallitus tai muu operatiivisen johdon yläpuolella oleva päättävä elin, toimiva johto, sisäinen tarkastus ja tilintarkastus. Näiden tasapainolla luodaan edellytyksen johtamis- ja hallintojärjestelmän hyvälle toiminnalle. Tällöin avainasemassa on oltava oikea ja ajantasainen informaatio hallitukselle, jotta se voisi täyttää tehtävänsä organisaation ohjaamisessa ja valvonnassa ja antaa luotettavaa tietoa ulkopuolisille. (Koivu 2003, 8.)

Sisäistä valvontaa voidaan pitää keskeisenä hyvän corporate governancen elementtinä. Sisäisellä valvonnalla on tarkoitus varmistaa, että yrityksen asettamat tavoitteet saavutetaan, resursseja käytetään taloudellisesti ja tehokkaasti sekä riskejä hallitaan asianmukaisesti ja riittävästi. Sisäisellä valvonnalla pyritään myös huolehtimaan siitä, että yrityksen raportointijärjestelmien avulla tuotetaan luotettavaa ja oikeaa tietoa ja toimitaan yritystä koskevan sääntelyn mukaisesti. Toiminnallisesti sisäiseen valvontaan kuuluu sisäinen valvontajärjestelmä ja sisäinen tarkastus. Myös riskienhallinta on osa sisäistä valvontaa, ja yhtiön johdon on huolehdittava siitä, että riskienhallinta on asianmukaisesti järjestetty. (Leino, Steiner & Wahlroos 2005, 125.)

2.3 Riskit ja riskienhallinta

2.3.1 Riskit

Riskillä tarkoitetaan ei-toivottua ja epävarmaa tapahtumaa tai tekijää, joka voi häiritä tavoitteiden saavuttamista ja palveluntuotannon luotettavuutta. Jos riski toteutuu, se voi aiheuttaa merkittävää taloudellista vahinkoa, korvaamattomia henkilövahinkoja ja häiritä toimintaa tuntuvasti. Riskit ovat usein ihmisten aiheuttamia, ja niihin voidaan vaikuttaa, varautua ja niiltä voidaan suojautua. Riski voi olla myös mahdollisuus, jonka ottaminen yritystoiminnassa antaa mahdollisuuden menestyä. (Raudasoja & Johansson 2009, 147.)

Kunnallishallinnossa riskit voidaan jakaa liikeriskeihin ja vahinkoriskeihin. Liikeriskit ovat riskejä, joissa on menetyksen mahdollisuus, mutta toisaalta voi-

ton mahdollisuus, jos kaikki menee hyvin. Nämä riskit ovat tyypillisesti kysynnän ja tarjonnan arviointiin tai taloudellisen kehityksen ennakkointiin liittyviä. Ne jäävät yleensä omalle vastuulle eikä niitä voida siirtää esimerkiksi vakuutusyhtiöiden kannettaviksi. Vahinkoriskit syntyvät yleensä äkillisesti ja yllättävästi ja niitä ovat henkilöriskit, omaisuusriskit ja toiminnan riskit. Vahinkotapauksista seuraa aina tappio, voiton mahdollisuutta näissä ei ole. (Enberg 2002, 9–10.)

Merkittävin riskialue kunnan toiminnassa ovat henkilöriskit. Erityispiirteenä toiminnalle on suuriin henkilöryhmiin kohdistuva toiminta, kuten opetus-, sosiaali- ja terveystoimessa tai suurten joukkotilaisuuksien järjestämisessä. Muita riskejä ovat esimerkiksi omaisuusriskit, kuten rakennuksiin kohdistuvat riskit, ja niissä esimerkiksi koneisiin, taideteoksiin, arkistoihin tai atk-laitteisiin liittyvät riskit. Toiminnan riskit ovat usein vastuuriskejä. (Enberg 2002, 10.)

2.3.2 Riskien tunnistaminen, arviointi ja hallinta

Riskien tunnistaminen on riski- ja vaaratilanteiden havaitsemista ennakolta hyödyntämällä erilaisia menetelmiä. Tunnistamistyössä on oleellista, että käytettävät tunnistamismenetelmät ovat monipuolisia ja niiden avulla pystytään luotettavasti arvioimaan, onko riski mahdollinen ja mitä siitä seuraa. Riskien tunnistamiseksi voidaan käyttää erilaisia apuvälineitä, kuten kysymyssarjoja, analyyseja, workshop-työskentelyä sekä tiedonhallinta- ja keruujärjestelmiä. (Flink, Reiman & Hiltunen 2007, 131-135.)

Riskin ominaisuuksia ovat todennäköisyys ja seuraukset. Riskin todennäköisyyttä mitataan sen toteutumisen mahdollisuutena tietyllä aikavälillä. Toteutumisen seurausten arviointi perustuu riskistä aiheutuviin taloudellisiin menetyksiin. Seurausten vakavuudesta voidaan käyttää kuvaavia adjektiiveja kuten esimerkiksi vähäinen, kohtalainen, suuri tai katastrofaalinen. Riskien todennäköisyyksien luokittelu helpottaa niiden perusteella tehtäviä päätöksiä. Tällaisia voivat olla aikamääreet, kuten ”kerran kymmenessä vuodessa” tai muu luokittelu kuten ”äärimmäisen harvinainen riski”. Organisaatiossa tulisi käyttää riskien luokittelussa yhdenmukaista sanastoa, jonka avulla yhtenäistetään riskien käsittelyprosessia ja tehostetaan riskienhallintatoimintaa. (Flink, Reiman & Hiltunen 2007, 25–26 .)

Riskienhallinnan avulla tunnistetaan ja arvioidaan toimintaa uhkaavia riskejä, määritellään toimintatavat ja keinot niiden hallitsemiseksi ja niistä raportoimiseksi. (Raudasoja & Johansson 2009, 147.)

Organisaatio määrittelee oman riskienhallintastrategiansa ja valitsee sen mukaisesti keinot tunnistettujen merkittävien riskien hallitsemiseksi. Yleensä riskienhallinta perustuu kustannus/hyöty – vertailuun. Tavallisimmat riskienhallinnan vaihtoehdot ovat: riskin vähentäminen (hajauttaminen tai jakaminen), riskin siirtäminen (vakuuttaminen), riskin välttäminen ja riskin hyväksyminen. (KPMG 2008, 83.)

Riskin välttämällä vahingon mahdollisuus pyritään eliminoimaan. Riskin vähentäminen tarkoittaa riskin toteutumisen todennäköisyyksien tai toteutumisen aiheuttamien vahinkojen pienentämistä. Riski voidaan siirtää maksua vastaan jonkun toisen kannettavaksi, tai se voidaan siirtää sopimuksella toiselle sopijapuolelle, esimerkiksi vakuutusyhtiölle. Riskin hyväksyminen tarkoittaa, että riskiä ei voida siirtää, tai se on tietoisesti päätetty pitää kokonaan omalla vastuulla. (Enberg 2002, 13–15.)

Organisaation hallituksen on määriteltävä riskienhallintapolitiikka, varmistettava, että riskienhallintaprosessilla havaitaan, arvioidaan ja hallitaan riskit strategian ja tavoitteiden mukaisesti sekä tunnettava merkittävimmät riskit. Ongelmaksi on muodostunut, että riskienhallinta ei ole organisaatioissa jatkuva prosessi eikä hallitus ole tietoinen merkittävimmistä riskeistä. Riskienhallinnan onnistumiseksi voidaan sisäisessä tarkastuksessa arvioida ja raportoida organisaation riskienhallintaprosessin vahvuudet ja heikkoudet. (Koivu 2003, 7.)

2.3.3 Riskienhallinta osana liiketoimintaa

Riskienhallinta tulisi ottaa huomioon organisaation strategian laadinnassa. Organisaation johdolla on sen avulla mahdollisuus hallita epävarmuutta sekä siihen liittyviä riskejä ja mahdollisuuksia sekä saavuttaa tavoitteensa. Riskienhallinta on jatkuva prosessi, jota hallitus, johto ja koko henkilöstö yhdessä toteuttaa. Riskienhallinnassa on kyse organisaation tavoitteiden asettamiseen liittyvien riskien tunnistamisesta ja analysoinnista sekä siitä miten riskit vaikut-

tavat tavoitteiden saavuttamiseen ja kuinka näihin riskeihin vastataan. (Sisäiset tarkastajat ry. 2011.)

Riskienhallintaprosessi voidaan jakaa viiteen vaiheeseen, jotka ovat tavoitteiden määrittely ja kohdentaminen, riskien tunnistaminen ja arviointi, riskienhallintatoimenpiteet, riskien raportointi ja seuranta sekä riskienhallinnan arviointi ja jatkuva parantaminen. Riskienhallinta pitää saada integroitua osaksi liiketoimintaa. Tällä tarkoitetaan sitä, että samalla kun laaditaan tavoitteet, määritellään uhkaavat merkittävimmät riskit. (Ilmonen, Kallio, Koskinen & Rajamäki 2010, 93-94.)



KUVIO 3. Riskienhallintaprosessi. (Ilmonen ym. 2010, 93.)

Corporate governance luo yrityksen kokonaisvaltaisen riskienhallinnan kehittämiselle sekä sisäisiä että ulkoisia paineita. Riskienhallinta tulee sisällyttää liiketoiminnan tavoitteisiin, jolloin täsmennetään avaintavoitteet ja merkittävimmät operatiiviset toimet. Tavoitteiden saavuttamiseen liittyvät riskit kartoitetaan, määritetään yrityksen riskinsietokyky, riskien vaikutus ja todennäköisyys sekä riskien brutto- ja nettovaikutus. Kun riskit on tunnistettu, niille määritellään toimenpiteet ja kontrollit, joilla niitä vähennetään ja vältetään. Riskienhal-

linnan ja sisäisen valvonnan tulisi olla osa muuta johtamisprosessia. (Leino, Steiner & Wahlroos 2005, 145.)

Riskienhallinnan pitäisi olla luonnollinen osa johtamisprosessia ja päivittäistä johtamista, ja se on tehokkaimmillaan, kun se integroidaan osaksi tavanomaista johtamista ja toiminnan prosesseja. Tällä tarkoitetaan sitä, että päätöksenteon ja toiminnan yhteydessä tunnistetaan sen riskit, arvioidaan niiden merkitys ja tehdään riskiä hallitsevat ratkaisut. Esimerkkinä tästä voisi olla, että strategisten tavoitteiden saavuttamiseen liittyvät epävarmuustekijät tunnustetaan jo strategiaa valmisteltaessa. Johdon vahva riskitietoisuus ja näkemys riskienhallinnasta varmistavat osaltaan onnistunutta riskienhallinnan kehittämistä. Yhteisten riskienhallintatavoitteiden ja peruseriaatteiden viestiminen sekä yhteisen riskikäsitteistön ja riskienhallintakulttuurin luominen ja jalkauttaminen on organisaation toiminnan kannalta tärkeää. (KPMG 2008, 84-85.)

2.4 Ulkoisen valvonnan suhde sisäiseen valvontaan

Ulkoinen valvonta järjestetään siten, että se yhdessä sisäisen valvonnan kanssa muodostaa kattavan valvontajärjestelmän. Ulkoinen valvonta järjestetään toimivasta johdosta riippumattomaksi ja siitä vastaavat tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja kuntalain ja tarkastussäännön mukaisesti. (Tarkastussääntömalli 2011, 4.). Sisäinen ja ulkoinen valvonta täydentävät toisiaan.

Ulkoisen valvonnan tunnetuin osa on tilintarkastus. Verorahoitteisessa toiminnassa ulkoisen valvonnan rooliin kuuluu tilintarkastuksen ohella myös tuloksellisuustarkastusta. Tilintarkastuksella pyritään toiminnan ja siitä annetun informaation vastaavuuden varmentamiseen. Tuloksellisuus-tarkastuksella pyritään tarkastamaan, vastaako toiminnasta vastaavien tahojen raportti tosiasioita, onko toiminta toteutettu sääntöjen mukaan ja ovatko toiminnasta annettavat raportit sääntöjen mukaisia. Sääntöjä kuntaorganisaatioissa ovat valtuuston päätökset, säännöt, määräykset sekä lait ja asetukset. Tuloksellisuusvalvonta voi olla myös tarkoituksenmukaisuusvalvontaa. (Ainasvuori ym. 2011, 15.)

Tilintarkastaja

Kuntalain 72 § mukaan tilintarkastajan tulee olla Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä henkilö (JHTT-tilintarkastaja) tai yhteisö (JHTT-yhteisö). Tilintarkastajan tehtävät määritellään kuntalain 73 §:ssä. Tilintarkastajan on annettava lausunto sisäisen valvonnan toimivuudesta tilintarkastuskertomuksessa

Tarkastuslautakunta

Kuntalain 71 §:n mukaan valtuusto asettaa tarkastuslautakunnan toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettu ja. Tarkastuslautava valmisteleee valtuuston päätettäväksi hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioi, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet.

3 SISÄISEN VALVONNAN VIITEKEHYS

3.1 COSO IC -malli sisäisessä valvonnassa

Sisäistä valvontaa voidaan nimittää myös liiketoiminnan valvonnaksi. Tähän on kehitetty erilaisia malleja, joista suurimman suosion Suomessa on saanut amerikkalainen, COSO:n (Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission) vuonna 1992 julkaiseman COSO-raportin mukainen sisäisen valvonnan käsitelmä, Internal Control – Integrated framework (COSO IC -malli). COSO on vapaaehtoinen yksityisen sektorin organisaatio, joka kehittää erilaisia hallintamalleja tehokkaamman, vaikuttavamman ja eettisemmän liiketoiminnan kehittämiseksi. COSO on laatinut myös kokonaisvaltaisen riskienhallinnan mallin vuonna 2004, joka on nimeltään Enterprise Risk Management – Integrated Framework (COSO ERM).

COSO IC -raportin (1994,3.) mukaan sisäinen valvonta määritellään seuraavasti:

Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, compliance with applicable laws and regulations.

COSO IC -mallin tavoitteena on auttaa organisaation johtoa valvomaan toimintaa organisaatiota hyödyttävällä tavalla. Sen tavoitteena on myös selkeyttää sisäisen valvonnan käsitettä yleispätevän käsitemallin avulla. Mallin tavoitteena on myös tarjota sisäisen valvonnan standardi organisaatioille, jotta ne voivat arvioida omia valvontajärjestelmiään ja parantaa niitä. (Koivu, 2010, 50.)

Sisäinen valvonta koostuu mallin mukaan viidestä toisiinsa liittyvästä osatekijästä. Ne ovat osa johtamisprosessia ja ne on johdettu tavasta, jolla perusliiketoimintaa johdetaan. Osatekijöitä ovat valvontaympäristö, riskien hallinta, valvontatoimenpiteet, tieto ja tiedonvälitys sekä seuranta ja valvonta. (Internal Control – Integrated Framework 1994, 16-17.)

3.2 COSO IC -mallin osatekijät

Valvontaympäristö

Valvontaympäristö on muiden osatekijöiden perusta sisäisessä valvonnassa, koska se vaikuttaa suuresti siihen, miten organisaation liiketoiminta järjestetään, miten tavoitteet asetetaan ja riskit arvioidaan. Johtamistavalla ja organisaatiokulttuurilla on vaikutusta myös siihen, millaisia valvontatoimia aletaan käyttää, millaisiksi raportointi- ja tiedotusjärjestelmät muodostuvat ja miten seuranta organisaatiossa toteutetaan. Valvontaympäristöön kuuluu monia osatekijöitä, kuten rehellisyys ja eettiset arvot, kannustimet ja houkuttimet, henkilöstön pätevyys, johdon filosofia ja toimintatapa, vallan ja vastuun jakaminen, organisaatorakenne, henkilöstöpolitiikka ja sen käytännöt sekä aktiivi-

nen ja sitoutunut hallitus. (Internal Control – Integrated Framework 1994, 23-30.)

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan valvontaympäristö sisältää hallituksen ja johdon asenteet ja toimenpiteet, jotka koskevat valvonnan tärkeyttä organisaatiossa. Valvontajärjestelmä luo puitteet ensisijaisten tavoitteiden saavuttamiselle sisäisessä valvontajärjestelmässä. Valvontaympäristö sisältää seuraavat osatekijät:

- rehellisyys ja eettiset arvot
- johdon periaatteet ja toimintatapa
- organisaatorakenne
- valtuuksien ja velvollisuuksien jakaminen
- henkilöstöhallinnon menettelytavat ja käytännöt
- henkilöstön pätevyys.

(International standards for the professional practice of internal auditing 2010, 18.)

Organisaation johdolla on suurin vaikutus valvontaympäristöön. Johdon suhtautuminen ja sitoutuminen organisaation arvoihin, ohjeisiin ja toimintatapoihin on pohjana valvontaympäristölle. Johdon myönteinen asenne ja kiinnostuminen edesauttavat sisäisen valvonnan tehokkuutta ja onnistumista organisaatiossa. Siihen voidaan vaikuttaa myös rakenteilla ja toimintatavoilla, joita on luotu sisäistä valvontaa varten. Edellä mainitut asiat vaikuttavat siihen, millaiset valvontatoimet otetaan käyttöön, millaisiksi raportointijärjestelmät muodostuvat ja miten seuranta toteutetaan.

Riskien hallinta

Riskien hallinnalla tarkoitetaan tavoitteiden saavutettavuuteen vaikuttavien uhkien määrittämistä ja analysointia. Samalla muodostetaan pohja päätöksille, joilla määrätään miten riskejä tullaan hallitsemaan. Koska taloudelliset, teolliset, säädännölliset ja toiminnalliset olosuhteet muuttuvat jatkuvasti, on organisaatiolla oltava käytössään mekanismeja, joilla se määrittelee ja käsittelee riskejä. Toiminnalle asetetut tavoitteet ovat riskien arvioinnin edellytys. Vaikka

tavoitteet asetetaan erilaisina organisaation eri tasoille, on niiden oltava sisäisesti yhdenmukaisia. Alemman tason tavoitteet palvelevat ylempien tasojen tavoitteita ja ne taas organisaation kokonaistavoitteita. Tavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien tunnistaminen ja arviointi luo perustan riskienhallinnalle. (Internal Control – Integrated Framework 1994, 33.)

Riskien tunnistamisen tulee kattaa kaikki organisaation merkittävät toiminnot, sillä se on keskeinen sisäisen valvonnan osatekijä. Vähäiset riskit, joilla ei ole organisaation kannalta merkittävää vaikutusta, voidaan jättää vähälle huomiolle. Merkittävät, todennäköisesti toteutuvat riskit vaativat paljon huomiota osakseen. Riskit on arvioitava siten, että pystytään laskemaan menetyksen hinta.

Valvontatoimenpiteet

Johdon antamien toimintaohjeiden noudattaminen varmistetaan valvonnalla. Organisaation tavoitteiden toteutumista uhkaavat riskit pyritään pitämään hallinnassa riskienhallintaprosessin määrittelemissä rajoissa. Valvontatoimia suoritetaan organisaation kaikilla tasoilla ja kaikissa toiminnoissa. Valvontaan voi liittyä seuraavia toimenpiteitä: hyväksymiset, valtuutukset, todentamiset, täsmäytykset, toiminnan tarkastukset, omaisuuden turvaamistoimet sekä työtehtävien eriyttäminen. (Internal Control – Integrated Framework 1994, 49.)

Valvontatoimenpiteet ovat johdon ohjeistamia toimintatapoja. Ne eivät ole välttämättä kirjallisia, vaan saattavat olla pitkään käytössä olleita, hyviksi havaittuja käytäntöjä. Valvontatoimet ohjaavat tavoitteiden saavuttamiseen. Eri organisaatioilla on erilaiset tavoitteet ja siksi myös erilaiset valvontatoimenpiteet.

Tieto ja tiedonvälitys

Organisaation työntekijöillä tulee olla käytettävissä ja omaksuttavissa työtehtävän edellyttämä tieto, jotta he pystyisivät suoriutumaan tehtävistään. Tiedon täytyy kulkea organisaatiossa kaikkiin suuntiin. Informaationjärjestelmien tuottamat raportit sisältävät toiminnallista, taloudellista ja säädöksiin liittyvää tietoa, mikä mahdollistaa liiketoiminnan harjoittamisen ja toiminnan valvomisen. Ylimmän johdon on viestittävä koko henkilöstölle valvontavelvollisuuksista ja

jokaisen on tunnettava oma tehtävänsä sisäisessä valvontajärjestelmässä. (Internal Control – Integrated Framework 1994, 59.)

Seuranta ja valvonta

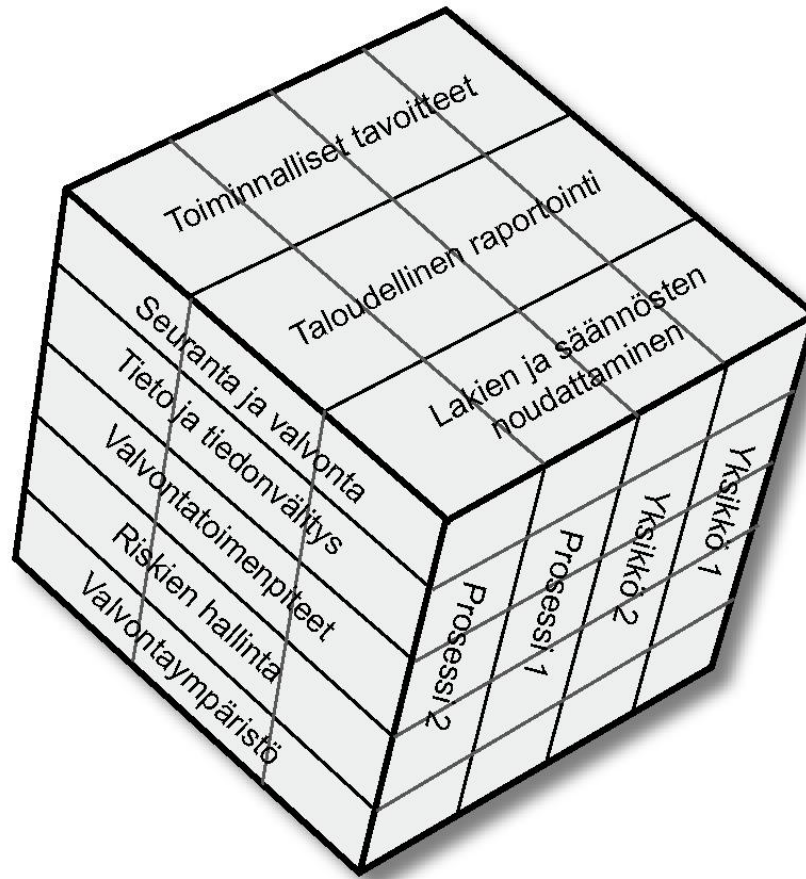
Seurannalla varmistetaan valvontajärjestelmän toimivuus. Seuranta voi olla jatkuvaa tarkkailua, erillisiä arviointeja tai näiden yhdistelmiä. Riskien arvioinnista ja jatkuvan tarkkailun tehokkuudesta riippuu erillisten arviointien tiheys. Sisäisen valvonnassa huomatuista puutteista on raportoitava esimiehille. Sisäisen valvonnan menetelmien ajanmukaisuutta on seurattava ja otettava uusia käyttöön, mikäli se on tarpeen. Erillisten arviointien määrää voidaan vähentää jatkuvasti toistuvilla ja tehokkailla tarkkailutoimenpiteillä. Ne tulisi rakentaa osaksi organisaation normaaleja toimintarutiineja, jolloin ne toimivat ajantasaisesti, reagoivat voimakkaasti muuttuviin olosuhteisiin ja juurtuvat syvälle organisaatioon. (Internal Control – Integrated Framework 1994, 69-70.)

3.3 COSO IC -mallin tavoitteet

COSO IC -mallin mukaan jokaisella organisaatiolla on oma missionsa, jonka täyttämiseksi asetetaan tavoitteita ja luodaan strategioita. Raportissa tavoitteet on jaettu kolmeen ryhmään:

1. **Toiminnalliset tavoitteet.** Tavoitteet, jotka liittyvät organisaation resurssien tarkoituksenmukaiseen ja tehokkaaseen käyttöön.
2. **Taloudellinen raportointi.** Tavoitteet, jotka liittyvät julkaistavien taloudellisten raporttien luotettavuuteen.
3. **Lakien ja säännösten noudattaminen.** Tavoitteet, jotka liittyvät organisaation lakien ja säännösten mukaiseen toimintaan. (Internal Control – Intergrated Framework 1994, 15-16.)

Jokainen sisäisen valvonnan osatekijä liittyy edellä mainittuihin organisaation tavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen. Sisäinen valvonta on tärkeää sekä organisaatiolle että sen kaikille osille. Tätä kuvataan seuraavassa kuviossa (kuvio 4), jossa tavoitteet ja osatekijät on yhdistetty johtamisprosesseihin. Kutakin lokeroa voidaan tarkistella myös erikseen, kuten esimerkiksi tietyn prosessin suhdetta toiminnallisten tavoitteiden toteuttamiseen.



KUVIO 4. COSO IC -mallin tavoitteet ja osatekijät. (Internal Control – Integrated Framework 1994, 19, muokattu.)

4 SISÄINEN VALVONTA ÄÄNEKOSKEN AMMATILLISEN KOULUTUKSEN KUNTAYHTYMÄSSÄ

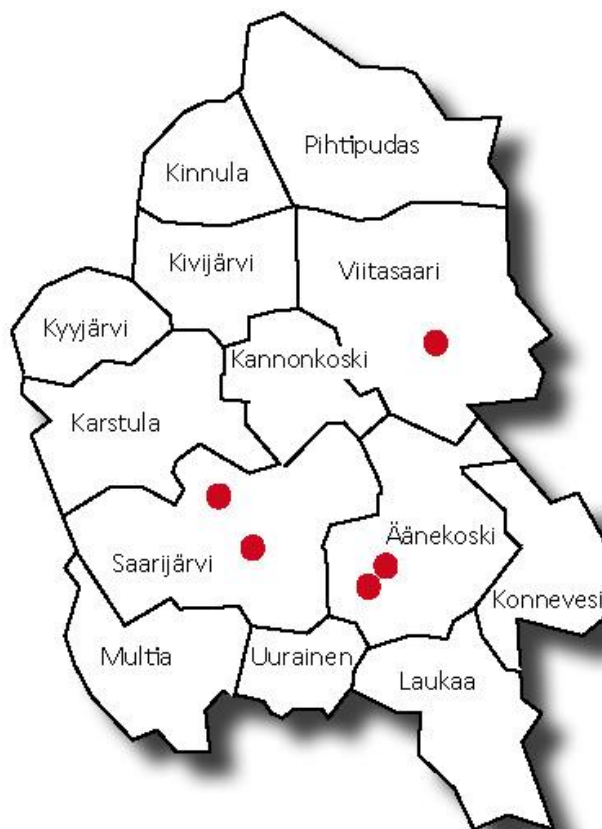
4.1 Kohdeorganisaatio

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymän toiminta-alue käsittää 13 pohjoisen Keski-Suomen kuntaa. Nämä kunnat ovat Kannonkoski, Karstula, Kinnula, Kivijärvi, Konnevesi, Kyyjärvi, Laukaa, Multia, Pihtipudas, Saarijärvi, Uurainen, Viitasaari ja Äänekoski. Perussopimuksen (2008) mukaan kuntayhtymän tehtävänä on järjestää ammatillista peruskoulutusta ja lisäkoulutusta, oppisopimuskoulutusta, työvoimapolitiittista aikuiskoulutusta sekä palvelutoimintaa ympäröivän alueen tarpeisiin.

Tehtäviensä toteuttamiseksi kuntayhtymä ylläpitää Pohjoisen Keski-Suomen oppimiskeskusta (POKE), jonka toimipaikat sijaitsevat Saarijärvellä, Viitasaarella ja Äänekoskella. POKE:n yksiköt ovat

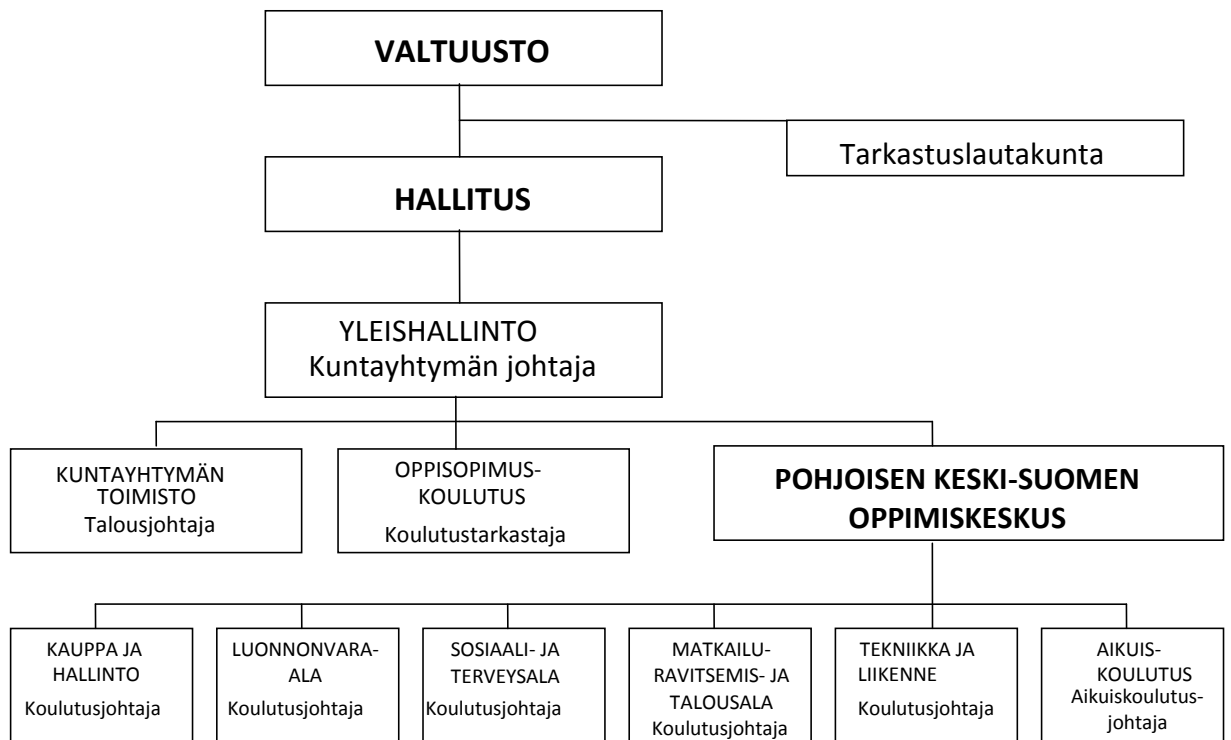
- Luonnonvara-ala, Saarijärvi
- Kaupan ja hallinnon ala, Äänekoski
- Sosiaali- ja terveysala, Äänekoski
- Tekniikan ja liikenteen ala, matkailu-, ravitsemis- ja talousala, Äänekoski
- Tekniikan ja liikenteen ala, matkailu-, ravitsemis- ja talousala, Viitasaari
- Aikuiskoulutus
- Oppisopimuskoulutus. (Taloussuunnitelma 2012 - 2014, 5.)

Oheisessa kuviossa (kuvio 3) näkyvät kuntayhtymän omistajakunnat ja toimipaikkojen sijoittuminen.



KUVIO 5. Kuntayhtymän toiminta-alue ja toimipaikat

Ylintä päätösvaltaa kuntayhtymässä käyttää valtuusto. Kuntayhtymän hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämisestä vastaa tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on myös arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Kuntayhtymän toimintaa, hallintoa ja taloutta johtaa hallitus. Tilivelvollisia viranhaltijoita ovat kuntayhtymän johtaja, talousjohtaja ja koulutusalojen johtajat. Kuntayhtymän palveluksessa oli vuoden 2010 lopussa yhteensä 295 henkilöä. Seuraavassa kuviossa (kuvio 6) on kuntayhtymän hallinto-organisaatio.



KUVIO 6. Kuntayhtymän hallinto-organisaatio

POKE:n toiminta-ajatuksena on ”Ammattitaidolla hyvinvointia seudun parhaaksi” ja visiona ”Vetovoimainen osaamisen kehittäjä”. Strategiset valinnat ja menestystekijät ovat seuraavat:

- asiakaslähtöisyys
 - o laadukas opetus
 - o sidosryhmäytyvyisyys
- toimiva työyhteisö ja motivoitunut henkilöstö
 - o toimiva työyhteisö
 - o ammattitaitoinen ja kehittyvä henkilöstö
- tuloksellinen toiminta ja talous
 - o tuloksellinen toiminta
 - o uusiutumisen edellyttämä taloudellinen tulos.

Opetus- ja kulttuuriministeriön päättämässä koulutustehtävässä määrätään koulutusaloista ja koulutusasteista sekä opiskelijamäärästä, johon kuntayhtymä saa lakisääteisen rahoituksen. Tämän mukaan kuntayhtymän järjestämän toisen asteen ammatillisen peruskoulutuksen vuotuinen opiskelijamäärä on enintään 1 490 opiskelijaa. Eri perustutkintojen aloituspaikat mitoitetaan alueellisten ja paikallisten tarpeiden pohjalta.

Aikuiskoulutuksen koulutustarpeet ovat nopeasti syntyviä ja muuttuvia, ja niitä on vaikea ennakoida. Kurssi- ja lisäkoulutus koostuu opetus- ja kulttuuriministeriön rahoittamasta ammatillisesta lisäkoulutuksesta, työ- ja elinkeinohallinnon rahoittamasta työvoimapolitiittisesta koulutuksesta sekä yritysten henkilöstökoulutuksesta ja muusta koulutuksesta. Oppisopimuksena voidaan toteuttaa kaikkea toisen asteen ammatillista koulutusta. Oppisopimuskoulutusta järjestetään kysyntälähtöisesti alueen työelämän tarpeisiin.

4.2 Nykytilan kartoitus ja tutkimuksen toteutus

Ennen tutkimuksen tekemistä perehdyin sisäisen valvonnan teoriaan ja etsin tutkimukselle sopivaa viitekehystä. Siksi valikoitui COSO IC -malli. Mallissa yhdistyvät sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja hyvän hallinto- ja johtamistavan perusteet. Tämä malli on maassamme yleisesti käytössä tilintarkastuksissa, sisäisissä tarkastuksissa ja sisäisen valvonnan tarkastuksessa yrityksissä, kunnissa sekä kuntayhtymissä.

Sisäisen valvonnan nykytilaa kuntayhtymässä lähdin kartoittamaan teemahaastattelun avulla. Valitsin teemahaastattelun eri osa-alueet sen mukaan, mitkä vaikuttivat tärkeimmiltä kuntayhtymän toiminnassa. Osa-alueiden valintaan vaikuttivat keskustelu kuntayhtymän talousjohtajan kanssa sekä joidenkin kuntien ja kuntayhtymien sisäisen valvonnan ohjeisiin perehtyminen. Tärkeimmiksi asioiksi nousivat päätöksentekoprosessi, henkilöstöhallinto, toiminnan ja talouden suunnittelu, kirjanpito ja maksuliikenne, omaisuuden hallinta, tietojärjestelmien käyttö, sopimukset ja takaukset sekä hankehallinto. Jokaista ryhmää tarkastelin kuntayhtymän toiminnan ja COSO IC -mallin viitekehyksen pohjalta. Tämän vuoksi laatimani teemahaastattelun runko muodostui laajaksi. Teemahaastattelun rungon laatiminen auttoi myös hahmottamaan, kuinka laajasta kokonaisuudesta organisaation sisäisessä valvonnassa on kyse. Teemahaastattelun runko liitteenä (liite 1).

Ennen haastattelua tein kolmeosaisen yhteenvedon, joka sisälsi taustatietoa haastateltaville. Tarkoituksena oli selvittää aihekokonaisuutta haastateltaville. Ensimmäinen lomake sisälsi sisäiseen valvontaan liittyviä ja sitä sivuavia termejä selityksineen. Toisella lomakkeella oli COSO IC -mallin osa-alueet, jotka ovat myös kuviossa 4. Kolmas lomake sisälsi ne kuntayhtymän sisäisen valvonnan osa-alueet, joita käsiteltäisiin haastattelussa.

Teemahaastattelu ei sisältänyt varsinaisia kysymyksiä vaan teemoja ja niiden osa-alueita, joista jotkut olivat hyvinkin pieniä. Selvyiden vuoksi käytän tässä termiä kysymys. Tarkoituksena oli ensin esittää kaikkien osa-alueiden kysymykset kaikille valituille, mutta jo kysymysten tekovaiheessa huomasin, että kaikilla vastaajilla ei ehkä riitä asiantuntemusta kaikkiin osa-alueisiin, ja tämä

päätelmä osoittautui todeksi. Siksi valitsin vastaajille kysymykset osin etukäteen ennen haastattelua, osin vastaajien kanssa heidän asiantuntemuksensa mukaan.

Haastatteluun osallistuivat talousjohtaja, suunnittelusihteeri, tekniikan ja liikenteen alan koulutusjohtaja, kaupan ja hallinnon sekä matkailu-, ravitsemis- ja talousalan koulutusjohtaja, sosiaali- ja terveystalouden koulutusjohtaja, taloussihteeri ja IT-päällikkö. Kysymyksiä ei esitetty suoraan sellaisena kuin ne oli kirjoitettu, vaan vastaajille annettiin termejä, joista he saivat kertoa omat mielipiteensä. Sen lisäksi tein vastaajille tarkentavia kysymyksiä sen mukaan, mitä he olivat asiasta kertoneet. Kyseessä oli ennemminkin keskustelu kuin haastattelu. Vastaukset tallensin pääosin sellaisenaan. Koska vastauksia ei nauhoitettu, kirjoitin niistä lyhennelmät ja avainsanoja, joiden perusteella olisi helppo muistaa, mitä asiasta keskusteltiin. Haastattelun jälkeen tarkensin vastauksia, jotta niitä olisi helpompi tulkita.

Kun haastattelut oli tehty, kirjoitin vastauksista yhteenvedon. Yhteenvedoon poimin haastatteluista mielestäni olennaiset asiat, jotka kuvaavat nykytilaa ja voisivat vaikuttaa sisäisen valvonnan ohjeeseen. Yhteenvedon perusteella sain tuntuman siitä, miten sisäistä valvontaa tällä hetkellä hoidetaan kuntayhtymässä. Sen jälkeen etsin kuntayhtymän intranetistä kaikki ne säännöt, ohjeet ja muut asiakirjat, jotka mielestäni voisivat vaikuttaa ohjeen tekoon. Tein näistä kaikista luettelon ja sen jälkeen tutustuin niiden sisältöön. Lisäksi mietin, mitkä lait voisivat vaikuttaa ohjeen tekoon. Haastattelujen yhteenvedon sisältö on kirjoitettu ”Sisäinen valvonnan nykytila” -kappaleeseen. Yhteenvedossa on myös asioita, jotka eivät välttämättä perustu todellisuuteen, vaan ovat haastateltujen näkemyksiä sisäisestä valvonnasta.

Kun nykytila oli selvillä, aloin kirjoittaa sisäisen valvonnan ohjetta. Käytin apuna haastatteluja, lakeja, kuntayhtymän omia sääntöjä ja ohjeita sekä joidenkin kuntien ja kuntayhtymien sisäisen valvonnan ohjeita. Työssäni kuntayhtymän taloushallinnossa tein havaintoja sisäisen valvonnasta samoin kuin siitä, mitä asioita pitäisi ottaa huomioon ohjeessa. Havainnoista tein muistiinpanoja; kirjoitin havaintoja muistiin sitä mukaa kun tein huomioita. Muistiinpanoja käytin

nykytilan kartoituksessa ja kehityskohteiden löytämisessä sekä sisäisen valvonnan ohjeen laatimisessa .

Kun ensimmäinen alustava ohje oli valmis, aloin pitää kehityspalavereja avainhenkilöiden kanssa ohjeen sisällöstä. Palaverit olivat kahdenkeskisiä, ja niissä olivat vuorotellen mukana useimmat haastatelluista. Oman esimieheni kanssa pidin useamman palaverin, koska mielestäni hänellä on paras näkemys kuntayhtymässä sisäisen valvonnan nykytilasta ja siitä, millaisia asioita ohjeen pitäisi sisältää.

4.3 Sisäisen valvonnan nykytila

4.3.1 Kuntayhtymän sisäinen valvontaympäristö

Kuntayhtymässä sisäistä valvontaa pidetään tärkeänä, vaikka sitä ei ole aiemmin ohjeistettu. Tarkastussäännön (1996) mukaan hallinnon ja talouden valvonta järjestetään niin, että ulkoinen ja sisäinen valvonta muodostavat yhdessä kattavan valvontajärjestelmän. Hallituksen, tilivelvollisten toimielinten ja viranhaltijoiden sekä henkilöstön vastuut ja valtuudet on määritelty hallintosäännössä (2010). Toiminnassa pyritään hyvään hallinto- ja johtamistapaan, säännöt koskevat kaikkia ja ohjeiden rikkomiseen puututaan.

Kuntayhtymällä on paljon erilaisia sisäisiä ohjeita, kuten hallintosääntö, tarkastussääntö ja henkilöstöstrategia. Kuntayhtymässä on myös paljon pitkäaikaisia työntekijöitä, joille on muodostunut työuran aikana kokemusta siitä, miten asioita hoidetaan oikein. Ohjeistuksella selkeytetään tapoja toimia, lisätään luottamusta ja varmuutta siitä, että toimitaan sovitulla tavalla ja kehitetään omaa toimintaa. Avoimuus ja valvonta helpottaa päivittäistä tapaa toimia. Organisaation jäsenet tuntevat toimintaansa koskevat ohjeet, selvittävät, jos eivät tiedä, ja noudattavat niitä. Sisäisiä ohjeita voisi olla enemmän ja ne voisivat olla tarkempia.

Hallitus ei ole antanut ohjeita riskien säännöllisestä arvioinnista. Koulutusjohtajat esittelevät tarkastuslautakunnalle omaa toimintaansa vuosittain, ja silloin käydään läpi myös toiminnan riskejä ja riskienhallintaa. Riskejä ei ole arvioitu säännöllisesti. Vakuutukset käydään säännöllisesti läpi ja arvioidaan niiden

riittävyys. Johto on päättänyt organisaation riskienhallintakyvystä sopimalla vakuutusten omavastuiden määrät.

Sisäistä valvontaa ei ole erikseen ohjeistettu, mutta sitä tehdään voimassa olevien lakien, asetusten sekä erilaisten ohjeiden ja määräysten mukaan. Hallitus ei ole määritellyt sisäisen valvonnan vastuita ja järjestämistapoja. Sisäisen valvonnan toimivuudesta ei raportoida hallitukselle. Todellinen organisaatio ja hallintosäännön ja muiden ohjeiden luoma organisaatiokuvaus vastaavat melko hyvin toisiaan. Päätöksenteko on johdon käsissä, mutta varsinaisia järjestelmiä ohjaukseen ja seurantaan ei ole. Taloushallinnon ja oppilashallinnon järjestelmien raportteja voidaan käyttää apuna toiminnan seurannassa.

4.3.2 Päätöksenteko

Päätöksentekoa koskeva ohjeistus ohjaa hyvän hallintotavan mukaiseen päätöksentekoon. Tärkeimmät ohjeet ovat lainsäädäntö ja hallintosääntö. Hallituksen ja valtuuston päätöksentekoprosessissa ei nähdä olevan ongelmia. Hallintosäännössä määritellään toimivallasta ja päätöksentekomenettelystä. Viranhaltijapäätöksen päätöspohjan avulla ohjataan viranhaltijoita hyvän hallintotavan mukaiseen päätöksentekoon. Päätöksenteon vaiheet on ohjeistettu riittävästi.

Päätöksentekoon liittyvät riskit on tunnistettu. Olemassa olevat valvontamenettelyt estävät pääosin lainvastaisten/virheellisesti syntyvien päätösten tekemistä. Viranhaltijapäätökset viedään kuukausittain hallitukseen. Hallituksella on otto-oikeus viranhaltijapäätöksiin ja kuntayhtymän johtajalla on otto-oikeus muiden viranhaltijoiden päätöksiin.

Päätösten tiedoksiannon uskotaan olevan asianmukaista. Suurin osa päätöksistä on julkisia. Kaikissa päätöksissä on päätöksen luonteen mukaisesti mukana joko oikaisuvaatimusohje, valitusosoitus tai osoitus asian saattamisesta markkinaoikeuden käsiteltäväksi. Toimivaltuuksien noudattamisen valvonta on riittävää. Toimeenpanon toteutumisen valvonnan ja päätösten laillisuusvalvonnan katsotaan olevan riittävää.

4.3.3 Henkilöstöhallinto

Henkilöstöasioita ohjaa pääasiassa Laki kunnallisesta viranhaltijasta (2003), Työsopimuslaki (2001) ja kuntayhtymän hallintosääntö. Organisaatio on henkilöstöpainotteinen ja henkilöstöstrategia (2008) on osa johtamista. Henkilöstöstrategia pitäisi uudistaa. Henkilöstöresursseja koskevat menettelytavat ja ohjeet eivät ole riittäviä, esimerkiksi tasa-arvosuunnitelmaa ei ole. Henkilöstön rekrytoinnista pitäisi tehdä tarkemmat ohjeet. Henkilöstölle pitäisi tehdä osaamisen ja kuormittavuuden arviointia ja palkitsemisia ja palkitsemismahdollisuuksia pitäisi lisätä. Henkilöstöasioihin liittyvät tietojärjestelmät ovat sopivia, mutta seurantatietojen kerääminen on työlästä, koska henkilöstöhallinnon tietoja ei syötetä järjestelmään riittävästi. Henkilöstöasioiden arkistointi on kunnossa.

Merkittävät henkilöstöhallintoon liittyvät riskit on kuntayhtymässä kartoitettu. Palkanlaskijoita on useampi, omaisuudenhoitoon ja tietomassoihin liittyvät riskit on pyritty huomioimaan. Työilmapiiriä seurataan vuosittain tehtävällä kyselyllä, henkilöstöä koulutetaan ja perehdytetään säännöllisesti. Kuntayhtymässä on toimiva työterveyshuolto ja työsuojelu. Rekrytoinneissa pyritään huolellisuuteen ja avainhenkilöiden ja esimiesten sijaiset on määritelty. Uusilta työntekijöiltä pyydetään lääkärintodistus ja oppilaiden kanssa työskenteleviltä myös rikosrekisteriote. Työtehtäviä on eriytetty ja vaaralliset työyhdistelmät on pyritty karsimaan.

Henkilöstöasioiden hoidon valvonnasta vastaavat koulutusjohtajat toimivaltansa puitteissa. Kuntayhtymän johto huolehtii henkilöstön pätevyydestä ja riittävyydestä. Kuntayhtymällä on perehdyttämissuunnitelma (2005), mutta perehdytys vaihtelee yksiköittäin ja tehtävittäin. Palkanmaksuun menevä aineisto on esimiesten hyväksymää. Talusjohtaja tarkastaa ajoittain palkanmaksun oikeellisuutta.

Koulutusjohtajat ja esimiehet tiedottavat henkilöstöasioista Pokenetissä. Tiedottamisen taso vaihtelee eri yksiköissä. Tieto palkanlaskentaan kulkee kuitenkin ajantasaisesti. Henkilöstöstrategian toteutumista seurataan johtoryhmässä. Johtamista, henkilöstön osaamista/ammattitaitoa sekä työyhteisön

hyvinvointia seurataan vuosittain henkilöstöraportilla, henkilöstökyselyillä sekä kehityskeskusteluilla. Esille tulleet epäkohdat pyritään korjaamaan.

4.3.4 Toiminnan ja talouden suunnittelu

Kuntayhtymän visio, toiminta-ajatus ja toimintastrategia tarkistetaan määräajoin. Strategiset, toiminnalliset ja raportointiin liittyvät tavoitteet ovat selkeät, koska perustuvat pääosin lainsäädäntöön. Toimialojen strategiat ja käyttösuunnitelmat ovat yhtenäiset organisaation vision, talousarvion ja -suunnitelman kanssa.

Suunnittelu- ja seurantajärjestelmien sekä talousarvion ja käyttösuunnitelmien laadintaan/toteuttamiseen liittyvät riskit ovat pääosin tiedossa, vaikka niitä ei ole erikseen kartoitettu. Talousarvion laadinnassa noudatetaan varovaisuuden periaatetta.

Suunnitteluprosessissa on huomioitu strategioiden toteutumisen valvonta ja toteutumisen huomiointi. Tavoitteiden toteutumista ohjaavat mittarit. Tilivelvolliset valvovat että yksiköiden toiminnassa noudatetaan talousarvioita ja toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita. Talouden toteutuman kuukausiraportti ja puolivuotisraportti ohjaavat toimintaa. Tilivelvollisilla on raportointivelvollisuus talousarviossa asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa johtoryhmälle ja tarkastuslautakunnalle. Yksiköiden budjetit laaditaan yhdessä talousjohtajan kanssa.

Visio, strategiat ja tavoitteet on tiedotettu henkilökunnalle, ja ne ohjaavat toimintaa. Uudessa strategiatyössä nämä on määritelty uudelleen. Näiden jatkautukseen on jatkossa panostettava. Talousarvioseuranta on riittävää. Kuukausittain seurataan talouden toteutumia ja puolivuositteittäin sekä talouden että muiden tavoitteiden toteutumia. Mittausjärjestelmät tavoitteiden toteutumiseen ovat riittävät. Mittaustulokset toimitetaan henkilöille, jotka ohjaavat toimintaa. Talousarviomuutoksia ei ole ollut hyvän taloudellisen tilanteen vuoksi.

4.3.5 Kirjanpito ja maksuliikenne

Kirjanpidon ja maksuliikenteen hoidossa pyritään toimimaan lakien, ohjeiden ja suositusten mukaisesti. Lisäksi noudatetaan kirjanpitolautakunnan, kuntaliiton ja verottajan ohjeita. Tarkastamis- ja hyväksymismenettelyt on ohjeistettu talousarvion täytäntöönpano-ohjeissa.

Ohjelmien toimittajilta on olemassa ajantasaiset menetelmäkuvaukset kirjanpito- ja osajärjestelmistä. Käteisvaroja hoidetaan kuntayhtymän ohjeiden ja edun mukaisesti. Hallintosäännössä määrätään tilien avaamisesta, käytöstä ja lopettamisesta sekä varjojen tallettamisesta ja sijoittamisesta. Kirjanpito- ja maksuliikennetehtävät on riittävästi eriytetty vaarallisten työyhdistelmien pois-sulkemiseksi. Kirjanpidon ja maksuliikenteen varahenkilöjärjestelmä on toimiva.

Koulutusjohtajat ja talousjohtaja valvovat laskentatoimea ja huolehtivat menojen oikeellisuudesta ja tulojen kantamisesta oikeina ja ajallaan. Niissä voi olla viiveitä sen mukaan, kuka hoitaa. Laskutus- ja perintäohje selkeyttäisi toimintaa.

Talousjohtaja tiedottaa kirjanpidon ja laskentatoimen ohjeista ja niiden muutoksista. Tiedottaminen on pääosin riittävää. Laskentajärjestelmästä saadaan asianmukaista tietoa riittävästi toiminnan suunnitteluun ja ohjaukseen sekä päätöksentekoon ja valvontaan. Tietoa joudutaan jonkin verran muokkaamaan taulukkolaskennan ja tekstinkäsittelyn ohjelmissa raportoinnin selkeyttämiseksi. Kuukausi- ja puolivuotisraportteja käytetään toiminnan suunnittelussa ja seurannassa. Sisäisen laskennan käyttö on vähäistä. Talousjohtaja seuraa maksuvalmiutta ja raportoi siitä hallitukselle kuukausittain.

4.3.6 Omaisuuden hallinta

Kuntayhtymän hallintosäännössä määritellään yleisesti vaihto- ja käyttöomaisuudesta. Hankintaohje (2008) määrää hankinnoista ja hallintosääntö myynnistä. Hankintaohje pitäisi päivittää. Omaisuuden valvontaa ei ole erityisesti määritelty nimettyjen henkilöiden vastuulle. Omaisuus on käyttäjän vastuulla,

ja johtajat vastaavat yksikköjensä omaisuudesta. Omaisuuden inventointi ja luovutus voitaisiin ohjeistaa.

Omaisuusriskien arviointi toteutuu vuosittain tehtävänä vakuutusten ja niiden omavastuiden määrittelynä. Kiinteä ja irtain omaisuus on riittävästi vakuutettu. Sijoitussuunnitelmaa ei ole, mutta muut kuntayhtymän ohjeet ohjaavat vähä-riskiseen rahavarojen sijoittamiseen.

Omaisuuden säilymisen valvonnasta huolehtivat käyttäjät. Omaisuutta oletetaan käytettävän taloudellisesti ja tarkoituksenmukaisesti. Merkittävä uusi irtain omaisuus on ajantasaisesti luetteloitu.

Merkittävistä omaisuudessa havaituista vahingoista raportoidaan eteenpäin. Riskienhallintavastuuta ei ole tiedotettu, vaan luotetaan henkilöstön vastuullisuuteen. Käyttöomaisuuskirjanpito pyritään pitämään ajantasaisena. Vahingoista voisi raportoida vielä tarkemmin. Omaisuuserät arvostetaan hankintahintaan tilinpäätöksessä. Varastot tarkistetaan määräajoin. Irtain omaisuus pitäisi tarkistaa ja inventoida säännöllisesti.

4.3.7 Tietojärjestelmien sisäinen valvonta

Kuntayhtymälle on laadittu tietohallintostrategia (2008). Tietojärjestelmien menetelmä-/järjestelmäkuvaukset on laadittu. Tietojen hallinnan ja tietoturvan vastuuhenkilöt on nimetty ja vastuut määriteltä. Kuntayhtymän henkilöstölle olisi tarpeen tietoturvaohje, joka määritteli henkilöstön roolin tietoturvallisuuden ylläpitämisessä. Tietoturvaohje oppilaille on olemassa.

Tietojärjestelmät on standardoitu ja niissä pyritään yhteensopivuuteen. Tiedon säilyminen on pyritty varmistamaan ja varmistukset säilytetään kassakaapissa erillisessä tilassa. Vanha tieto on olemassa ja vanhat koneet tiedon käsittelemiseen. Vanhan tiedon hyödyntäminen uusilla järjestelmillä on tapauskohtaista. Tiedon salassa pysyminen on varmistettu. Toiminnan kannalta kriittiset tietojärjestelmät on kartoitettu eri yksiköissä. Tietoliikenneverkot on suojattu, myös etäkäytössä. Toimitilat on tietohallintostrategian mukaisesti fyysisesti turvattu.

Tietojärjestelmien menetelmä- ja järjestelmäkuvausten valvonnan vastuut on määritelty. Lokitiedostoja hyödynnetään tietojärjestelmässä tehtyjen muutosten valvonnassa mahdollisuuksien mukaan. Käyttöoikeuksien määrittely on vastuutettu. Käyttäjätunnukset ja salasanat on henkilökohtaisia. Henkilöstölle on järjestetty jonkin verran yksiköittäin alakohtaista tietoturvakoulutusta, lähinnä uusien ohjelmien käyttöönoton yhteydessä. Tietoturvauhkista ei tiedoteta riittävästi.

4.3.8 Muut asiat

Sopimukset ja takaukset

Takauksiin ja sopimukseen liittyvät vastuut on määritelty hallintosäännössä. Käytännössä koulutusjohtajat, talousjohtaja ja koulutustarkastaja vastaavat sopimuksista. Hallintosäännön mukaan hallitus vastaa pitkistä vuokrasopimuksista.

Sopimukseen ja takauksiin liittyviä riskejä ei ole kartoitettu, mutta ne on tiedostettu. Rakentamiseen liittyvien takausten/vakuuksien laskutusta, maksatuksia, toimenpiteiden eräpäiviä ja voimassaoloaikoja valvotaan. Takaukset on luetteloitu.

Sopimusten laadinta ja täytäntöönpano on keskitetty, ja hallitus valvoo niitä. Rakentamiseen liittyvät takaukset ilmoitetaan taseen liitetiedoissa. Sopimukseen/vastuisiin liittyvä tiedonkulku voisi toimia paremmin taloushallintoon.

Hankehallinto

Hankkeilla tarkoitetaan tässä erilaisia toiminnan kehittämishankkeita ja -projekteja, joita toteutetaan EU-varoilla tai Opetushallituksen tai Opetusministeriön avustuksilla. Hankehallintoon on laadittu hanketoiminnan menettelytapohjeet (2008), ja ne ovat pääosin ajantasaiset. Hankkeille on nimetty vastuuhenkilöt, ja vastuut ja velvollisuudet on määritelty ohjeessa. Ohjetta voisi päivittää ja tarkentaa. Hankkeiden aloittamisesta ei tehdä erillisiä päätöksiä. Hankkeille avataan seurantaa varten kirjanpitoon omat kustannuspaikat. Hankehallintoon liittyvät riskit on tunnistettu.

Hankkeen toteuttamisen valvonnasta vastaa nimetty vastuuhenkilö (koulutusjohtaja). Hankkeen toteuttamisesta kuntayhtymässä vastaavat nimetyt hanke-toimijat. Maksatushakemuksen tekemisestä vastaa laskentasihteeri tai taloussihteeri. Hankeasiakirjojen arkistoinnista vastaavat hanketoimijat ja taloushallinto.

Hanketoimijoille on tiedotettu hankehallinnoinnista, mutta ei ehkä riittävästi. Projektipäällikkö (joko oma tai yhteistyötahon projektipäällikkö riippuen hankkeesta) opastaa uudet hanketoimijat. Hankkeista ja hanketoimijoista pitäisi tehdä luettelo määräajoin Pokenettiin. Kaikille hanketoimijoille ja taloushallinnosta vastaaville voitaisiin pitää määräajoin yhteisiä palaverieja. Kuntayhtymällä ei ole omaa seuranta- eikä arviointijärjestelmää hankkeiden etenemisen ja tavoitteiden seuraamiseksi, paitsi hankkeiden omat. Tähän voisi tehdä jonkinlaisen arviointilomakkeen. Hanketoiminnan sisäisessä valvonnassa ei ole havaittu puutteita.

5 POHDINTA

5.1 Päätelmät

Lähtökohtana opinnäytetyölle oli laatia kuntayhtymälle sisäisen valvonnan ohje. Sisäinen valvonnan toimivuuden arvioiminen on tehokkaampaa, kun toiminta on ohjeistettu. Kirjallinen ohjeistus auttaa työntekijöitä ymmärtämään, miten järjestelmä toimii. Lisäksi se auttaa työntekijöitä ymmärtämään roolinsa ja helpottaa järjestelmän muuttamista tarvittaessa.

Haastatteluista sain sellaista tietoa, jota olin odottanutkin saavani. Koska sisäinen valvonta on osa organisaation toimintaa, jokainen työntekijä tekee sitä rutiininomaisesti omaan työhönsä kuuluvana osana. Haastattelujen tekoa helpotti se, että olin perehtynyt hyvin asioihin etukäteen tutkimalla ennen haastatteluja teoriaa sisäisestä valvonnasta, riskienhallinnasta, hyvästä hallinto- ja johtamistavasta sekä COSO IC -mallia ja muiden kuntayhtymien ja kuntien sisäisen valvonnan ohjeita. Työssäni taloushallinnossa havainnoin myös, miten sisäinen valvonta käytännössä toimii. Havainnoinnin tuloksista tein muis-

tiinpanoja, ja näistä oli hyötyä myös sisäisen valvonnan nykytilan kartoituksessa ja kehityskohteiden löytämisessä kuten myös ohjeen laadinnassa.

Teoriaosassa käsittelin sisäistä valvontaa, riskienhallintaa ja hyvää hallinto- ja johtamistapaa, jotka linkittyvät käytännössä toisiinsa. Riskienhallinta on osa sisäistä valvontaa, ja niitä molempia toteutetaan hyvän johtamis- ja hallintotavan puitteissa. Teoriaosassa oli oma kappaleensa ulkoiselle valvonnalle, joka yhdessä sisäisen valvonnan kanssa muodostaa organisaation valvontajärjestelmän.

Vastaukset tutkimuskysymyksiin edellä mainittujen teoriaperustaan perehtymisen, haastattelujen sekä oman havainnoinnin perusteella esitetään seuraavassa.

Sisäinen valvonta tällä hetkellä

Haastatteluista ja havainnoinnista saatujen tietojen perusteella näyttäisi siltä, että sisäinen valvonta toimii pääosin hyvin kuntayhtymässä, vaikka sitä ei ole erikseen ohjeistettu. Esimiehet ja työntekijät tietävät vastuunsa ja olemassa olevia lakeja, asetuksia, ohjeita ja määräyksiä noudatetaan. Sisäisen valvonnan toimivuudesta on raportoitu lyhyesti toimintakertomuksessa. Hallitus ei ole antanut ohjeita riskien arvioinnista. Riskejä ei ole arvioitu säännöllisesti, mutta tärkeimmät riskit on silti tiedostettu ja riskienhallintaa on näiden kohdalla toteutettu.

Sisäisen valvonnan toimien tehostaminen

Haastatellut olivat sitä mieltä, että sisäinen valvonta on riittävän tehokasta. mutta toivoivat lisää sisäisiä ohjeita toiminnan tukemiseksi. Lisäksi monet ohjeet kaipaisivat heidän mielestään päivitystä. Haastatteluissa nousi esille tarpeita uusista ohjeista tai vanhojen päivittämisestä. Uusi ohje viranhaltijapäätöksen tekemisestä on valmisteilla. Henkilöstöresursseja ja rekrytointia koskevat ohjeet ja menettelytavat eivät ole haastateltujen mielestä riittäviä, ja niihin kaivataan myös lisäohjeistusta. Samoin tasa-arvosuunnitelma pitäisi laatia.

Laskutus- ja perintäohje selkeyttäisi eri yksiköiden laskutusten hoitamista. Tällä päästäisiin siihen, että jokaisessa yksiköissä noudatettaisiin samoja laskutusperiaatteita. Irtain omaisuus pitäisi tarkistaa ja inventoida säännöllisesti. Hankkeista ja hanketoimijoista kaivattiin päivitettävää luetteloa Pokenettiin, ja se on tekeillä. Hankkeen etenemisestä ja tavoitteiden toteutumisesta toivottiin arviointilomaketta. Kuntayhtymälle on laadittu tietohallintostrategia, mutta tietoturvaohjetta ei ole. Sisäisen valvonnan ohje kokoaisi yhteen monet toimintaa koskevat ohjeet.

Sisäisen valvonnan ohjeistus

Sisäisen valvonnan ohje on liitteenä (liite 2). Haastattelujen ja keskustelujen perusteella selvisi, että ohjeistus on pitkälti olemassa ja sitä noudatetaan, mutta se perustuu useisiin eri ohjeisiin ja määräyksiin, lakeihin, asetuksiin ja toimintatapoihin. Tämän perusteella päätavoitteeksi ohjeen laadinnassa tuli koota yhteen kirjoitetut ja kirjoittamattomat toimintatapoihin perustuvat ohjeet sisäisestä valvonnasta. Haastateltujen mielestä ohjeen tulee perustua hyvään hallinto- ja johtamistapaan.

5.2 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuutta on mitattu perinteisesti validiteetilla ja reliabiliteetilla. Validiteetilla eli pätevyydellä tarkoitetaan tutkimusmenetelmän ja kohteen yhteensopivuutta. Tällä tarkoitetaan tutkimusmenetelmän kykyä mitata sitä, mitä tutkimuksessa on tarkoituskin mitata. Reliabiliteetti eli toistettavuus mittaa tulosten tarkkuutta ja mittaustulosten toistettavuutta. Tällä tarkoitetaan että toistettaessa mittaus saman henkilön kohdalla saadaan sama mittaustulos riippumatta tutkijasta. (Vilkka 2005, 161.)

Validiteetti ja reliabiliteetti soveltuvat huonosti laadullisen tutkimuksen arviointiin. Siksi luotettavuusarvioinnissa voitaisiin käyttää validointia. Heikkisen & Syrjälän (2007, 149) mukaan Kvale ((1996) määrittelee validoinnin prosessiksi, jossa ymmärrys maailmasta kehkeytyy vähitellen. Tulkinta on sidoksissa aikaa ja paikkaan sekä kieleen, jolloin jokainen tulkinta voidaan tulkita uudelleen.

Heikkinen & Syrjälä (2007, 149) ehdottavat edellisten ajatusten perusteella validointia toimintatutkimuksen arviointiin, ja siinä käytettäväksi seuraavia periaatteita: historiallinen jatkuvuus, reflektiivisyys, dialektisuus, toimivuus ja havahduttavuus. Periaatteet voivat arvioinnissa limittyä keskenään. Seuraavassa pohdin tutkimuksen luotettavuutta edellä mainittujen periaatteiden mukaan.

Historiallisen jatkuvuuden periaatteen mukaisesti toimintatutkimusprosessi sijoittuu tiettyyn historialliseen, poliittiseen ja ideologiseen yhteyteensä. Tässä tutkimuksessa historiallinen jatkuvuus voidaan perustaa kuntayhtymän yhteisiin sääntöihin, jotka ohjaavat toimintaa. Näistä tärkeimpiä ovat kuntayhtymän toimintaa säätelevät lait sekä kuntayhtymän perussopimus ja hallintosääntö. Edellä mainitut myös antavat toiminnalle ”juonen”, määräämällä vallan ja vastuun käytöstä.

Tutkimuksessa reflektiivisyys tuo tutkimukseen läpinäkyvyyttä. Olen pyrkinyt kuvaamaan aineistoa, tutkimusmenetelmiä ja tutkimuksen etenemistä seikka-peräisesti, jotta lukijalla olisi mahdollisuus arvioida tutkijan ajatuksia ja niistä muotoutuneiden tulosten pitävyyttä. Työssäni aikaisemman toiminnan reflektointi on saanut aikaan uuden kehittämistä, jona mielestäni voidaan pitää ohjeen kehittämistä haastattelujen, aiempien ohjeiden ja havainnoinnin perusteella. Tiedän ohjeen muuttavan käytännön toimintatapoja kuntayhtymässä, koska joitakin ohjeita sisäisen valvonnan kehittämiseksi on jo suunnitteilla.

Dialektisuusperiaate rakentuu ajatukselle, jonka mukaan sosiaalinen todellisuus rakentuu keskustelussa dialektisena prosessina. Tällöin totuus rakentuu teesien ja antiteesien tuloksena, siten että lopputuloksena on synteesi. Tässä työssä dialektisena prosessina voidaan nähdä haastattelut, havainnointi ja kehittämissalaverit, ja synteessinä lopputuote, sisäisen valvonnan ohje.

Toimintatutkimusta voidaan arvioida sen käytännön vaikutusten, kuten hyödyn, kannalta. Mielestäni tämä toteutuu tässä työssä. Tutkimus prosessina on hyödyllinen, koska sen lopputulos, eli sisäisen valvonnan ohje on hyödyllinen ja tulee jatkossa vaikuttamaan sisäisen valvonnan käytäntöihin kuntayhtymässä. Kuten aiemmin mainitsinkin, sisäisen valvonnan toimivuuden arvioiminen on tehokkaampaa, kun toiminta on ohjeistettu. Ohje myös auttaa työntekijöitä

ymmärtämään sekä kuntayhtymän toimintaa että oman roolinsa siinä. Ohjeen dokumentointi myös helpottaa järjestelmän muuttamista, mikäli se on tarpeen.

5.3 Jatkotoimet

Koska ylintä päätösvaltaa kuntayhtymässä käyttää kuntayhtymän valtuusto, se päättää sisäisen valvonnan perusteista kuntayhtymässä. Yhtymähallitus valvoo, että päätöksiä noudatetaan. Johtavien viranhaltijoiden vastuut, velvollisuudet ja rajat päätösvallan käyttämiselle määrätään kuntayhtymän hallintosäännössä. Hallintosäännön lisäksi kuntayhtymällä on erilaisia sääntöjä ja ohjeita, joissa määritellään yksityiskohtaisemmin toiminnasta.

Opinnäytetyössä laadittu COSO IC -malliin perustuva sisäisen valvonnan ohje menee ensin johtoryhmän käsiteltäväksi, jonka jälkeen kuntayhtymän hallituksen on se vahvistettava. Sen jälkeen käyttöönotto ohjeistetaan johtavien viranhaltijoiden toimesta.

5.4 Jatkotutkimusaiheita

Tässä opinnäytetyössä selvitettiin kuntayhtymän sisäisen valvonnan nykytila, mietittiin toiminnan kehittämistä ja tehtiin kuntayhtymälle sisäisen valvonnan ohje. Ohjeen käyttöönotto edellyttää hallituksen hyväksymistä. Mielenkiintoista onkin nähdä ohjeen jalkauttaminen käytäntöön osaksi jokapäiväistä toimintaa, vaikka itse toimintaa ei sen perusteella juurikaan tarvitse muuttaa nykyisestä.

Tähän aiheeseen liittyvä jatkotutkimusaihe olisi luoda kuntayhtymälle riskienhallintajärjestelmä. Tähän työhön sisältyisi riskienhallintapolitiikan määrittely, jossa määriteltäisiin riskien sieto ja organisointiperiaatteet, menettelyt, joita sovelletaan riskien tunnistamisessa, analysoinnissa, arvioinnissa ja käsittelyssä sekä tehtäväjako, josta ilmenevät toimijoiden roolit ja vastuut. Työn tuloksiin täytyisi sisältyä riskien tarkkailu- ja raportointimekanismit, joilla edistetään riskienhallintaa. Tutkimustyössä voisi viitekehyksenä käyttää Dommittee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commissionin 2004 julkaisemaa Enterprise Risk Management – Integrated Framework (COSO ERM) -mallia,

joka hyödyntää sisäisen valvonnan mallin käsitteitä ja periaatteita, mutta painottuu laajemmalti riskienhallintaan.

Toinen mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe olisi selvittää sisäisen valvonnan nykytila kaikkien koulutuskuntayhtymien osalta. Lähinnä, miten sisäinen valvonta tällä hetkellä on hoidettu ja mitä sen eteen ollaan tekemässä. Samalla voitaisiin selvittää, minkä tyyppisiä ja mihin perustuvia sisäisen valvonnan ohjeita koulutuskuntayhtymissä käytetään.

5.5 Lopuksi

Sisäiseen valvontaan perehtyminen, kuntayhtymän sisäisen valvonnan nykytilan kartoittaminen ja ohjeen laatiminen on ollut melkoinen oppimisprosessi. Eri lakien, asetusten sääntöjen, määräysten ja käytänteiden yhteen sovittaminen ohjeeksi on ollut laaja mutta myös mielenkiintoinen tehtävä. Tutkimuksen rajaaminen koskemaan sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa vain osana sitä helpotti tehtävän tekoa ja auttoi kokonaisuuden hallinnassa.

Kunnissa ja kuntayhtymissä on vasta viime vuosina alettu kiinnittää huomiota siihen, että sisäinen valvonta, riskienhallinta ja hyvä hallinto- ja johtamistapa ovat oleellinen osa johtamisjärjestelmää. Näiden järjestämiseen on alettu voimakkaasti panostaa osana toiminnan tehostamista. Sisäinen valvonnan ja riskienhallinnan avulla voidaan tehostaa toimintaa ja auttaa saavuttamaan toiminta-ajatuksen, vision ja strategian määrittelemät tavoitteet.

LÄHTEET

- Ahlqvist Arto. 2006. Sisäinen tarkastus hyvän johtamis- ja hallintotavan takeena kunnassa. Pro gradu. Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos.
- Ainasvuori, M., Ainasvuori, O., Hurmola-Remmi, H., Kenni, M., Kiviaho, M., Mäntyharju, K., Ollila, E. & Oulasvirta L. 2011. Tarkastuslautakunta osana kunnan valvonta- ja arviointijärjestelmää – tehtävät muuttuvassa kuntaympäristössä. Helsinki: Auditor.
- Enberg, M. 2002. Kuntien riskienhallinta. Suomen Kuntaliitto.
- Hallintolaki. 2003. 6.6.2003/434. Viitattu 19.9.2011. Valtion säädöstietopankki Finlex. [Http://www.finlex.fi](http://www.finlex.fi), ajantasainen lainsäädäntö.
- Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Helsinki: WSOYpro.
- Heikkala, J. 2010. Sisäisen tarkastuksen raportointi – arvio sisäisen valvonnan riittävydestä. Tilintarkastus 1, 46-49.
- Heikkinen, L.T. & Syrjälä, L. 2007. Tutkimuksen arviointi. Teoksessa Toiminnasta tietoon. Toimintatutkimuksen menetelmät ja lähestymistavat. Toim. L.T. Heikkinen, E. Rovio & L. Syrjälä. Helsinki: Kansanvalistusseura, 144-162.
- Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa (Corporate Governance). 2009. Suomen Kuntaliitto. Viitattu 20.1.2012. [Http://www.kunnat.net](http://www.kunnat.net)
- Ilmonen, I., Kallio, J., Koskinen, J. & Rajamäki M. 2010. Johda riskejä – käytännön opas yrityksen riskienhallintaan. Helsinki: Tammi.
- Internal Control – Integrated Framework. 1994. Two-Volume edition. Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- International standards for the professional practice of internal auditing. 2011. viitattu 4.10.2011. [Http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/](http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/)

Kakkuri, A. 2011. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta koulutuskuntayhtymässä. Case: Sastamalan koulutuskuntayhtymä. Opinnäytetyö. Jyväskylän ammatti-
korkeakoulu. Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma (YAMK).

Kirjanpitolautakunta, kuntajaosto. 2009. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän
tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laadinnasta. Suomen Kuntaliitto.

Koivu, E. 2006. Sisäinen valvonta. Teoksessa Sisäinen tarkastus. Toim. A.
Holopainen, E. Koivu, A. Kuuluvainen, K. Lappalainen, J. Leppiniemi,
M. Mikola & K. Vehmas. Helsinki: Tietosanoma Oy, 47-69.

Konserniohje. 2008. Suomen Kuntaliitto. Viitattu 10.1.2012.
[Http://www.kuntaportaali.fi/](http://www.kuntaportaali.fi/)

KPMG. 2008. Corporate governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan
näkökulmasta. Helsinki: Edita.

Korhonen, S. & Merisalo, M. (toim.) 2008. Toimiva kunta. Helsinki: FCG Efeko
Oy.

Kuntalaki. 1995. 17.3.1995/365. Viitattu 19.9.2011. Valtion säädöstietopankki
Finlex. [Http://www.finlex.fi](http://www.finlex.fi), ajantasainen lainsäädäntö.

Laki kunnallisesta viranhaltijasta. 2003. 27.4.2007/519. Viitattu 28.12.2011.
Valtion säädöstietopankki Finlex. [Http://www.finlex.fi](http://www.finlex.fi), ajantasainen lainsäädäntö.

Laki kuntalain muuttamisesta. 2007. 11.4.2003/304. Viitattu 20.9.2011. Valtion
säädöstietopankki Finlex. [Http://www.finlex.fi](http://www.finlex.fi), ajantasainen lainsäädäntö.

Leino, M., Steiner M-L. & Wahlroos. 2005. Corporate governance ja
riskienhallinta. Teoksessa. Riskit ja riskienhallinta. Toim. H. Kuusela & R. Olli-
kainen. Tampere: Tampere University Press, 123-147.

Metsämuuronen, J. 2006. Laadullisen tutkimuksen perusteet. Teoksessa Laa-
dullisen tutkimuksen käsikirja. Toim. J. Metsämuuronen. Helsinki: International
Methelp.

- Myllyntaus, O. Kuntatalouden ohjaus. Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Paalanen, J-P. & Puura, T. Riskienhallinta kunnissa. Case Laukaa. Opinnäytetyö. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Palvelujen tuottamisen ja johtamisen koulutusohjelma.
- Porokka-Maunuksela, R., Huuskonen, J., Koskinen, O. & Säilä, E. 2004. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita.
- Puusa, A. 2011. Haastattelu laadullisen tutkimuksen menetelmänä. Teoksessa Menetelmäviidakon raivaajat, perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan. Toim. A. Puusa & P. Juuti. Kirkkonummi: JTO, 73-87
- Raudasoja, K. & Johansson, M-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki: WSOYpro.
- Rönkkö, A. 2010. Kuvaus sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestelmien pääpiirteistä – listayhtiön ja tilintarkastajan näkökulmasta. Pro gradu. Tampereen yliopisto, Taloustieteiden laitos.
- Sisäinen valvonta. 1997. Olennainen osa kunnan/kuntayhtymän valvontajärjestelmää. Helsinki: Auditor.
- Sisäiset tarkastajat ry. 2011. Sisäisen tarkastuksen rooli riskienhallinnassa. Viitattu 2.10.2011. [Http://www.theia.fi](http://www.theia.fi)
- Tarkastussäätömalli. 1996. Suomen Kuntaliitto. Viitattu 6.10.2011. [Http://www.kunnat.net](http://www.kunnat.net)
- Työsopimuslaki 2001. 26.1.2001/55. Viitattu 28.11.2011. Valtion säädöstietopankki Finlex. [Http://www.finlex.fi](http://www.finlex.fi), ajantasainen lainsäädäntö.
- Uusitalo, K. & Kohtamäki, M. 2011. Konstruktiivisen tutkimusotteen rooli menetelmien kentässä. Teoksessa Menetelmäviidakon raivaajat, perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan. Toim. A. Puusa & P. Juuti. Vantaa: Hansaprint Oy, 281–295

Vilkkä, H. 2005. Tutki ja kehitä. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 2010. Hallintosääntö.

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 2008. Hanketoiminnan menettelytapaohjeet.

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 2008. Hankintaohje

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 2008. Henkilöstöstrategia.

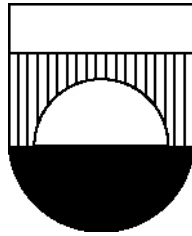
Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 2008. Perussopimus.

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 2011. Taloussuunnitelma 2012 – 2014.

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 1996. Tarkastussääntö.

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 2008. Tietohallintostrategia.

Äänekosken ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä. 2010. Toimintakertomus.

LIITTEET**Liite 1. Sisäisen valvonnan ohje****ÄÄNEKOSKEN AMMATILLISEN KOULUTUKSEN KUNTAYHTYMÄ****SISÄISEN VALVONNAN OHJE**

1 SISÄLTÖ

2	JOHDANTO.....	55
3	JOHTAMIS- JA HALLINTOJÄRJESTELMÄ	55
3.1	Strategiaperusta.....	55
3.2	Johtamisjärjestelmä.....	56
4	VALVONTAJÄRJESTELMÄ.....	56
4.1	Ulkoinen valvonta.....	57
4.2	Sisäinen valvonta	58
4.2.1	Sisäinen valvonta johtamisen apuvälineenä	58
4.2.2	Valvontavastuu ja tilivelvollisen vastuu	59
5	SISÄINEN VALVONTA JA RISKIENHALLINTA	60
5.1	Sisäisen valvonnan osa-alueet.....	60
5.2	Sisäisen valvonnan tavoitteet	61
5.3	Sisäisen valvonnan osatekijät.....	61
6	SISÄISEN VALVONNAN KOHTEET	64
6.1	Päätöksentekoprosessi.....	64
6.1.1	Päätöksenteon valvontaympäristö.....	64
6.1.2	Päätöksenteon riskienhallinta.....	64
6.1.3	Päätöksenteon valvonta	65

6.1.4	Päätöksenteon raportointi ja seuranta	65
6.2	Henkilöstöhallinto	66
6.2.1	Henkilöstöhallinnon valvontaympäristö.....	66
6.2.2	Henkilöstöhallinnon riskienhallinta.....	66
6.2.3	Henkilöstöasioiden hoidon valvonta	67
6.2.4	Henkilöstöasioiden raportointi ja seuranta	68
6.3	Toiminnan ja talouden suunnittelu	68
6.3.1	Toiminnan ja talouden suunnittelun valvontaympäristö	68
6.3.2	Toiminnan ja talouden suunnittelun riskienhallinta	69
6.3.3	Toiminnan ja talouden suunnittelun valvonta.....	69
6.3.4	Toiminnan ja talouden suunnittelun raportointi ja seuranta.....	69
6.4	Kirjanpito ja maksuliikenne	70
6.4.1	Kirjanpidon ja maksuliikenteen valvontaympäristö	70
6.4.2	Kirjanpidon ja maksuliikenteen riskienhallinta	71
6.4.3	Kirjanpidon ja maksuliikenteen valvonta.....	71
6.4.4	Kirjanpidon ja maksuliikenteen raportointi ja seuranta.....	72
6.5	Omaisuu den hallinta.....	73
6.5.1	Omaisuu den hallinnan valvontaympäristö.....	73
6.5.2	Omaisuu den hallinnan riskienhallinta.....	73
6.5.3	Omaisuu den hallinnan valvonta	73

6.5.4	Omaisuu den hallinnan raportointi ja seuranta	74
6.6	Tietojärjestelmien käyttö.....	74
6.6.1	Tietojärjestelmien käytön valvontaympäristö	74
6.6.2	Tietojärjestelmien käytön riskienhallinta	75
6.6.3	Tietojärjestelmien käytön valvonta.....	75
6.6.4	Tietojärjestelmien käytön raportointi ja seuranta.....	76
6.7	Muut asiat.....	76
6.7.1	Sopimukset ja niiden valvonta.....	76
6.7.2	Hanketoiminta	76
7	SISÄISEN VALVONNAN OHJEEN VOIMAANTULO	77

2 JOHDANTO

Kuntayhtymän toimintaa, hallintoa ja taloutta johtavana kuntayhtymän hallitus päättää keskeisistä johtamiseen liittyvistä periaatteista ja hyväksyy sisäiseen valvontaan liittyvät menettelytavat.

Sisäistä valvontaa ei voi eriyttää muusta tavoitteiden saavuttamiseen tähtävästä toiminnasta, vaan se on olennainen osa toiminnan ohjausta ja johtamista. Vastuu sisäisen valvonnan järjestämisestä on kunkin tulosalueen esimiehellä. Ohjeen tavoitteena on auttaa luottamushenkilöitä ja esimiehiä ymmärtämään johtamista, hyvää hallinto- ja johtamistapaa ja sisäistä valvontaa sekä niiden kytkeytymistä omaan työkuvaan.

Sisäisen valvonnan ohjeen tarkoituksena on varmistaa, että yhteisesti sovittuja ja hyväksytyjä toimintatapoja ja ohjeita noudatetaan. Sisäinen valvonta on hyvän hallinto- ja johtamistavan edellytys. Hyväksyessään tämän ohjeen kuntayhtymän hallitus ohjeistaa viranhaltijat ja työntekijät noudattamaan hyvää hallinto- ja johtamistapaa.

3 JOHTAMIS- JA HALLINTOJÄRJESTELMÄ

3.1 Strategiaperusta

Kuntayhtymän toiminnan ohjaus perustuu kuntayhtymän strategiaan ja siitä johdettuihin tavoitteisiin. Strategiassa esitetään toiminta-ajatus, visio ja näiden perusteella tehdyt strategiset valinnat. Näiden pohjalta määritellään vuosittain tavoitteet talousarviossa. Koulutusalojen omat toimintasuunnitelmat perustuvat talousarvioon. Kuntayhtymän arvot ja toimintaperiaatteet ovat pohjana kaikessa kuntayhtymän toiminnassa.

Johtoryhmä tarkistaa vuosittain strategiset tavoitteet ja menestystekijät sekä asettaa seuraavan vuoden toiminnan ja talouden tavoitteet. Strategioista ja tavoitteista päättää valtuusto.

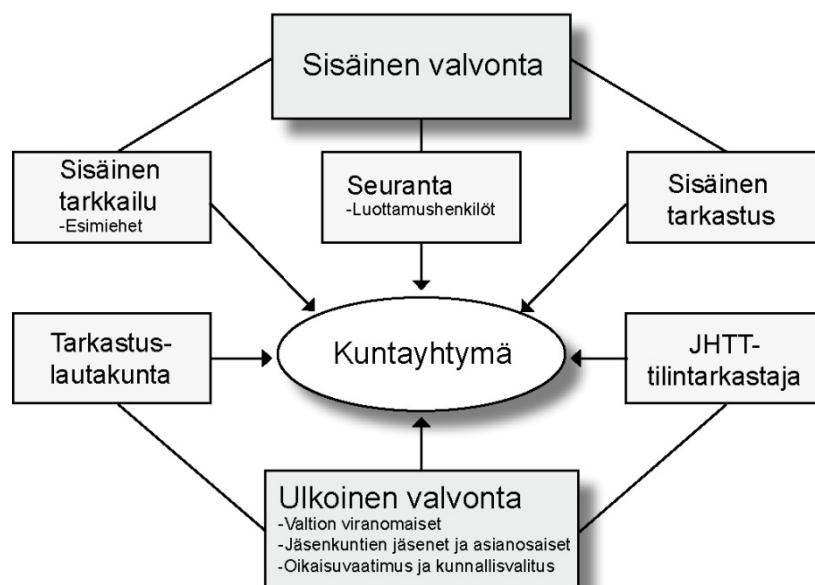
3.2 Johtamisjärjestelmä

Johtamisjärjestelmän oikeudellisena perustana ovat kuntalaki ja siihen perustuva kuntayhtymän hallintosääntö. Kuntayhtymän valtuusto on ylin päättävä toimielin, joka vastaa strategisesta päätöksenteosta, ja tavoitteiden asettamisesta, hallinnon järjestämisestä, toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista, talouden, rahoituksen ja sijoitustoiminnan perusteista sekä hyväksyy kuntayhtymän talousarvion. Kuntayhtymän hallitus vastaa hallinnosta ja taloudenhoidosta, ja sen vastuulla olevan sisäisen valvontajärjestelmän toimivuuden varmentamisesta vastaa tarkastuslautakunta.

Perussopimuksessa on sovittu kuntayhtymän ja jäsenkuntien välisistä suhteista. Valtuusto koostuu perussopimuksen mukaan jäsenkuntien nimeämistä edustajista. Valtuuston hyväksymässä hallintosäännössä päätetään kuntayhtymän hallinnon järjestämisestä. Kuntayhtymän johtaja johtaa hallituksen alaisena kuntayhtymän hallintoa, taloudenhoitoa ja muuta toimintaa. Talusjohtaja vastaa taloushallinnosta. Koulutusjohtajat vastaavat kukin oman tulosalueensa toiminnasta ja taloudesta.

4 VALVONTAJÄRJESTELMÄ

Kuntayhtymän hallintosäännön mukaan hallinnon ja talouden tarkastuksesta määrätään tarkastussäännössä (Valtuusto 12.12.1996). Tarkastussäännön mukaan hallinnon ja talouden valvonta järjestetään niin, että ulkoinen ja sisäinen valvonta yhdessä muodostavat kattavan valvontajärjestelmän. Oheisessa kuvassa on kuvattu valvontajärjestelmä ja sen osa-alueet.



4.1 Ulkoinen valvonta

Ulkoinen valvonta on järjestetty toimivasta johdosta riippumattomaksi ja siitä vastaavat tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja kuntalain ja tarkastussäännön mukaisesti.

Tilintarkastaja

Kuntalain 72 §:n mukaan tilintarkastajan tulee olla Julkishallinnon ja –talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä henkilö (JHTT-tilintarkastaja) tai yhteisö (JHTT-yhteisö). Kuntayhtymän valtuusto valitsee tarkastuslautakunnan esityksestä toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten JHTT-yhteisön. Jos tilintarkastajia valitaan useampia kuin yksi, he vastaavat kuntayhtymälle tilintarkastuksesta yhteisvastuullisesti. (Tarkastussääntö 12.12.1996)

Tilintarkastajan tehtävät määritellään kuntalain 73 §:ssä. Tilintarkastajan tarkastusoikeus perustuu valtuuston antamaan tehtävään. Tehtävä suoritetaan tilintarkastuslain, tilintarkastusta koskevien suositusten ja hyvän tilintarkastustavan mukaan. Tilintarkastajan on annettava lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Kuntayhtymän tarkastussäännön mukaisesti tilintarkastaja voi ottaa tarkastuslautakunnalta toimeksiantoja lautakunnan käsiteltävien asioiden valmisteluun ja täytäntöönpanoon liittyvien tehtävien suorittamisesta, mikäli ne eivät ole ristiriidassa hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Tarkastuslautakunta

Kuntalain 71 § mukaan tarkastuslautakunta valmistelee valtuuston päätettäväksi hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioi, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Kuntayhtymän perussopimuksen mukaan tarkastuslautakuntaan valitaan puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja yksi jäsen sekä jokaiselle henkilökohtainen vara-

jäsen. Kuntalain 71 § mukaan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan on oltava valtuutettuja.

Kuntayhtymässä tarkastuslautakunnan tehtävänä on sen lisäksi, mitä kuntalaisissa säädetään, seurattava tilintarkastajan tarkastussuunnitelman toteutuksesta sekä muutoinkin seurattava tilintarkastajan tehtävien suorittamista sekä tehtävä tarpeen mukaan esityksiä tilintarkastuksen kehittämiseksi. Lisäksi lautakunnan on huolehdittava siitä, että tilintarkastusta varten on olemassa tarpeelliset voimavarat, jotka mahdollistavat tilintarkastuksen suorittamisen hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa, sekä tehtävä aloitteita ja esityksiä lautakunnan, tilintarkastajan ja sisäisen valvonnan tehtävien yhteensovittamisesta mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla. (Tarkastussääntö.)

4.2 Sisäinen valvonta

4.2.1 Sisäinen valvonta johtamisen apuvälineenä

Kuntayhtymän tarkastussäännön mukaan sisäinen valvonta on johtamisen apuväline, jonka järjestämisestä vastaa hallitus. Kuntalain 73 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, että sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti. Johdolla on vastuu sisäisen valvonnan järjestämisestä. Kuntayhtymän hallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä selkoa, miten sisäinen valvonta ja siihen liittyvä riskienhallinta on kuntayhtymässä järjestetty, onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella ja miten sisäistä valvontaa on tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella. (Kilan yleisohjekunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.)

Sisäinen valvonta on kaikkia niitä ennalta ohjaavia, toimintarutiineihin sisältyviä jatkuvia sekä jälkikäteen tapahtuvia toimenpiteitä, joilla varmistetaan

- tavoitteiden saavuttaminen ja toiminnan tuloksellisuus (taloudellisuus, tehokkuus ja vaikuttavuus)
- toiminnan jatkuvuus

- laskentatoimen, raporttien ja muiden informaatiojärjestelmien luotettavuus
- omaisuuden ja varojen huolellinen ja taloudellinen hoito
- erehdysten, virheiden ja väärinkäytösten ennaltaehkäisy ja toteaminen
- voimassa olevien sääntöjen ja ohjeiden noudattaminen kuntayhtymässä.

Sisäinen valvonta on osa hyvää hallintotapaa. Toiminnassa on noudatettava Hallintolain 2. luvussa säädettyjä hyvän hallintotavan periaatteita. Näitä ovat yhdenvertaisuus, tarkistussidonnaisuus, puolueettomuus, suhteellisuus ja luottamuksensuoja sekä palveluperiaate, neuvontavelvollisuus ja hyvän kielenkäytön vaatimus.

Laissa kunnallisesta viranhaltijasta (11.4.2004/304) edellytetään, että viranhaltija suorittaa virkasuhteeseen kuuluvat tehtävät asianmukaisesti ja viivytyksettä. Viranhaltijan on myös toimittava tehtävässään tasapuolisesti ja käyttäytymään asemansa ja tehtävänsä edellyttämällä tavalla. Työsopimuslaista löytyvät vastaavat säädökset, jotka koskevat työntekijöitä.

4.2.2 Valvontavastuu ja tilivelvollisen vastuu

Kuntayhtymässä vastuu sisäisen valvonnan järjestämisestä on hallituksella. Sen on arvioitava vuosittain sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tehokkuutta ja kehitystarpeita osana toimintakertomusta. Kuntayhtymän johtajan velvollisuus on huolehtia riittävän ja toimivan sisäisen valvonnan toteuttamisesta ja ylläpitämisestä sekä toimivuuden järjestämisestä osana kuntayhtymän hallinnon ja taloudenhoidon johtamista. Esimiehet vastaavat yksiköissään siitä, että sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti. Esimiesten vastuulla on määrittellä toimivalta ja vastuut henkilöstölle luomalla edellytykset tehtävistä suoriutumiseen ja tavoitteiden saavuttamiseen osana säännöllistä valvontaa.

Kuntayhtymän johtavat viranhaltijat ovat kuntalain mukaan tilivelvollisia. Tilivelvollisuus merkitsee sitä, että viranhaltijan toiminta tulee valtuuston arvioitavaksi, viranhaltijaan voidaan kohdistaa tilintarkastuskertomuksessa muistutus ja viranhaltijalle voidaan myöntää vastuuvapaus. Tästä poiketen valtuutetut eivät ole tilivelvollisia. Tilivelvollisilla on ensisijaisesti toiminnan ja sisäisen valvonnan valvontavastuu. Tilivelvollisuusaseman puuttuminen ei vapauta esimiesasemassa olevaa alaistensa toiminnan valvontavastuusta.

5 SISÄINEN VALVONTA JA RISKIENHALLINTA

5.1 Sisäisen valvonnan osa-alueet

Sisäinen valvonta jakautuu sisäiseen tarkkailuun, luottamushenkilöiden suorittamaan seurantaan ja sisäiseen tarkastukseen.

Sisäinen tarkkailu

Kuntayhtymässä sisäinen tarkkailu on jatkuviin toimintarutiineihin sisältyvää toimintojen ja varojen käytön valvontaa, jota varten ei ole erillisiä toimielimiä. Sisäisellä tarkkailulla varmistetaan, että tehtävät hoidetaan oikeaan aikaan, suunnitellulla ja hyväksyttävällä tavalla sekä tehtävään osoitettujen voimavarojen puitteissa. Sisäinen tarkkailu toteutuu johtamisjärjestelmällä ja siihen liittyvällä tavoitteiden määrittelyllä ja asettamisella, johdonmukaisena organisaationa ja toimivina laskenta- ja raportointijärjestelminä. Organisaatio ja viranhaltijoiden toimivalta on määritelty kuntayhtymän hallintosäännössä. Johdovastuussa olevat vastaavat sisäisen tarkkailun toimivuuden seurannasta.

Seuranta

Kunnallishallinnossa seuranta on ennen muuta luottamushenkilöille kuuluva osa sisäistä valvontaa. Seurannan keskeisiä tehtäviä ovat tavoitteiden asettamisen ja saavuttamisen valvonta, valmistelun ja esittelyn valvonta sekä johtamistoiminnan toimivuuden valvonta. Tuloksellinen seuranta edellyttää, että raportoinnin informatiivisuutta ja luotettavuutta analysoidaan sekä tarkkaillaan raportoinnissa esitettyjen arviointien johdonmukaisuutta.

Sisäinen tarkastus

Sisäinen tarkastus on aktiivista, systemaattista ja julkista toimintaa. Sen tehtävänä on tutkia ja analysoida kuntayhtymän toimintaa suhteessa lainsäädäntöön, päätöksiin ja annettuun ohjeistukseen sekä tukea tavoitteiden toteuttamista uhkaavien riskien tunnistamisessa ja arvioida riskienhallintaa. Sen tehtävänä on myös tarkastaa sisäisen valvonnan toimivuutta sekä arvioida toiminnan tehokkuutta ja tuloksellisuutta päätöksentekoa varten.

5.2 Sisäisen valvonnan tavoitteet

Sisäinen valvonta on osa organisaation johtamista. Sisäisen valvonnan pääta-voitteena on toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien hallinta. Tavoitteet voidaan määritellä tarkemmin seuraavasti:

- asetettujen päämäärien saavuttaminen
- voimavarojen taloudellinen ja tehokas käyttö eli tuloksellisuuden varmentaminen
- toimintaan liittyvien riskien hallinta
- taloudellisen ja muun johtamisinformaation luotettavuus
- laillisuuden varmistaminen ja johdon ohjeiden noudattaminen
- toiminnan, tietojen ja omaisuuden turvaaminen
- riittävät ja asianmukaiset manuaaliset ja tietotekniset järjestelmät toiminnan tueksi

5.3 Sisäisen valvonnan osatekijät

Sisäistä valvontaa voidaan nimittää myös liiketoiminnan valvonnaksi. Tähän on kehitetty erilaisia malleja, joista suurimman suosion Suomessa on saanut amerikkalainen, COSO:n (Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission) vuonna 1992 julkaisema sisäisen valvonnan malli. Internal Control – Integrated framework (COSO IC -malli). COSO on vapaaehtoinen yksityisen sektorin organisaatio, joka kehittää erilaisia hallintamalleja tehokkaamman, vaikuttavamman ja eettisemmän liiketoiminnan kehittämiseksi.

Tämän mallin mukaan sisäinen valvonta on prosessi ja kiinteä osa yritystoiminnan suunnittelua, toimeenpanoa ja valvontaa. Toiminnan sisään rakennetut kontrollit, seuranta ja ohjaus varmistavat että valvontatavoitteet, joita toimintoketjujen vaiheille ja tehtäville on asetettu, saavutetaan. Valvonnan avulla seurataan tavoitteiden saavuttamista. Poikkeamat valvontatavoista on rekisteröitävä toiminnan parantamiseksi ja raportoitava taholle, jolla on oikeus päättää tarvittavista ohjaustoimenpiteistä. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan prosessia toteuttavat organisaatiossa toimiva johto, johon kuuluvat hallitus,

johto sekä koko henkilöstö organisaation eri tasoilla. COSO IC -mallissa sisäisen valvonta koostuu seuraavista osatekijöistä: valvontaympäristö, riskienhallinta, valvontatoimenpiteet, tieto ja tiedonvälitys sekä raportointi ja seuranta.



Kuva. Sisäisen valvonnan osatekijät COSO IC -mallin mukaan.

Valvontaympäristö

Yrityksen sisäinen ympäristö on perustana muille osatekijöille. Toimivan johdon asenne ja riskinottoa koskevat toimenpiteet ovat keskeisessä roolissa. Valvontaympäristö vaikuttaa siihen, millaiset valvontatoimet otetaan käyttöön, millaisiksi organisaation raportointi- ja tiedotusjärjestelmät muodostuvat ja miten seuranta toteutetaan. Toimintaan vaikuttavat johdon periaatteet ja toimintatapa, organisaatorakenne, valtuuksien ja velvollisuuksien jakaminen, henkilöstöhallinnan menettelytavat ja käytännöt sekä henkilöstön pätevyys. Hyvä johtamistapa ja valvontakulttuuri edistävät päätöstenmukaisen toiminnan toteutumista ja ehkäisevät päätösten vastaista toimintaa sekä väärinkäytöksiä.

Riskienhallinta

Riskienhallinta on keskeinen osa sisäistä valvontaa. Koska taloudelliset, teolliset, lainsäädännölliset ja toiminnalliset olosuhteet ovat jatkuvassa muutoksessa, tarvitaan mekanismit tunnistamaan muutokseen liittyviä riskejä. Riskien arvioinnin ehtona ovat eri tasoille asetetut sisäisesti yhdenmukaiset tavoitteet. Tavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien tunnistaminen ja arviointi luo perustan riskienhallinnalle. Kokonaisvaltaiseen riskienhallintaan kuuluu riskien tunnistaminen, arviointi sekä niihin vastaaminen toiminnan suunnittelussa ja tavoitteiden asettelussa.

Valvontatoimet

Johdon toimintaohjeiden noudattaminen varmistetaan valvonnalla. Valvontatoimenpiteillä varmistetaan johtavien viranhaltijoiden päätösten toteuttamista. Valvontaan voi liittyä seuraavia toimenpiteitä: hyväksymiset, valtuutukset, todentamiset, täsmäytykset, toiminnan tarkastukset, omaisuuden turvaamistoimet sekä työtehtävien eriyttäminen.

Raportointi ja seuranta

Jotta kaikki pystyisivät suoriutumaan tehtävistään, tulee tarvittavan tiedon olla käytettävissä ja omaksuttavissa käyttökelpoisessa muodossa oikeaan aikaan. Tiedon täytyy kulkea organisaatiossa kaikkiin suuntiin. Välitettäviä tietoja ovat mm. johdon viesti valvontavelvollisuuksien toteuttamisesta, henkilöstön tiedot valvonnassa tehdyistä havainnoista sekä ulkoisille sidosryhmille annetut tiedot.

Seurannalla varmistetaan sisäisen valvonnan toimivuutta ja edistetään sen kehittämistä. Seurannasta vastaavat johtavat viranhaltijat. Seuranta voi olla jatkuvaa tai sitä voidaan toteuttaa erillisillä arvioinneilla tai näiden yhdistelmillä.

6 SISÄISEN VALVONNAN KOHTEET

6.1 Päätöksentekoprosessi

6.1.1 Päätöksenteon valvontaympäristö

Päätöksentekoa ohjaamaan on kuntayhtymän hallintosäännössä (Valtuusto 1/21.5.2010) määritelty hallituksen ja viranhaltijoiden sekä henkilöstön vastuut ja valtuudet. Kuntayhtymän perussopimuksen ja hallintosäännön ohella kuntayhtymän toimintaa ohjaavat valtuuston työjärjestys ja tarkastussääntö sekä erilaiset säännöt ja ohjeet. Päätöksentekoprosessi sisältää seuraavat vaiheet: vireille tulo, päätöksen valmistelu, päätöksenteko, päätöksestä tiedottaminen, päätöksen toimeenpano ja päätöksen toimeenpanon valvonta.

Hallinnossa asioivia on kohdeltava hyvän hallintotavan periaatteiden mukaisesti (Hallintolaki 2. luku). Päätöksentekijän on tunnettava kuntalakea, hallintolakea, julkisuuslakia ja kielilakea, ja lisäksi riittävästi muuta lainsäädäntöä omalta vastuualueeltaan.

6.1.2 Päätöksenteon riskienhallinta

Päätöksenteossa ja valmistelussa on noudatettava lakia, kuntayhtymän sääntöjä ja ohjeita. Päätöksenteon tulee perustua oikeisiin ja riittäviin tietoihin. Päätökset on perusteltava. Virheellinen tai lainvastainen päätös voidaan valitus- teitse kumota. Päätösten lainmukaisuus on tarkistettava ennen niiden täytäntöönpanoa.

Päätösten nähtävälle panosta ja tiedoksi antamisesta on erikseen säädetty. Muutoksenhakukelpoiseen päätökseen tulee liittää oikaisuvaatimusohjeet tai valitusosoitus. Kuntalain 51 §:n mukaan ylemmän toimielimen on huolehdittava otto-oikeuden käyttämisestä, mikäli se on tarpeen. Esteelliset henkilöt eivät osallistu päätöksentekoon.

Kunnan viranhaltijoiden, työntekijöiden ja luottamushenkilöiden esteellisyydessä noudatetaan hallintolain 27 ja 28 §:n ja kuntalain 52 §:n säännöksiä.

Asianomainen viranhaltija, työntekijä tai luottamushenkilö on itse päävastuussa esteellisyyden arvioimisesta ja ratkaisemisesta. Silti esimiesten ja toimielinten esittelijöiden ja puheenjohtajien tulee valvoa, etteivät esteelliset osallistu päätöksentekoon.

6.1.3 Päätöksenteon valvonta

Päätökset tulee asettaa asianmukaisesti nähtäville, antaa mahdollisimman nopeasti tiedoksi ja ilmoittaa hallintosäännössä olevan ajan kuluessa pöytäkirjan tarkastamisesta ylemmälle toimielimelle mahdollisen otto-oikeuden käyttämistä varten. Viranhaltijoiden päätökset tuodaan kuntayhtymän hallitukselle laillisuusvalvontaa varten.

Kuntalain 51 §:ssä säädetään asian ottamisesta ylemmän toimielimen käsiteltäväksi. Sen mukaan asia on otettava ylemmän toimielimen käsiteltäväksi oikaisuvaatimusajan puitteissa. Kuntayhtymän hallintosäännön mukaan asian ottamisesta hallituksen käsiteltäväksi voi päättää hallitus, hallituksen puheenjohtaja tai kuntayhtymän johtaja sekä lisäksi talousjohtaja toimialaansa kuuluvissa asioissa. Kuntayhtymän johtajalla on otto-oikeus muiden viranhaltijoiden päätöksiin. Kuntayhtymän hallitus valvoo kuntayhtymän valtuuston päätösten lainmukaisuutta.

6.1.4 Päätöksenteon raportointi ja seuranta

Muutoksenhakukelpoiseen päätökseen tulee liittää oikaisuvaatimusohjeet tai valitusosoitus. Päätökseen, josta kumpaakaan ei voi tehdä, on liitettävä tästä ilmoitus ja mainittava, mihin lain tai asetuksen kohtaan kielto perustuu. Päätöksentekijän on huolehdittava siitä, että asianosaiselle/asianosaisille tiedotetaan päätöksestä siten, että tiedoksisaantiaika pystytään selvittämään.

Hallintosäännön mukaan pöytäkirja pidetään yleisesti nähtävänä toimielimen päättämänä aikana ja paikassa siten kuin siitä vähintään yhtä päivää aiemmin on ilmoitettu. Hallituksen kokouksen tarkastettu pöytäkirja pidetään nähtävänä kuntayhtymän toimistossa kahden viikon kuluttua kokouspäivästä. Viranhalti-

joiden edellisen viikon päätöspöytäkirjat pidetään yleisesti nähtävänä ao. viranhaltijan luona seuraavan viikon tiistaina. Kuntayhtymän valtuuston kokouksista ja niiden pöytäkirjojen nähtävillä pitämisestä ilmoitetaan jäsenkuntien ilmoitustauluilla. Hallituksen ja valtuuston kokousten esityslistat ja pöytäkirjat ovat nähtävissä myös oppimiskeskuksen kotisivuilla www.poke.fi.

6.2 Henkilöstöhallinto

6.2.1 Henkilöstöhallinnon valvontaympäristö

Henkilöstöasioiden hoitoa ohjaavat voimassa oleva lainsäädäntö, virka- ja työehtosopimukset, kuntayhtymän hallintosääntö sekä muut asiaan liittyvät määräykset, ohjeet ja päätökset. Henkilöstöstrategia tukee kuntayhtymän strategisten tavoitteiden toteutumista. Se luo henkilöstölle edellytykset toimia asetettujen tavoitteiden suuntaisesti ja linjaa henkilöstöpolitiikan suuntaviivat pyrittäessä saavuttamaan tavoitteet.

Kuntayhtymän henkilöstöstrategiaa ollaan päivittämässä muun strategiatyön yhteydessä. Palkka-asiamies vastaa kuntayhtymässä virka- ja työehtosopimukseen liittyvästä neuvonnasta ja ohjeistuksesta sekä ohjeiden tulkinnasta.

6.2.2 Henkilöstöhallinnon riskienhallinta

Henkilöstö on kuntayhtymän tärkein voimavara. Johtamisella pyritään siihen, että kuntayhtymän palveluksessa oleva henkilöstö on tavoitteisiin sitoutunut, motivoitunut, työssään ja sen kehittämisessä oma-aloitteinen ja osaava. Tavoitteiden toteuttamiseen innostavalla ja kannustavalla johtamisella pyritään siihen, että kuntayhtymän palveluksessa on ammattitaitoinen, työtehtäviin nähden riittävä henkilöstö. Henkilöstön määrä ja rakenne mitoitetaan vastaamaan asetettuja palvelutavoitteita.

Henkilöstön osaamista kehitetään siten, että henkilöstö kykenee vastaamaan muuttuvan yhteiskunnan vaatimukseen ja kuntayhtymän tavoitteisiin. Esimiehet kannustavat alaisiaan jatkuvaan ammattitaidon ja oman työn kehittämiseen. Johtamisella pyritään vaikuttamaan myös henkilöstön työhyvinvointiin ja jak-

samiseen. Terveyttä edistetään riittäväillä työterveyspalveluilla. Työsuojelutoiminta ja työterveyshuolto ovat osa henkilöstöasioihin liittyvää riskienhallintaa. Näiden avulla edistetään työkyvyn säilymistä ja henkilöstön työviihtyvyyttä sekä tunnistetaan työkykyyn ja työviihtyvyyteen liittyviä ongelmia ja uhkia.

Henkilöstöriskit voivat kohdistua myös henkilöstön mahdollisuuksiin hallita yksikköjen varallisuutta ja tietoja. Henkilöstöriskejä pyritään pienentämään henkilöstövalinnoilla, tehtävienjaolla, tehtävien täsmällisellä määrittelyllä perehdyttämällä sekä päivittäisellä valvonnalla. Avainhenkilöriskit on tunnistettava ja avainhenkilöille on määriteltävä sijaiset ja varahenkilöt.

Uuden henkilön rekrytoinnissa tulee kiinnittää huomiota henkilön ammatillisiin ja sosiaalisiin kykyihin, työhistoriaan ja kelpoisuuteen. Uuden henkilön palkkaamiseen on oltava määräraha kuntayhtymän talousarviossa ja –suunnitelmassa. Kun henkilöstöä palkataan määräaikaisiin tehtäviin, se pitää perustella lainsäädännön mukaisesti. Lain edellyttämien rikosrekisteriotteiden saamisesta on huolehdittava määräajassa. Kuntayhtymän perehdyttämissuunnitelmassa linjataan toimenpiteet uuden työntekijän tullessa palvelukseen, tai kun työntekijän työtehtävät tai työolosuhteet muuttuvat.

6.2.3 Henkilöstöasioiden hoidon valvonta

Henkilöstöasioiden hoitoa valvovat kuntayhtymän hallitus, kuntayhtymän johtaja, koulutusjohtajat ja esimiehet. Esimiehet huolehtivat alaistensa asianmukaisesta perehdyttämisestä. Kuntayhtymälle on laadittu perehdyttämissuunnitelma ja johtoryhmä seuraa vuosittain sen toteuttamista. Säännöllisesti käytävät kehityskeskustelut ohjaavat tavoitteiden asetantaa ja arviointia. Säännöllisesti pidettävät työpaikkakokoukset ovat myös osa hyvää johtamiskulttuuria. Työyhteisön hyvinvoinnista vastaavat sekä esimies että työntekijät.

Palkkausta määriteltäessä päätöstä tekevän viranomaisen on otettava huomioon virka- ja työehtosopimuksen määräykset, yhtymähallituksen ohjeet sekä organisaation sisäiset palkkasuhteet. Esimiesten on määriteltävä alaistensa palkat tasapuolisesti ja oikeudenmukaisesti ja valvottava palkkojen oikeelli-

suutta. Palkkojen oikeellisuuden varmistamiseksi talousjohtajan tulee varmistua siitä, että palkanlaskennan ketjuun tulosyksiköstä maksatukseen sisältyy riittävä sisäinen valvonta. Palkkakirjanpito ja pääkirjanpito täsmäytetään keskenään kuukausittain.

6.2.4 Henkilöstöasioiden raportointi ja seuranta

Henkilöstön on saatava tietoa henkilöstöä koskevista asioista ja niiden kehityksestä. Esimiehet huolehtivat alaistensa henkilöstöasioista tiedottamisesta. Tällaisia ovat esimerkiksi ilmoitukset palveluksesta poistuneista ja uusista työsuhteista. Esimiehet myös huolehtivat henkilöstöpäätöksistä tiedottamisesta palkanlaskentaan. Henkilöstölle on tiedotettava erityisesti heidän omiin työtehtäviinsä ja niiden suorittamiseen vaikuttavista muutoksista sekä työpaikkaan ja työoloihin liittyvistä asioista.

Henkilöstövoimavarojen kehityksestä ja henkilöstöstrategian toteutumisesta raportoidaan toimintakertomuksessa. Kehityskeskustelujen, työpaikkakokosten, henkilöstökyselyjen ja asiakaspalautteiden avulla arvioidaan johtamista, henkilöstön osaamista ja ammattitaitoa sekä työyhteisön hyvinvointia. Kehityskeskusteluissa asetetaan tavoitteet henkilöstön ammatilliselle osaamiselle ja kehittymiselle. Viime kädessä vastuu henkilöstöön liittyvistä asioista on esimiehellä.

6.3 Toiminnan ja talouden suunnittelu

6.3.1 Toiminnan ja talouden suunnittelun valvontaympäristö

Kuntayhtymän valtuuston vuosittain hyväksymät strategia, talousarvio ja –suunnitelma ovat suunnittelu- ja seurantajärjestelmien perustana. Taloussuunnitelmaan kirjatut visio, arvot ja strategia sekä niistä johdetut toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden määrittelyprosessi ovat avainasemassa luotessa perustaa seurantaan liittyvälle sisäiselle valvonnalle. Yksikkökohtaisten toimintasuunnitelmien yhtenä tavoitteena on valtuuksien ja vastuiden jakaminen siten, että tavoitteet voidaan saavuttaa.

Kuntayhtymän hallitus ja johtaja vastaavat kuntayhtymästrategiaan liittyvän suunnittelun ja toimeenpanon valvonnan edistämisestä. Talousarvion täytäntöönpanossa noudatetaan yhtymähallituksen vuosittain hyväksymiä talousarvion täytäntöönpano-ohjeita. Talousarvioon ja –suunnitelmaan perustuva erityinen sisäisen valvonnan edistämisvastuu on talousjohtajalla.

Valtuusto hyväksyy investointisuunnitelman taloussuunnittelukaudelle, jota täsmennetään vuosittain talousarvion hyväksymisen yhteydessä. Investointien suunnittelun yhteydessä selvitetään investointien vaikutukset toiminnan vo-lyymiin ja kokonaiskustannuksiin.

6.3.2 Toiminnan ja talouden suunnittelun riskienhallinta

Kuntayhtymän strategian laadintaan ja toteuttamiseen liittyvät riskit ja niiden tunnistaminen ovat olennaisen tärkeitä kuntayhtymän tuloksellisen johtamisen kannalta. Strategian toteutuminen edellyttää kuntayhtymän strategisen johtamisjärjestelmän toimivuutta. Talousarvioon ja –suunnitelmaan ja niiden toteutumiseen liittyviä riskejä pienennetään hyödyntämällä kattavasti toiminnan ja talouden seurantajärjestelmiä ja sisäistä laskentaa sekä hyödyntämällä talou-teen, palvelujen kysyntään, lainsäädännön kehitykseen ja väestöpohjaan liit-tyviä ennakkotietoja, tilastoja ja ennusteita. Talousarvion laadinnassa nouda-tetaan varovaisuuden periaatetta.

6.3.3 Toiminnan ja talouden suunnittelun valvonta

Talouden suunnittelun valvontatoimenpiteet varmistavat, että talousarvio ja –suunnitelma perustuvat realistisiin suunnitelmiin. Tilivelvolliset valvovat, että toiminnassa on noudatettu talousarviota, käyttösuunnitelmaa ja toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita.

6.3.4 Toiminnan ja talouden suunnittelun raportointi ja seuranta

Kuntalain 65 §:n mukaan valtuuston on hyväksyttävä kuntayhtymän talousarvio seuraavaksi kalenterivuodeksi vuoden loppuun mennessä ja taloussuunni-tema kolmeksi tai useammaksi vuodeksi. Talousarvion valmistelussa ede-tään yhteisesti sovittujen menettelytapojen mukaisesti siten, että kuntayhty-

män hallituksen talousarvioehdotus voidaan hyväksyä valtuustossa joulukuussa.

Strategian ja tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan hallitukselle säännöllisesti kuukausittain. Hallituksen tehtävänä on analysoida merkittäviä poikkeamia ja päättää tarvittavista toimenpiteistä tavoitteiden saavuttamiseksi. Hallitus raportoi syistä ja päätetyistä toimenpiteistä valtuustolle.

Tulosalueiden ja yksiköiden esimiesten on seurattava strategisten, toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden saavuttamista sekä poikkeamia, ja päättää tarvittavista toimenpiteistä tavoitteiden saavuttamiseksi. Strategian ja tavoitteiden toteutumisen tiedottamisesta huolehtivat esimiehet omissa yksiköissään. Toiminnan ja talouden seurantaan varten on luotu mittarit, joita seurataan puolivuositain tai vuosittain mittarin luonteesta riippuen.

6.4 Kirjanpito ja maksuliikenne

6.4.1 Kirjanpidon ja maksuliikenteen valvontaympäristö

Kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalakia, kirjanpitolakia, hyvää kirjanpitolapaa, kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia yleisohjeita, verottajan antamia ohjeita ja Kuntaliiton suosituksia. Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista. Kirjanpidon on tuotettava raportteja myös talousarvion seurantaan sekä valtiosuusviranomaisia ja tilastokeskusta varten.

Taloushallinnon tehtävien asianmukaisesta hoidosta sekä kuntayhtymän sisäisestä taloushallinnon ajantasaisesta ohjeistuksesta vastaa talousjohtaja. Kuntayhtymän hallitus hyväksyy vuosittain erilliset talousarvion täytäntöönpano-ohjeet.

6.4.2 Kirjanpidon ja maksuliikenteen riskienhallinta

Edellytyksenä kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuudelle on riittävän ammattitaitoinen henkilökunta. Kirjanpidon ja maksuliikenteen riskien hallintaan kuuluvat kirjanpitojärjestelmien menetelmäkuvausten laadinta, sekä tileistä ja niiden käytöstä tililuettelossa annettavat ohjeet. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen oikeellisuuden edellytyksenä on kirjanpitohenkilöstön riittävä ammattitaito. Kirjanpitojärjestelmiin sisältyvät kontrollitoiminnot ja täsmäytykset sekä kirjanpidon ja maksuliikenteen tehtävien eriyttäminen edistävät omalta osaltaan riskienhallintaa. Rahoitukseen liittyviä riskejä hallitaan maksuvalmiussuunnittelulla.

Ostolaskun tarkastaja vastaa ostotapahtuman ja sen tietojen oikeellisuudesta ja hyväksyjä tiliöinnin oikeellisuudesta. Laskun oikeellisuudesta kokonaisuutena vastaa sen hyväksyjä. Laskun tarkastajana ja hyväksyjänä ei saa olla sama henkilö.

Käteiskassoille on nimetty vastuulliset hoitajat ja näille varahenkilöt. Kassavarojen enimmäismäärästä tulee päättää kassakohtaisesti. Kassat on tilitettävä säännöllisesti. Laskentasihteeri täsmäyttää pankkitilit kirjanpitoon kuukausittain. Hallintosäännön mukaan pankkitilien avaamisesta, kassavarojen tallettamisesta ja sijoittamisesta päättää talousjohtaja.

6.4.3 Kirjanpidon ja maksuliikenteen valvonta

Kaiken kuntayhtymän nimissä tapahtuvan maksuliikenteen tulee sisältyä kunnan kirjanpitoon. Kirjanpidon ja maksuliikenteen tehtävien tulee olla riittävästi eriytetty, jotta vältettäisiin vaaralliset työyhdistelmät. Varahenkilöjärjestelmän toimivuudesta on huolehdittava.

Kuntayhtymässä on käytössä sähköinen ostolaskujen tarkastamis- ja hyväksymismenetelmä. Hallituksen hyväksymissä talousarvion täytäntöönpano-ohjeissa määritellään vuosittain laskujen hyväksyjät, jotka vastaavat laskujen oikeellisuudesta. Arvonlisäveroon liittyvien riskien sisäisen valvonnan keinoja

ovat erilaisten tarkastusraporttien ja laskujen läpikäynti, henkilökunnan koulutus ja ohjeistus.

Saatavat laskutetaan ja peritään viipymättä tehokkaasti ja taloudellisesti noudattaen lainsäädäntöä, ohjeita ja päätöksiä sekä ottaen huomioon sopimukset, asiakaspalvelun vaatimukset ja hyvä perintätapa. Merkittävä osa tuloista saadaan tilityksinä, jotka suoritetaan hakemusten ja kustannus selvitysten pohjalta ja perustuvat lainsäädäntöön, viranomaisten päätöksiin tai sopimuksiin. Hakemuksille ja tilityksille on sovittava vastuuhenkilöt, jotka vastaavat siitä, että hakemukset ja tilitykset tehdään ajallaan, saatavan laskennalliset perusteet ovat oikeita ja suoritus tulee ajallaan ja oikeansuuruisena.

6.4.4 Kirjanpidon ja maksuliikenteen raportointi ja seuranta

Kirjanpidon tuottamaa informaatiota käytetään sisäisen valvonnan apuna. Kirjanpito on hoidettava siten, että esimiesten tarvitsemat raportit ovat saatavilla ajantasaisesti. Kirjanpitoon ja maksuliikenteeseen liittyvät tarkistukset ja täsmäytykset on tehtävä säännöllisesti.

Tulosalueiden ja -yksikköjen esimiesten on huolehdittava siitä, että menojen oikeellisuus on varmistettu, samoin kuin tulojen kanto oikeina ja ajallaan. Esimiesten tulee seurata yksikkönsä kirjanpitoa ja maksuliikennettä kuukausittain kirjanpidon raporttien avulla. Heidän tulee kiinnittää huomiota tuottojen ja kulu- jen kehittymiseen suhteessa talousarvioon. Esimiehet myös vastaavat että lakia, säännöksiä ja ohjeita noudatetaan kirjanpidon ja maksuliikenteen hoidossa.

Taloushallinnon henkilöstö vastaa kirjanpitoaineiston sisällöstä sekä ohjeiden riittävydestä ja ajantasaisuudesta. Talousjohtaja raportoi säännöllisesti maksuvalmiudesta kuntayhtymän hallitukselle.

6.5 Omaisuu den hallinta

6.5.1 Omaisuu den hallinnan valvontaympäristö

Kuntayhtymän vaihto- ja käyttöomaisuuden hankinnasta säädetään hankintalaissa, hankinta-asetuksessa ja kuntalaissa ja lisäksi hallituksen hyväksymässä hankintaohjeessa. Kuntayhtymän hankintaohjeita sovelletaan kaikkiin kuntayhtymän hankintoihin riippumatta siitä sovelletaanko niihin hankintalain velvoitteita. Merkittävät hankinnat on suunniteltava yhteistyössä talousjohtajan kanssa. Hankintavaltuuksista määrätään vuosittain talousarvion täytäntöönpano-ohjeissa. Käyttöomaisuuden hankinnat on sisällytettävä talousarvion investointiosaan ja niistä päättää hallitus. Kuntayhtymän hallintosäännön mukaan talousjohtaja päättää irtaimen käyttöomaisuuden myynnistä ja poistoista hallituksen päättämien perusteiden mukaisesti. Koulutusjohtaja päättää irtaimen käyttöomaisuuden myynnistä yhdessä talousjohtajan kanssa.

6.5.2 Omaisuu den hallinnan riskienhallinta

Kuntayhtymän omaisuutta on hoidettava tuottavasti ja siten, että omistamiseen liittyvät riskit ovat hallinnassa. Riskit arvioidaan vuosittain johdon toimesta. Johto vastaa kiinteän ja irtaimen omaisuuden vakuuttamisesta ja vakuutukset tarkistetaan vuosittain. Omaisuusriskeistä vastaa lähinnä se yksikkö, jonka hallussa omaisuus on.

6.5.3 Omaisuu den hallinnan valvonta

Omaisuu den säilymisen valvonta on käyttäjien vastuulla. Omaisuu den pyritään käyttämään taloudellisesti ja tarkoituksenmukaisesti. Käyttöomaisuuskirjanpidossa on luetteloituna käyttöomaisuus, jonka arvo on vähintään 5.000 € ja taloudellinen käyttöikä vähintään 3 vuotta. Tämän rajan alittavasta ja yli 1000 €n arvoisesta käyttöomaisuudesta pidetään erillistä luetteloa.

Vaihto- ja käyttöomaisuuden hankinnasta, luetteloinnista ja tarkastuksesta vastaa kunkin yksikön esimies. Yksiköt vastaavat hallinnassaan olevan käyttö-

ja vaihto-omaisuuden inventoinnista. Käyttöomaisuus ja varastot on inventoitava vähintään kerran vuodessa, ja niille on määriteltävä vastuuhenkilöt.

6.5.4 Omaisuuksien hallinnan raportointi ja seuranta

Omaisuuksien arvostetaan tilinpäätöksessä hankintahintaan. Käyttöomaisuusluettelon ajan tasalla pitämiseksi poistonalaisen käyttöomaisuuden myynnistä on viipymättä ilmoitettava käyttöomaisuuskirjanpidosta vastaavalle. Maa-alueiden omistajamuutokset on viipymättä ilmoitettava kiinteistörekisteriin. Yksiköt vastaavat hallinnassaan olevaan omaisuuteen kohdistuvan hävikin, vahingon tai rikoksen ilmoittamisesta tulosalueen esimiehelle tai tarvittaessa poliisille.

6.6 Tietojärjestelmien käyttö

6.6.1 Tietojärjestelmien käytön valvontaympäristö

Tietohallinnon tavoitteena on kuntayhtymän tietohallintostrategian mukaisesti turvata kuntayhtymän tietoresurssien hyväksikäyttö suunnittelussa, johtamisessa, toiminnan toteutuksessa ja valvonnassa. Käytännössä tällä tarkoitetaan tietojärjestelmien ja tietovarantojen yhteensopivuuden ja toimivuuden sekä järjestelmien ja toiminnan tietoturvallisuuden varmistamista sekä tietotekniikan tehokkaan hyödyntämisen mahdollistamista yksiköiden toiminnan kehittämisessä.

Tietohallinnon on oltava vahvasti sidoksissa kuntayhtymän muuhun toimintaan. Tietohallinnon kehittämisen on perustuttava kuntayhtymän strategisiin tavoitteisiin. Tietojenkäsittelyn laatu ja jatkuvuus ovat oppilaitoksen toiminnan kriittinen voimavara. Sen kehittäminen edellyttää myös tietoturvallisuuden ohjausta, liittämistä toimintastrategiaan ja riskienhallinnan osaksi. Koko henkilökunnan sitoutuneisuus tietoturvallisuuden kehittämiseen ja siihen tarvittavien resurssien osoittamiseen on tärkeää. Henkilöstön tulee noudattaa tietoturvasta ja tietosuojasta annettua lainsäädäntöä (mm. Henkilötietolaki ja Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta) sekä annettuja ohjauksia ja määräyksiä.

6.6.2 Tietojärjestelmien käytön riskienhallinta

Tietoturva on osa kuntayhtymän kokonaisvaltaista riskienhallintaa ja turvaamista. Kuntayhtymän tietoturvallisuustyön päämäärä on turvata organisaation toiminnalle tärkeiden tietojärjestelmien ja tietoverkkojen keskeytymätön toiminta, estää tietojen ja tietojärjestelmien luvaton käyttö, tahaton tai tahallinen tietojen tuhoaminen tai vääristäminen sekä minimoida aiheutuvat vahingot. Kuntayhtymän tiedot, tietojenkäsittelyjärjestelmät ja tietopalvelut pidetään asianmukaisesti suojattuina hallinnollisten, teknisten ja muiden toimenpiteiden avulla. Tietohallintotiimi huolehtii käytännön toimenpiteistä tietoturvan varmistamiseksi.

Tietojärjestelmien yhteensopivuus on varmistettu siten, että käytetään standardoituja järjestelmiä. Tiedon säilyminen on varmistettu kattavalla varmuuskopioinnilla. Varmistusnauhat säilytetään kassakaapissa. Vanhan tiedon hyväksikäyttö on varmistettu ja toipumissuunnitelmat on määritelty tietohallintostrategiassa. Tietoliikennelaitteet pyritään pitämään lukituissa tiloissa tai kaapeissa. Palvelinlaitteet sijaitsevat lukitussa tilassa.

Tietoturvasta huolehtiminen on myös jokaisen käyttäjän vastuulla, niin henkilökunnan kuin opiskelijoidenkin. Tähän kuuluu mm. asiallisten salasanojen käyttäminen, koneen lukitseminen tai sammuttaminen tai siitä uloskirjautuminen työtiloista poistuttaessa, sekä kotikoneen virustorjunnasta huolehtiminen, mikäli tietoja siirretään kotikoneesta kuntayhtymän laitteisiin.

6.6.3 Tietojärjestelmien käytön valvonta

Tietojärjestelmistä ylläpidetään voimassaolevia menetelmä- ja järjestelmäkuvauksia, joilla varmistetaan sisäisen tarkkailun toimivuus. Tietojärjestelmät on suojattu salasanoilla, palomuuureilla, käyttäjä- ja ryhmäkohtaisilla käyttöoikeuksilla ja muilla menetelmillä. Työntekijöillä ei ole mahdollisuuksia asentaa ohjelmia omilla tunnuksillaan.

Järjestelmien käyttöoikeudet määräytyvät työtehtävien perusteella. Uusi työntekijä täyttää tietojärjestelmien käyttöluvahakemuksen, jonka hänen esimiehensä hyväksyy. Näin varmistetaan, että jokaisella on käytössään tarvittavat

salasanat tietojärjestelmiin. Jokaisella on henkilökohtaiset tunnukset, yhteiskäytössä olevia tunnuksia ei suositella.

6.6.4 Tietojärjestelmien käytön raportointi ja seuranta

Henkilöstölle pyritään järjestämään tietoturvakoulutusta säännöllisesti sekä myös uusien ohjelmien käyttöönotossa. Tietoturvauhkista tiedotetaan henkilöstölle.

6.7 Muut asiat

6.7.1 Sopimukset ja niiden valvonta

Sopimusten hyväksymisoikeudet on määritelty hallintosäännössä. Sen mukaan hallitus tekee sopimukset kuntayhtymän puolesta. Sopimuksen laatiminen edellyttää aina toimielimen tai viranhaltijan päätöksen tekemistä. Sopimukset on laadittava kuntayhtymän edun mukaisina kuntayhtymän nimiin ja niiden tulee noudattaa ko. alan yleisiä sopimusehtoja silloin, kun sopimustyyppi sen sallii. Sopimusten valvontavastuu on sopimuksen hyväksyjällä tai hänen määräämällään henkilöllä. Hallintosäännön mukaan kuntayhtymän hallitus päättää vuotta pidempien vuokrasopimusten tekemisestä. Kuntayhtymän puolesta tehtävät sopimukset ja annettavat sitoumukset allekirjoittaa kuntayhtymän johtaja ja varmentaa asianomainen koulutusjohtaja, koulutustarkastaja tai talousjohtaja.

6.7.2 Hanketoiminta

Kuntayhtymä voi itse hallinnoida hankkeita tai olla mukana muiden hallinnoimissa hankkeissa. Hanketoiminnassa on noudatettava hallituksen 31.1.2008 vahvistamia Hanketoiminnan menettelytapaohjeita. Kuntayhtymän hanketoiminta on osa kuntayhtymän perustehtävää, ja sen tavoitteena on tarjota mahdollisuuksia toiminta-alueen henkilöstön ja yhteisöjen osaamisen tason ja kilpailukyvyn parantamiseen. Hankkeen tavoitteena tulee aina olla pysyvän vaikutuksen aikaansaaminen. Kuntayhtymässä hanketoiminta on pääasiassa Euroopan unionin rakennerahastojen tai joko Opetushallituksen tai Opetusministeriön rahoittamaa.

Rakennerahastohankkeissa hankkeen vastuuhenkilö on kuntayhtymän johtaja ja taloushallinnon vastuuhenkilö talousjohtaja. Kuntayhtymän johtaja nimittää jokaiselle hankkeelle projektijohtajan (koulutusjohtaja), joka vastaa toiminnan oikeellisuudesta sekä projektipäällikön, joka vastaa hankkeen käytännön toiminnasta. Jokaiselle hankkeelle on avattava kuntayhtymän kirjanpitoon oma hankenumero menojen ja tulojen seurantaan varten. Hankkeen rahoittaja antaa ohjeistuksen, jota on noudatettava hankkeen toiminnassa ja raportoinnissa.

7 SISÄISEN VALVONNAN OHJEEN VOIMAANTULO

Sisäisen valvonnan yleisohjeen hyväksyy kuntayhtymän hallitus. Ohje tuodaan hallituksen käsiteltäväksi vähintään valtuustokausittain, tai jos kuntayhtymän toiminnassa tapahtuu sellaisia rakenteellisia muutoksia, jotka vaativat ohjeen päivittämistä. Kuntayhtymän hallitus valtuuttaa talousjohtajan hyväksymään sellaiset vähäiset korjaukset ohjeeseen, jotka ovat tarpeellisia sen ajan tasalla pitämiseksi.

Kuntayhtymän johtajalla ja yksiköiden johtavilla viranhaltijoilla ja esimiehillä on vastuu yleisohjeen toimeenpanosta osana omaa johtamistaan. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan käytännön menettelyjä valmistellaan keskitetysti tämän ohjeen perusteella.

Tämä yleisohje tulee voimaan.....

Liite 2. Teemahaastattelun runko

SISÄINEN VALVONTA

Haastateltava:

Päiväys:

ORGANISAATION VALVONTAYMPÄRISTÖ (YLEISTÄ)

1. JOHDON TOIMINTATAPA
 - suhtautuminen
2. ORGANISAATIO, TOIMIVALTA JA VASTUUT, RISKIENHALLINTA
 - vastuut ja valtuudet
 - hallituksen ohjeet
 - riskien arvioiminen, toimenpiteet, valvonta
3. JOHTO- JA TOIMINTASÄÄNNÖT JA MUUT OHJEET
 - riittävyys, ajantasaisuus
 - noudattaminen
4. SISÄISEN VALVONNAN JÄRJESTÄMINEN
 - sisäisen valvonnan vastuut ja järjestäminen
 - raportointi
 - tilivelvollisen ohjaus- ja seurantakeinot

PÄÄTÖKSENTEKO

1. VALVONTAYMPÄRISTÖ
 - ohjeistus/ hyvä hallintotapa
 - päätöksenteon vaiheiden ohjeistaminen
 - toimivallan delegointi (riittävä, ei liian laaja)
2. RISKIENARVIOINTI JA –HALLINTA
 - päätöksenteon riskit
 - lainvastaiset /virheellisesti syntyneet päätökset
3. TIEDOTTAMINEN
 - tiedoksiannon ajanmukaisuus
 - oikaisuvaatimusohje / valitusosoitus / osoitus asian saattamisesta markkinaoikeuden käsiteltäväksi
4. PÄÄTÖSTEN TÄYTÄNTÖÖNPANO JA SEURANTA
 - toimivaltuuksien noudattamisen valvonta
 - toimeenpanon toteutumisen valvonta
 - onko otto-oikeuden toteutuminen varmistettu?
 - valtuuston päätösten laillisuusvalvonnan toteutuminen

HENKILÖSTÖHALLINTO

1. VALVONTAYMPÄRISTÖ

- henkilöstöstrategia
- henkilöstöresursseja koskevat menettelytavat ja ohjeet
- tietojärjestelmät
- arkistointi

2. RISKIENARVIOINTI JA –HALLINTA

- henkilöstöhallinnon riskit
- riskienhallintamenetelmät
- avainhenkilöiden ja esimiesten sijaiset
- työtehtävät eriyttäminen, vaaralliset työyhdistelmät

3. VALVONTA

- henkilöstöasioiden hoidon valvonta; vastuhenkilö
- henkilöstön pätevyys ja riittävyys
- perehdytys, perehdyttämisohteet
- palkanmaksun oikeellisuus
- raportointi

4. RAPORTOINTI JA TIEDONVÄLITYS

- henkilöstöasioista tiedottamisen vastuuttaminen
- tiedonkulku

5. SEURANTA

- henkilöstöstrategian toteutumisen arviointi
- johtamisen arviointi
- henkilöstön osaaminen / ammattitaito
- työyhteisön hyvinvointi

TOIMINNAN JA TALOUDEN SUUNNITTELU

1. VALVONTAYMPÄRISTÖ

- visio ja toimintastrategia
- strategiset, toiminnalliset ja raportointiin liittyvät tavoitteet
- toimialojen strategiat ja käyttösuunnitelmat
- jaetut resurssit / asetetut tavoitteet

2. RISKIENARVIOINTI JA –HALLINTA

- suunnittelu- ja seurantajärjestelmien sekä talousarvion ja käyttösuunnitelmien laadinnan /toteuttamisen riskit
- varovaisuuden periaate TA:n laadinnassa

3. VALVONTA

- strategioiden toteutumisen valvonta ja toteutumisen huomiointi
- talousarvion, toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden noudattaminen
- tilivelvollisten raportointivelvollisuus talousarvion tavoitteiden saavuttamisesta määräajoin
- raportointi /ohjeistus

4. RAPORTOINTI JA TIEDONVÄLITYS

- visiot, strategiat ja tavoitteet

5. SEURANTA

- seurannan riittävyys
- mittausjärjestelmän riittävyys
- mittaustulokset oikeille henkilöille
- talousarviomuutokset

KIRJANPITO JA MAKSULIIKENNE

1. VALVONTAYMPÄRISTÖ

- lakien, ohjeiden ja suositusten mukainen toiminta
- ohjeet ja niiden noudattaminen
- tarkastamis- ja hyväksymismenettelyt

2. RISKIENARVIOINTI JA –HALLINTA

- menetelmäkuvaukset kirjanpito- ja osajärjestelmistä
- käteisvarojen hoito

3. VALVONTA

- työtehtävien eriyttäminen
- kirjanpito- / maksuliikenteen varahenkilöjärjestelmä
- laskentatoimen valvonta
- menojen ja tulojen oikeellisuus
- käteisvarojen ja maksukorttien käytön ohjeet

4. TIEDOTTAMINEN

- kirjanpidon ja laskentatoimen ohjeista ja niiden muutoksista tiedottaminen

5. SEURANTA

- tieto asianmukaista
- tieto reaaliaikaista
- puutteelliset ja virheelliset raportit, tieto riittämätöntä
- osavuosikatsaukset
- sisäisen laskennan käyttö
- maksuvalmiusseuranta

OMAISUUDEN HALLINTA

1. VALVONTAYMPÄRISTÖ

- vaihto- ja käyttöomaisuuserien hankinta, käyttö, säilytys, luettelointi, luovutus
- omaisuuden valvonta /vastuuhenkilöt
- sijoitustoiminnan periaatteet ja sijoitussuunnitelma

2. RISKIENARVIOINTI JA –HALLINTA

- omaisuusriskien arviointi
- kiinteään ja irtaimen omaisuuden vakuuttaminen
- sijoitussuunnitelma

3. VALVONTA

- omaisuuden säilymisen valvonta
- taloudellinen/tarkoituksenmukainen käyttö
- irtaimen omaisuuden luettelointi

4. TIEDOTTAMINEN

- omaisuuden vahingot
- riskinhallintavastuu
- omaisuususerissä tapahtuneet muutokset

5. SEURANTA

- omaisuususerien arvostaminen tilinpäätöksessä
- omaisuususeriä koskevien ohjeiden noudattamisen valvonta

SOPIMUKSET JA TAKAUKSET

1. VALVONTAYMPÄRISTÖ

- takausten ohjeistaminen / vastuuhenkilö
- sopimusten hyväksyminen
- valvontavastuut

2. RISKIENARVIOINTI JA –HALLINTA

- sopimuksiin ja takauksiin liittyvät riskit

3. VALVONTA

- sopimusten laadinnan, täytäntöönpanon ja noudattamisen valvonta
- sopimusten ja takausten toimenpiteiden valvonta
- vakuuksien sopimuksien mukaisuus
- sopimusten ja takausten luettelointi
- sopimusten vastuiden ja vastuusitoumusten luettelointi

4. TIEDOTTAMINEN

- taseen liitetietoina ilmoitetut vastuusitoumuksien ja vastuiden tieto
- sopimukseen / vastuisiin liittyvä tiedonkulku
- sopimukseen ja takauksiin liittyvät tehtävät ja vastuuhenkilöt

5. SEURANTA

- ohjeiden noudattamisen varmistaminen

HANKKEIDEN VALVONTA

1. VALVONTAYMPÄRISTÖ

- ohjeet hankehallintoon
- hankkeiden vastuuhenkilöt
- hankkeisiin osallistuvien tahojen vastuut ja velvollisuudet
- hankkeen aikataulu, talousarvio, rahoitus ja seuranta
- päätökset hankkeiden aloittamisesta
- hankkeiden menojen ja tulojen seuranta

2. RISKIENARVIOINTI JA –HALLINTA

- hankkeiden hallinnoinnin riskit

3. VALVONTA

- hankkeen toteutumisen vastuut
- hankeasiakirjojen arkistointi ja vastuuhenkilöt
- hankkeen toteuttamisen ja maksatushakemusten tekemisen vastuut

4. TIEDOTTAMINEN

- toimintatavoista tiedottaminen
- hanketoimijoiden opastaminen
- kirjallinen ohjeistus hanketoimintaan

5. SEURANTA

- seuranta- /arviointijärjestelmä hankkeiden etenemisen ja tavoitteiden seuraamiseksi
- puutteet sisäisessä valvonnassa

TIETOJÄRJESTELMIEN SISÄINEN VALVONTA

1. VALVONTAYMPÄRISTÖ

- tietohallintastrategia
- tietoturvapoliitikan / tietoturvaohjeiden hyväksyminen
- tietojärjestelmien menetelmä- /järjestelmäkuvaukset
- tietojen hallinnan ja tietoturvan vastuuhenkilöt ja vastuut
- henkilöstön rooli tietoturvallisuuden ylläpitämisessä

2. RISKIENARVIOINTI JA –HALLINTA

- tietojärjestelmien yhteensopivuus
- tiedon säilyminen varmistaminen / vastuuhenkilöt
- vanhan tiedon hyväksikäyttö
- tiedon salassa pysyminen
- tietojärjestelmien turvaaminen ja toiminnan keskeytymättömyys; toipumissuunnitelmat
- yksiköiden toiminnan kriittiset tietojärjestelmät
- tietoliikenneverkkojen suojaaminen; etäkäyttö
- toimitilojen fyysinen turvaaminen

3. VALVONTA

- tietojärjestelmien menetelmä- ja järjestelmäkuvausten valvonta / vastuut
- lokitiedostojen hyväksikäyttö tehtyjen muutosten valvonnassa
- tietojärjestelmien käyttöoikeuksien valvonta ja hallinta

4. TIEDOTTAMINEN

- tietoturvakoulutus henkilöstölle
- tietoturvauhkista tiedottaminen