

808,

Jyväskylän yliopisto
Taloustieteellinen osasto

1562.

**Sisäinen valvonta ja tarkastus korkeakouluympäristössä -
Holistinen näkökulma sisäisen tarkastuksen rooliin
Jyväskylän yliopistossa**

Laskentatoimen Pro gradu -työ

Kevät 1999

Laatija: Antti Rautiainen

Ohjaaja: Salme Näsi

Tiivistelmä

Sisäinen valvonta ja tarkastus korkeakouluympäristössä -

Holistinen näkökulma sisäisen tarkastuksen rooliin Jyväskylän yliopistossa

Laatija: Antti Rautiainen

Ohjaaja: Salme Näsi

Jyväskylän yliopisto, Taloustieteellinen osasto

Yrityksen taloustieteet, Laskentatoimi

Jyväskylässä 21.5.1999

71 sivua ja 3 liitettä

Tässä tutkielmassa perehdyn julkisen sektorin osana toimivien korkeakoulujen sisäiseen valvontaan ja sisäiseen tarkastukseen erityisesti Jyväskylän yliopistossa. Aluksi esittelen sisäisen valvonnan tietotaustaa lähteinäni esimerkiksi sisäisen tarkastuksen ammattistandardit ja tilintarkastus-lehden artikkelit. Sitten käsittelen julkisen ympäristön erityispiirteitä, minkä jälkeen perehdyn tarkemmin vuoden 1998 alusta käynnistyneeseen Jyväskylän yliopiston sisäiseen tarkastukseen sekä muiden korkeakoulujen sisäisen tarkastuksen järjestelyihin. Sitten pohdin sisäisen valvonnan liittymistä johtamiseen ja laskentatoimeen sekä sisäisen tarkastuksen roolia. Kehitän jopa teoreettisia malleja kuvaamaan, millaista on julkisen sektorin sisäinen valvonta ja tarkastus sekä esitän määritelmän ja tulkinnan Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen roolista.

Aihettani lähestyn tulkitsevan tutkimusmetodin avulla menetelminäni haastattelut, osallistuminen ja pohdinta. Tulkintani syventyessä huomasin, että toimintatilanne sekä toimijoiden tajunnalliset ja keholliset ominaisuudet vaikuttavat heidän toimintaansa, esimerkiksi sisäiseen tarkastukseen. Huomasin myös, että Jyväskylän yliopistossa sisäinen tarkastus on paljolti huomion kiinnittäjä toiminnan taloudellisuuteen ja näin myös organisaatiokulttuurin muuttumisen edistäjä. Monimuotoisella julkisella sektorilla sisäisen tarkastajan palkkaaminen on keino, jolla voidaan pyrkiä edistämään organisaation tehokkuutta, taloudellisuutta, hyvää kuvaa, vastuunkantoa sekä vähentämään epävarmuutta toiminnan laillisuudesta.

Asiasanat: Sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus.

Sisällys:

Sisäinen valvonta ja tarkastus korkeakouluympäristössä -

<i>Holistinen näkökulma sisäisen tarkastuksen rooliin Jyväskylän yliopistossa</i>	i
Tiivistelmä	i
Sisällys:	iii
1 Johdanto	1
1.1 Taustaa	1
1.2 Tutkimusongelma	2
1.3 Metodi ja menetelmä	2
1.4 Aikaisempia tutkimuksia	3
1.5 Holistinen ihmiskäsitys	4
2 Sisäinen valvonta, tarkkailu ja tarkastus	5
2.1 Sisäinen valvonta	5
2.2 Sisäinen tarkkailu	8
2.3 Sisäinen tarkastus	9
2.4 Yhteenveto sisäisestä valvonnasta ja tarkastuksesta	12
3 Julkisen hallinnon sisäisen valvonnan ympäristö	14
3.1 Julkisen ympäristön erityispiirteitä	14
3.2 Valvonta julkisella sektorilla	15
3.2.1 Budjetointi ja valtion kirjanpito	15
3.2.2 Valtiontilintarkastajat ja valtiontalouden tarkastusvirasto	16
3.3 Sisäinen valvonta ja tarkastus julkisella sektorilla	18
3.3.1 Yleistä	18
3.3.2 Sisäinen valvonta ja tarkastus kunnassa	19
3.4 Valvonnan ongelmia julkisella sektorilla.	21
3.4.1 Laskentatoimen käytännön eri tehtävät	21
3.4.2 Julkishallinnon kaksi maailmaa	22
3.4.3 Julkishallinnon kehittäminen - virastokulttuurista yrityskulttuurin suuntaan	23
3.5 Yhteenveto julkisen sektorin ympäristöstä	25
4 Jyväskylän yliopisto valvonnan ympäristönä	26
4.1 Yleistä	26
4.2 Jyväskylän yliopiston laskentatoimi ja tarkastus	28
4.2.1 Laskentatoimi ja budjetointi	28
4.2.2 Laskentatoimen kehittäminen ja kustannuslaskenta	30

4.2.3 Tarkastus Jyväskylän yliopistossa	31
5 Sisäinen tarkastus Jyväskylän yliopistossa ja muissa korkeakouluissa	33
5.1 Taustaa Jyväskylän yliopiston sisäisestä tarkastuksesta	33
5.2 Sisäisen tarkastuksen tehtävät ja kehittäminen Jyväskylässä	35
5.2.1 Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja tehtävät	35
5.2.2 Sisäisen tarkastuksen kehittäminen	36
5.3 Sisäisen tarkastuksen toiminta Jyväskylässä	38
5.4 Sisäisen tarkastuksen johto Jyväskylän yliopistossa	41
5.5 Sisäisen tarkastuksen tukiryhmä	43
5.6 Sisäisen tarkastuksen tukiryhmän kokoukset	45
5.7 Sisäinen tarkastus muissa korkeakouluissa	47
5.7.1 Sisäinen tarkastus Helsingin yliopistossa	47
5.7.2 Sisäinen tarkastus Turun yliopistossa	48
5.7.3 Muut yliopistot ja korkeakoulut	50
5.8 Yhteenvedo sisäisestä tarkastuksesta korkeakouluympäristössä	51
6 Keskustelua sisäisen valvonnan ja tarkastuksen roolista	53
6.1 Tilaus sisäiselle tarkastukselle	53
6.2 Johtamisen ja sisäisen valvonnan kenttä	54
6.3 Tietäminen laskentatoimessa ja sisäisessä tarkastuksessa	56
6.4 Holistinen näkökulma sisäisen tarkastuksen rooliin	58
7 Yhteenvedo	63
Lähteet	66

Liitteet

1 Johdanto

1.1 Taustaa

Organisaatioita valvotaan sekä ulkoisesti että sisäisesti. Ulkoista valvontaa tekevät esimerkiksi omistajat ja rahoittajat, jotka haluavat tietää, mihin ja miten heidän rahansa on käytetty. Sisäistä valvontaa suorittaa lähinnä organisaation johto ohjatakseen toimintaa. Sisäinen valvonta voidaan jakaa sisäiseen tarkkailuun ja tarkastukseen (Vahtera 1986, s. 15). Tilivirastojen sisäisestä valvonnasta määrätään talousarvioasetuksen 69 - 71 §:issä. Valvonnassa tarvittavaa numerotietoa tuottaa esimerkiksi laskentatoimi. Holistisen ihmiskäsityksen mukaan ihmiseen, ja siten hänen toimintaansa vaikuttavat tilanne, tajunta ja keho (Rauhala. 1986, s. 25). Nämä asiat, kuten osin ympäristön luoman tilanteen vaikutus, huomioidaan tässä sisäistä valvontaa ja sen osa-aluetta sisäistä tarkastusta sekä näiden roolia erityisesti Jyväskylän yliopistossa kuvaavassa tutkielmassa.

Sisäinen tarkastus on yleistynyt julkisella sektorilla viime vuosina vallan ja vastuun hajautuksen ja EU-vaikutteiden myötä, kun vapaammaksi muuttunutta toimintaa on haluttu valvoa enemmän. Korkeakouluista yhden hengen vahvuinen sisäisen tarkastuksen toiminto löytyy Helsingin, Jyväskylän ja Turun yliopistoista. Asko Ihalaisen kirjoituksessa (Tilintarkastus-lehti 6/97, s. 440) todetaan, ettei Suomessa ole riittävästi määritelty johdon sisäisen valvonnan vastuuseikkoja. Kirjoituksessa siteerataan Valtionhallinnon tarkastajat ry:n puheenjohtaja Martti Kivirannan (HS 8.11.1997, Tilintarkastus-lehdessä 6/97, s. 440) artikkelia, jonka mukaan valtionhallinnon sisäisen tarkastuksen voimavaroin ei pystytä täyttämään EU-komission vaatimuksia. Näin Suomeen myönnettyjä tukia voidaan leikata riittämättömänä pidetyn valvonnan vuoksi. Artikkelin mukaan valtion 102:sta tilivirastosta vain 25:llä oli erillinen sisäinen tarkastus. Valtiontalouden tarkastusviraston (1998, s. 12) tilintarkastuskertomusten johdannossa todetaan lisäksi EU-lainsäädännön perusteella syntyneen EU-rahoitusta hallinnoiville kansallisesti toimivaltaisille virastoille tosiasiallisesti velvollisuus sisäisen tarkastuksen perustamiseen.

Valitsin aihekseni sisäisen valvonnan ja tarkastuksen, koska aihealueella sekä läheisillä julkishallinnon johtamisen ja laskentatoimen aloilla on tapahtunut suurehkoja muutoksia viime vuosina. Sain myös mahdollisuuden hankkia tutkimukseeni käytännön kokemusta tutustumalla Jyväskylän yliopiston sisäiseen tarkastukseen käytännössä korkeakouluopiskelijoiden kolmen kuukauden mittaisen harjoittelun avulla kesällä 1998, mikä lopullisesti varmisti aihevalintani.

1.2 Tutkimusongelma

Tutkielman tavoitteena on korkeakouluympäristön, erityisesti Jyväskylän yliopiston, sisäisen valvonnan ja tarkastuksen kuvaaminen ja ymmärtäminen. Ongelmana on selvittää, miten sisäinen valvonta liittyy johtamiseen ja laskentatoimeen sekä pohtia, millainen Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen rooli ja merkitys on. Lisäksi selvittelen sisäisen valvonnan käsitteitä ja tekijöitä englanninkielisiin termeihin verraten sekä tietoa ja sen käyttöä sisäisessä tarkastuksessa. Tavoitteeseen päästäkseni selvittelen myös hieman sitä, miksi julkisen sektorin sisäinen tarkastus on yleistynyt juuri nyt ja miten tehtävät ovat muotoutuneet nykyisiksi. Ongelma-aluetta lähestyn laajasti ja holistisesti pyrkien ymmärtämään toiminnassa tarvittavan tiedon, julkisen ympäristön, tarkastustoiminnan sekä sisäiseen valvontaan ja tarkastukseen vaikuttavien toimijoiden olemusta.

1.3 Metodi ja menetelmä

Tutkielmani on Tammisen (1993, s. 71 - 75) metodiluokittelun mukaan pääosin tulkitseva, tosin pohdin myös käsitteitä ja niiden suhteita. Menetelmänä on kirjallisuuden, haastattelujen, kyselyn, oman kokemuksen sekä osin holistisen ihmiskäsityksen pohjalta tehty ja hermeneuttisesti vähin erin syvennetty pohdinta ja tulkinta. Kokemusta olen kerännyt kolmen kuukauden harjoittelulla 11.5. - 2.9.1998 välisenä aikana sekä osallistumalla Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen tukiryhmän kokouksiin. Kirjallisuudella tarkoitan sisäiseen valvontaan ja laskentatoimeen liittyviä kirjoja ja artikkeleita, joita käytän tutkimuksessani. EU-lainsäädäntöön ei tässä tutkielmassa perehdytä, mutta suomalaisten lakitekstien muutoksia on seurattu ainakin vuoden 1998 loppuun.

Kirjallisuuteen ja käytäntöön perehtymisen jälkeen haastattelin tutkimustani varten Jyväskylän yliopiston sisäistä tarkastajaa Irene Tossavaista sekä esimerkiksi hallintojohtaja Juho Hukkista ja talousjohtaja Alpo Reinikkaa sisäisen tarkastuksen ja hallinnon kysymyksistä. Sain tietoa sisäisen tarkastuksen toiminnasta myös muilta sisäisiltä tarkastajilta, kuten Jyväskylän kaupungin Tapio Jokelalta, Helsingin kaupungin Paula Mäntyseltä sekä tarkastusten kohteilta. Pyysin vertailun mahdollistamiseksi tietoja Turun ja Helsingin yliopistojen sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja muiden korkeakoulujen tarkastustavoista. Holistisuutta tutkielmassani edustaa sisäisen tarkastuksen toimintatilanteen, siihen vaikuttavien tekijöiden, henkilöiden ja tarvittavan tiedon kuvaaminen. Pitkän perehtymisen aikana pystyin syventämään tulkintaani ja teoriapohdintaani.

1.4 Aikaisempia tutkimuksia

Jyväskylän yliopistossa ei julkisen sektorin tai korkeakoulujen sisäistä tarkastusta ole tutkittu, mutta Tommi Kortelainen ja Harri Kulmala ovat kirjoittaneet vuonna 1994 Pro gradunsa aiheesta ”Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen välinen yhteistyö”. He kuvaavat toimintojen yhteistyötä ja toimintatapoja sekä esittävät sivulla 40 osin Chambersin, Selimin ja Vintenin (1987, s. 73) kirjaan ”Internal auditing” nojautuen, että tarkastettava näkee tarkastajan poliisina ja pakkokeinona, kun tarkastaja taas näkee itsensä neuvojana ja ehdotuksia antavana henkilönä.

Sisäistä tarkastusta julkisella sektorilla on muuallakin tutkittu hyvin vähän, joten eri koulukuntien näkemyksiä ei ole helposti löydettävissä, vaan tarvitaan pioneirimainen lähestymistapa eli avoin ja laaja-alainen holistinen näkökulma. Esa Niinisalo on tutkinut sisäisen tarkastajan työtehtäviä liikeyrityksessä ja kunnassa vuonna 1995 julkaistussa kirjassaan, jota käsittelen kohdassa 3.3.2 tarkemmin. Lisäksi kunnallisen tilintarkastuskulttuurin muutosmahdollisuuksia on pohtinut kohdassa 3.6 käsiteltävä Erkki Vuorinen (1998). Lauri Rauhalan (1986) kuvaamaa holistista ihmiskuvaa laskentatoimeen on tutkinut Pekka Pihlanto esimerkiksi julkaisussa ”The holistic concept of man and perspectives on accounting research”, jossa (1997, s. 29) Pihlanto kritisoi muun muassa sitä, että perinteinen laskentatoimen tutkimus on usein olettanut toimijoiden olevan erillään ympäristöstä, jota on pidetty objektiivisena eli samana kaikille. Johdon valvontafunktiota on tutkinut jo vuonna 1965 Robert Anthony kirjassaan ”Planning and control systems”.

Andrew Chambersin 1979 toimittaman ”Internal Auditing - developments & horizons” -julkaisun E. Lowen ja I. Shahinin tekemässä artikkelissa ”Internal audit of the budgeting function and the propensity for information bias” (s. 148 - 159) tunnistetaan sisäiselle tarkastukselle haastatteluihin perustuen kaksi roolia: johdon avustaminen eli tärkeän tiedon etsiminen ylimmälle johdolle informaatiotulvasta sekä sosiaalinen vaikuttaminen lähinnä keskijohdon asenteisiin. Julkaisussa pidetään myös säädöstaustaa julkisen sektorin sisäisen tarkastuksen tekijänä, pidetään johtokunnan alaisuutta parhaana organisaatioasemana yksityisen yrityksen tarkastukselle, esitellään tilastollisten menetelmien mahdollisuuksia virheiden määrän arviointiin ja kehoitetaan vertaamaan oman yrityksen suoritusta muihin alan yrityksiin eli kiinnekohtiin. Lisäksi siinä pidetään sisäistä ja ulkoista valvontaa saman valvontaspektrin osana sekä kehoitetaan keskittymään sisäisessä tarkastuksessa myös ei-rahamääräisiin tekijöihin. (Chambers. 1979, s. 115, 120, 128, 154, 155, 202, 220, 221)

1.5 Holistinen ihmiskäsitys

Holistinen näkökulma Jyväskylän yliopiston sisäiseen tarkastukseen tarkoittaa, että pohdin toimintaa Lauri Rauhalan esittämien holistisen ihmiskäsityksen osien: tajunnan, tilanteen ja kehon kautta. Tutustun yleisten tarkastusoppien lisäksi Jyväskylän sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä kuvattuihin tarkastajan tekemiin käsityksiin tehtävästään, yliopiston toimintaympäristöön sekä sisäiseen tarkastukseen vaikuttaviin henkilöihin. Henkilöiden ja ympäristön erilaisuuden huomiointi työn eri vaiheissa tekee työstäni holistisen. Itse kiinnostuin holistisesta ihmiskäsityksestä jo ennen tämän tutkielmatyöni alkua. Ihmiskäsitys tarkoittaa asennoitumistamme siihen, mitä ihminen on. Inhimillisen olemassaolon perustekijät eli tajunnallisuus, tilanteellisuus ja kehollisuus luovat myös toimintamme rajat ja mahdollisuudet. (Rauhala 1986, s. 12 ja 25)

Tajunnallisuus tarkoittaa yksilöllistä tapaa jäsentää ja ymmärtää maailmaa. Ihmisillä on esimerkiksi tapana suhteuttaa uudet mielen ilmentymät, eli uudet sanat tai havainnot olemassaolevaan kokemuserustaan, joka tulkitsee uusia asioita ja liittyy ne henkilön maailmankuvan osatekijöiksi. Uuden tiedon entiseen maailmankuvaan suhteuttava piirre on myös lähellä Mannisen väitöskirjassaan (1994, s. 135; vrt. kohta 6.2) esittämää laskentatoimen uusien asioiden tyypittelyä aiempaan tietopohjaan. Tilanteellisuus tarkoittaa ihmisen kietoutuneisuutta todellisuuteen oman elämäntilanteen kautta ja sen mukaisesti, jolloin ihminen pyrkii olemaan yhteensopiva kulloisenkin tilanteensa ja asemansa rakenteisiin ja arvoihin nähden. Rauhala käsittelee lyhyesti kehollisuutta aineellisena ja työtätekevänä osasena ihmisen olemassaoloa. Toimintojen, liikkeiden tai suoritusten tapahtuessa olemme konkreettisesti muuttaneet omaa tilaamme tai ympäristöämme ja samalla kuluttaneet energiaa. Kehollisuus on kaikkeen toimintaamme liittyvä reaalin toiminta tai suorite, joka tapahtuu osin aivojen ohjaamana ja osin ilman. Kehomme ovat myös erilaisia ja me vaikutamme eri tavoin eri ihmisiin. (Rauhala 1986, s. 29 - 33)

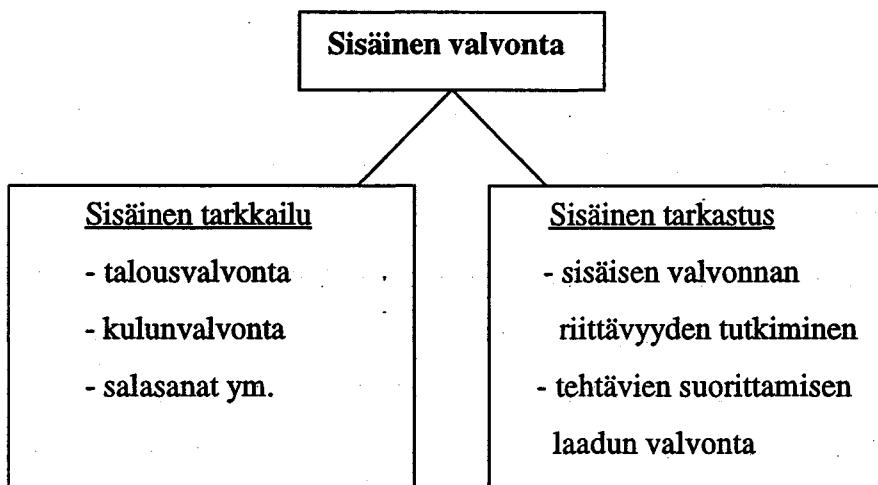
Laskentatoimessa holistista ihmiskäsitystä on käsitellyt Pekka Pihlanto. Hän toteaa kehollisuuden vaikuttavan esimerkiksi poissaoloihin sekä naisten ja miesten asemaan työpaikoilla (Pihlanto. 1997, s. 50 - 51). Pihlanto toteaa tajunnallisuuden mahdollistaman arvioinnin ja tiedon välityksen sekä aihepiirin tuntemuksen olevan ratkaisevia myös tutkijan onnistumiselle työssään. Lisäksi tutkijan tilanteellisuus eli tausta ja suhteet sekä keholliset ominaisuudet, esimerkiksi aivojen toimintakapasiteetti, ovat merkitseviä työn laadun muodostumisessa (Pihlanto. 1994, s. 5 - 7, 11).

2 Sisäinen valvonta, tarkkailu ja tarkastus

2.1 Sisäinen valvonta

Sisäistä valvontaa suorittavat esimerkiksi organisaation johto sekä heitä avustavat sisäiset tarkastajat. Sisäisten valvontamekanismien tavoitteena on varmistaa: 1) johdon linjausten ja ohjeiden noudattaminen; 2) varojen säilyminen; 3) tiedon merkityksellisyys, luotettavuus ja oikeellisuus, siten varmistuen tilastojen täydellisyys ja tarkkuus mahdollisimman hyvin; sekä 4) lainsäädännön noudattaminen. (Jones - Pendlebury. 1996, s. 208)

Sisäinen valvonta voidaan jakaa edelleen sisäiseen tarkkailuun ja sisäiseen tarkastukseen. Lisäksi sisäisen valvonnan kentän voisi Vahteran (1986, s. 15) ja talousarvioasetuksen 69 - 71 §:issä käytetyn tavan mukaan esittää kuvan 1 kaltaisena. Sisäisen tarkastuksen sisältämät toiminnot on otettu sisäisen tarkastuksen ammattistandardeista (1997, s. 19). Sisäistä tarkkailua ja tarkastusta käsitellään tämän luvun seuraavissa kohdissa tarkemmin. Tietopohja valvonnasta ja tarkastuksesta vaikuttaa holistisen näkemyksen mukaan sisäisten tarkastajien tajunnallisuuteen eli vaikuttaa asioiden inhimillisen kokemisen kokonaisuuteen (vrt. Rauhala. 1986, s. 27).



Kuva 1. Sisäisen valvonnan kenttä.

Sisäinen valvonta on nähty myös osana organisaation riskienhallinta- ja johtamistoimintaa, joka tehokkaana voi olla kilpailuetukin ja sisältää sekä kulttuurin tai viestinnän kehittämistä että

“kovempiakin” menetelmiä, kuten työnjaon, hyväksymiset ja tarkastukset (Vesalainen. 1998, s. 410 - 411). Myös INTOSAI:n¹ eli kansainvälisen ylimpien tarkastusviranomaisten järjestön määritelmässä julkishallinnon sisäinen valvonta ei rajoitu perinteiseen rahatalouden ja hallinnolliseen valvontaan, vaan kattaa laajemmin johdon valvonnan (kirjasessa Sisäinen valvonta. 1997, s. 8). Sisäiselle valvonnalle INTOSAI:n asettamat yleiset standardit ovat: kohtuullinen varmuus tavoitteiden saavuttamisesta, johtajien ja työntekijöiden tukea antava asenne sisäisiä valvontamekanismeja kohtaan, rehellisyys ja pätevyys, valvontatavoitteiden kehittäminen sekä kontrollien jatkuva tarkkailu lähinnä johtajien toimesta. Näitä yksityiskohtaisemmat standardit kuuluvat seuraavasti: selkeä dokumentointi, liiketoimien ja tapahtumien viivyttämätön kirjaaminen, valtuuttaminen liiketoimiin ja tapahtumiin sekä näiden toteuttaminen, tehtävien riittävä eriyttäminen, pätevä työnjohto sekä resurssien ja rekisterien käyttöoikeus ja vastuuvollisuus. (Sisäinen valvonta. 1997, s. 8 - 11)

Sisäinen valvonta voidaan jakaa käsitteellisesti sisäiseen tarkkailuun ja sisäiseen tarkastukseen. Tätä jakoa noudatetaan tutkielmassani. Kuitenkin Vento ja Salminen (1981, s. 145) pitävät sisäistä tarkastusta laajemman sisäisen tarkkailujärjestelmän osana. Lisäksi kuntasektorilla toimivan Auditor Oy:n kirjasessa (Sisäinen valvonta. 1997, s. 9) erotellaan kunnan sisäisen valvonnan osatekijäksi myös luottamushenkilöiden suorittama seuranta, joka vastannee yhteisöjen hallitusten tai hallintoneuvostojen suorittamaa valvontaa.

Sisäinen tarkastus on käännettävissä sanoiksi ”internal audit”, mutta muuten englanninkielisestä kirjallisuudesta on vaikea löytää yksiselitteisiä käsitteitä Suomessa käytetyille termeille sisäinen valvonta ja sisäinen tarkkailu. Sisäisen valvonnan voisi kääntää suoraan sanoilla ”internal control”, mutta lähellä sitä on myös termi ”management control”, joka esiintyy Robert Anthony:n Harvardissa 1965 julkaistussa kirjassa, jossa tätä ”johtamistoimintoon liittyvää valvontaa” tai ”johdon valvontaa” ovat kaikki ne organisaation sisällä suoritettavat toimenpiteet, joiden avulla johto varmistaa resurssien hankkimisen ja käyttämisen tehokkaasti sekä organisaation tavoitteiden täyttymisen. Tämä tarkkailun muoto sisältää myös suunnittelua, mutta ei kuitenkaan strategista suunnittelua. Strategioiden pohjalta ja strategisen suunnittelun avulla määrätään myös se,

¹ International Organisation of Supreme Audit Institutions. Tämän järjestön jäseninä voivat olla YK:n jäsenmaiden korkeimmat tilintarkastusjärjestöt. Järjestön pelkästään Eurooppalaista osaa kutsutaan EUROSAI:ksi.

millainen valvonta organisaatiossa tulee olla. Päivittäisrutiineihin liittyvästä valvonnasta Anthony (1965, s. 16 - 18) käyttää termiä "operational control".

Nimenomaisen sisäisen valvonnan (internal control) tavoitteiksi todetaan puolestaan Yhdysvalloissa vuonna 1992 julkaistussa COSO²-raportissa: 1) toimintojen tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus; 2) taloudellisen raportoinnin luotettavuus; sekä 3) yksikköä koskevien lakien ja sääntöjen mukainen toiminta. Raportin mukaan sisäisen valvonta on onnistunutta, jos hallituksella ja johdolla on kohtuullinen varmuus tavoitteiden saavuttamisen laajuudesta, julkaistun taloudellisen informaation luotettavasta valmistelusta sekä lakien ja sääntöjen noudattamisesta. (Moilanen. 1996, s. 213)

COSO-raportin mukaan sisäisen valvonnan toiminta- ja toteutumismuodot riippuvat viidestä eri komponentista: 1) valvontaympäristöstä eli organisaatioiden yksilöistä ja heidän pätevyydestään sekä eettisistä arvoista; 2) riskien arvioinnin järjestelmistä ja toimista; 3) valvontatoiminnoista, jotka auttavat varmentamaan johdon määräysten toteutumisen, kuten hyväksymiset ja valtuutukset; 4) informaatiosta ja sen välityksestä siten, että toiminnalle olennaiset tiedot kulkevat kaikkiin suuntiin organisaatiossa ja mahdollistavat myös johtamisen ja valvonnan; sekä 5) Tarkkailusta, jolla varmistetaan valvontajärjestelmän toimivuutta joko jatkuvilla tarkkailutoimilla tai erillisillä arvioinneilla. (Moilanen. 1996, s. 212 - 214)

COSO-raportin tarkoittama sisäinen valvonta pitää valvonnan muotoina myös työntekijöiden eettisiin arvoihin, ammattitaitoon tai suorituskykyyn vaikuttavien tekijöiden valvontaa. Sisäinen tarkastus on raportin mukaan osa johtamisprosessia, tosin valvontaan ei kuulu tavoiteasettelua tai korjaavien toimenpiteiden suorittamista (Moilanen. 1996, s. 216 - 219). Näin termit "internal control" ja "management control" ovat lopulta melko läheisiä, tosin sisäiseen valvontaan (internal control) kuuluu myös johtajien valvominen hallintoneuvostojen tai lautakuntien toimesta eli "seuranta" (Sisäinen valvonta. 1997, s. 9). Näihin käsitteisiin palataan vielä tämän tutkielman kohdassa 6.2 eli keskusteluosuudessa.

² The Committee Of Sponsoring Organisations of the National Commission (Treadway commission) of Fraudulent Financial Reporting: Internal Control - Integrated framework. 1992. Lähteenä Matti Moilasan artikkeli Tilintarkastuslehdessä 3/96. Komission perustajina oli yhdysvaltalaisia järjestöjä, esim. AICPA, AAA, IIA, IMA.

2.2 Sisäinen tarkkailu

Sisäinen tarkkailu on jatkuvaa ja yleistä erilaisten toimijoiden tai järjestelmien suorittamaa toimintaa, jonka tehtävänä on estää virheitä ja väärinkäytöksiä, säilyttää varallisuus sekä pyrkiä edistämään taloudellisuutta toiminnoissa. Sisäisellä tarkkailulla pyritään valvomaan laskentatoimen lukujen luotettavuutta sekä lisäämään henkilöstön kiinnostusta taloudellisuuteen ja yrityksen tavoitteisiin. Yksinkertaisimmillaan se tarkoittaa, että jokainen suorittaa tehtävänsä tiettyjen ohjeiden mukaan. (Vahtera. 1986, s. 15; Vento - Salminen. 1981, s. 9 - 12)

Sisäisen tarkkailun järjestelmiä ovat esimerkiksi vastuun ja tehtävien riittävä ja selkeä jako, työturvallisuuden ja kulun valvonta, salasanat, laskujen hyväksyminen ja tositteiden numerointi. Tällaiset järjestelmät ovat usein johtajien päivittäisrutiineja tai passiivisia, lähes huomaamattomia valvontamuotoja. Sisäinen tarkkailu ei siis ole vain sisäisten tarkastajien tai tilintarkastajien työtä, vaan tarkkailu ja tarkkailujärjestelmissä olevien puutteiden huomaaminen on jokaisen esimiehen tehtävä. (Vento - Salminen. 1981, s. 13)

Kuntien tilintarkastukseen, mutta myös sisäiseen tarkastukseen keskittyneen Auditor Oy:n kirjasen "Sisäinen valvonta" sivulla 9 todetaan olevan jatkuvaa toimintaan liittyvien työvaiheiden tai erillisten toimenpiteiden ja varojen käytön valvontaa, jolla varmistetaan, että tehtävät hoidetaan oikeaan aikaan aiotulla, hyväksytyllä tavalla ja tehtävään osoitettujen voimavarojen puitteissa. Tarkkailu kuuluu luonnollisena osana palvelujen järjestämiseen ja muuhun toimintaan ja kuuluu osana varsinkin johtovastuussa olevien henkilöiden tehtäviin sekä suunnittelun, päätöksenteon, toimeenpanon ja valvonnan muodostamassa toimintaketjuun.

Englanninkielisessä kirjallisuudessa valvonnan ja tarkkailun eroja tai käsitejakoja ei erityisesti korosteta, mutta kuitenkin strategisen suunnittelun ohjaaman johdon suorittaman valvonnan alapuolelta löytyvästä päivittäisrutiineihin keskittyvästä valvonnan käsitteestä Anthony (1965, s. 16 - 18) on käyttänyt termiä "operational control". Jos siis halutaan yhtenäistää eri kielialueilla olevia valvontatermejä ja termien suhteita, voitaneen "operational control" kääntää suomalaisessa terminologiassa sisäiseksi tarkkailuksi.

2.3 Sisäinen tarkastus

Sisäinen tarkastus on aktiivista tarkastustoimintaa, jossa tarkastuksen kohde tietää työsuoritustaan arvosteltavan ja mitattavan. Tarkastuksen suorittajana voi olla erillinen tarkastaja tai yksikkö. Sisäinen tarkastus tulisi järjestää suoraan yrityksen ylimmän johdon alaisuuteen ja tarkastusraportit tulisi antaa toimitusjohtajalle tai hallitukselle. Sisäinen tarkastus on organisaation varsinaisesta toiminnasta erossa oleva, tarkkaileva ja mahdollisimman objektiivinen valvontaelin. Kuitenkin riippuvaisuus organisaatiosta palkan muodossa sekä kaksijakoinen vastuu omista toimista ja niiden seurauksista sekä johtajalle että yhteiskunnalle voi vähentää toiminnan objektiivisuutta. (Vento - Salminen. 1981, s. 144; Jones - Pendlebury. 1996, s. 207 - 208)

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisen järjestön, IIA³:n, nykyisten ammattistandardien (1997, s. 19) mukaan sisäinen tarkastuksen tehtävänä on: ”tutkia ja arvioida sisäisen valvontajärjestelmän riittävyyttä ja tehokkuutta sekä tehtävien suorittamisen laatua”. Sisäisen tarkastajan tulee myös:

- tutkia taloudellisen ja operatiivisen tiedon luotettavuutta ja eheyttä sekä keinoja, joilla tällainen tieto tunnistetaan, mitataan, luokitellaan ja raportoidaan.
- tutkia ne menetelmät, joilla varmistetaan toimintaperiaatteiden, suunnitelmien, menetelmien, lakien ja määräysten noudattaminen.
- tutkia ne menetelmät, joilla varmistetaan omaisuuden turvaaminen.
- arvioida resurssien käytön taloudellisuutta ja tehokkuutta
- varmistaa toiminnan ja projektien suunnitelmien mukaista toteutusta sekä sitä, että niiden tulokset vastaavat päämääriä.

Tämä määritelmä on muuttunut ajan myötä. Vahtera esittelee kirjassaan (1986, s. 75) Sisäiset tarkastajat -ry:n tuolloisten standardien mukaiset sisäisen tarkastuksen tehtävät: 1) sisäisen tarkkailun luotettavuuden ja tehokkuuden sekä 2) valvontajärjestelmien tehokkuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arvioinnin, 3) mahdollisen osallistumisen tilinpäätöstarkastukseen, 4) omaisuuden ja sen suojauksen tarkastuksen, 5) normien ja periaatteiden noudattamisen valvonnan sekä poikkeamien tutkinnan, 6) huomion kiinnittämisen resursseihin käyttöön, tuottamattomaan

³ Institute of Internal Auditors Inc. Suomen osastona Sisäiset tarkastajat ry. Lisätietoja on liitteissä 1 ja 2.

työhön, kalliisiin menetelmiin, henkilöstön mitoitukseen, ja 7) suunnitelmien toteutuksen, valvontajärjestelmien tarkoituksenmukaisuuden ja tavoitteiden saavuttamisen arvioinnin.

Muitakin määritelmiä on esitetty. Julkista sektoria tutkineiden Jonesin ja Pendleburyn (1996, s. 207) mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tutkia, mitata ja raportoida sisäisen valvonnan riittävydestä ja näin edistää taloudellisuutta, tuloksellisuutta ja vaikuttavuutta resurssien käytössä. Heikkosen ja Koskisen (1985, s. 176) yksityiselle sektorille suunnatun käsityksen mukaan sisäinen tarkastus käsittää yhtiön johdon valtuuttaman ja valvoman erillisen osaston tai henkilön suorittamaa toiminnan, varallisuuden ja kirjanpidon suunnitelmallista ja mahdollisimman riippumatonta valvontaa sekä tarkastusta. Sisäisen tarkastuksen tehtävinä mainitaan: toiminta-ajatuksen noudattamisen ja toteutuksen valvonta, varallisuuden ja informaation tarkastaminen, ehdotuksien esittäminen, koulutus- ja erikoistehtävät sekä tilintarkastuksen avustaminen.

Lisäksi julkisen sektorin sisäisestä tarkastuksesta todetaan vuonna 1993 toimintansa aloittaneen tilintarkastusyhtiö Audiator Oy:n kirjasen "Sisäinen tarkastus" (1997) sivulla 9 seuraavasti:

Sisäinen tarkastus on sisäisen valvonnan näkyvä osa... Perinteisiä tarkastuskohteita ovat olleet rahavarat ja varastot. Uudemman käsityksen mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävät ovat muuttuneet strategioiden, toimintaperiaatteiden ja tavoitteiden toteutumisen sekä informaatiojärjestelmien tarkastukseksi. Sisäisen raportoinnin luonne on analysoiva ja toteava, mutta se ei kuitenkaan estä antamasta suosituksia todettujen heikkouksien ja puutteiden korjaamiseksi.

Tämä julkista sektoria varten suunniteltu selostus kuvaa myös sisäisen tarkastuksen kehityssuuntia. Määritelmissä voidaan havaita erilaisia painotuksia, mutta ei suuria eroja julkiselle sektorille suunnattujen ja yleisten määritelmien välillä. Määritelmien pienet erot ovat holistisen näkemyksen mukaan todennäköisiä ympäristön vaikuttaessa. Virallinen IIA:n määritelmä korostaa tutkimista, vanhempi Vahteran esittelemä määritelmä korostaa luotettavuutta ja tehokkuutta. Jones ja Pendlebury keskittyvät sisäisen valvonnan riittävyden tutkimiseen ja mittaukseen. Heikkonen ja Koskinen taas korostavat kirjanpidon sekä toiminta-ajatuksen noudattamisen valvontaa ja koulutusta.

Uudemmissa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa todetaan, että toimintaohjeiden tulee olla standardien mukaiset ja niiden tulee osoittaa toiminnan tarkoitus, vastuu ja toimivalta. Lisäksi kerrotaan seuraavaa: ”Sisäinen tarkastus on riippumaton arviointitoiminto, jonka tehtävänä on palvella organisaatiota tutkimalla ja arvioimalla sen toimintoja. Päämääränä sisäisessä tarkastuksessa on auttaa organisaation jäseniä hoitamaan tehtävänsä tehokkaasti. Päämäärän saavuttamiseksi sisäinen tarkastus tuottaa tarkastamistaan toiminnoista analyysejä, arvioita, suosituksia ja informaatiota organisaation jäsenille. Päämäärään sisältyy tehokkaan valvonnan edistäminen järkevin kustannuksin.” (Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit. 1997, s. 11)

Kuitenkin sisäistä tarkastusta on aiemmin pidetty jopa jonkinlaisena ”jäähdyttelypaikkana”, jonne henkilöstö on siirretty syrjään päivittäistoimista ”odottamaan eläkettä” ilman riittäviä vaikuttamisen mahdollisuuksia tai uskottavuutta tehtävien hyvään hoitoon (Vahtera 1986, s. 82). Kokenut, liian johtamishaluinen sisäinen tarkastaja saattaa myös neuvoa liikaakin, jolloin tehtävien hoidon objektiivisuus saattaa lopulta kärsiä (Hirvonen ym. 1998, s. 156).

Sisäisen tarkastuksen toiminnan mahdollisuutena on nähty myös osallistuminen tarkoituksenmukaisuutta ja tuloksia painottavan organisaatiokulttuurin luomiseen (Shand, David. *The Role of Internal Audit in Public Sector Reforms*. Teoksessa Guthrie, Parker, Shand. 1990, s. 320 - 321). Sisäisen tarkastuksen on pyrittävä alentamaan tarkastusten kustannuksia tehokkailla tarkastusmenetelmillä, ammattitaidolla ja keskittymällä tärkeisiin kohteisiin. Organisaatiolle lisäarvoa tuotetaan antamalla suosituksia, joilla voidaan parantaa prosesseja tai saada takaisin virheiden ja rikosten vuoksi menetettyjä rahoja. Suurin potentiaalinen arvo on prosessien parantamisella. (Walz. 1998, s. 246 - 247)

”Controllerit” eivät tutki niinkään oikeellisuusasioita tai ohjeiden noudattamista, vaan laajemmin toimintaprojektien taloudellisuutta, vaikuttavuusasioita sekä strategian tai joskus myös budjettien toteutumista. Kuitenkaan toiminnoissa ei välttämättä ole eroa ja nimikkeet ”controller” ja ”sisäinen tarkastaja” ovat ainakin osaksi päällekkäisiä. (Neilimo. 1998, s. 416 - 417)

Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistoiminnassa on tärkeää koordinoida tehtävät niin, ettei tarkastusresursseja uhrata samoihin tehtäviin. Tilintarkastajan tulisi suunnitella työnsä vasta tutustuttuaan sisäisen tarkastuksen suunnitelmiin. Sisäisen tarkastuksen tulisi puolestaan suorittaa tarkempi tutkimus kohteissa, joissa tilintarkastaja katsoo sellaista tarvittavan. Kuitenkaan aivan

täydellistä kattavuutta ja varmuutta raporttien oikeellisuudesta ei voi tarkastuksin saada, vaan oleellisuus ja riskin määrä on huomioitava. (Vahtera. 1986, s. 39 - 40, 78 - 79)

Sisäisen tarkastuksen suunnittelussa tarkastettava organisaatio voidaan jakaa riskiarvion perusteella erilaisen tärkeysjärjestyksen ja aikataulun omaaviin kohteisiin (Halla. 1998, s. 28 - 29). Suunnittelussa ja prosesseja tarkastettaessa tulee kysyä, onko työn nykymuodolle muita vaihtoehtoja. Suunnitteluun kuuluu myös vuorovaikutusta ja viestintää. Toteutus vaatii usein vallankäyttöä, kuten vakuuttelua ja suostuttelua sekä sitoutumista. (Halla. 1998, s. 30)

Yhteistoiminnassa sisäinen tarkastaja saa keskustelu- ja yhteistyökumppanin ja tilintarkastajan työmäärä ja virheriski vähenee organisaatiotuntemuksen lisääntyessä. Tilintarkastusalan suositukset mahdollistavat sisäisen tarkastuksen työn käytön tilintarkastuksessa, vaikka vastuu tarkastuksen suorittamisesta säilyy tilintarkastajalla. Yhteistehtäviksi sopivat riskikuvausten laatiminen tai saatavien tarkastus tilinpäätöksen yhteydessä. Työn koordinoitua auttaa yhteinen käsitys termeistä ja menetelmistä. Terminologia onkin melko yhtenevää tarkastusalalla. Sisäisen tarkastajan riskinä on olla huomaamatta jatkuvaa organisaatiolle haitallista toimintaa, joka voi epärehellisen toiminnan lisäksi olla huono moraalitai toiminnan monimutkaisuus. Tilintarkastajan riskinä on antaa tietyllä hetkellä puhdas tilintarkastuskertomus olennaisesti virheellisestä kirjanpidosta, tilinpäätöksestä tai hallinnosta. (Hannukkala. 1998, s. 164 - 168; Halla. 1998, s. 29)

2.4 Yhteenveto sisäisestä valvonnasta ja tarkastuksesta

Sisäisen valvonnan osa-alueet on esitetty tiiviisti kuvassa 1 ja lisätietoa sisäisestä tarkastuksesta löytyy liitteestä 3 ammattistandardien muodossa. Sisäisen tarkastuksen määritelmät kertovat kuitenkin, että tehtävän tulisi olla riippumatonta ja analyttistä. Sisäisellä tarkastajalla ei ole päätösvaltaa organisaatiossa, mutta tehtävien hoidon vuoksi hänellä voisi olla vaikutusvaltaa. Konsultointitehtävät lisäävät tarkastuksen arvostusta ja vaikutusvaltaa, mutta heikentävät riippumattomuutta. (Vento - Salminen. 1981, s. 148 ja 153; Vahtera. 1986, s. 82)

Ongelmana julkishallinnon sisäisessä tarkastuksessa on nähty organisaatioasema eli vastuu toiminnasta sekä johtajille että yhteiskunnalle (Jones - Pendlebury. 1996, s. 208). Sisäisen tarkastajan toimenkuvaan ei kuulu johdon toiminnan tarkastaminen, vaan hallinnon tarkastus on

osa riippumattomamman tilintarkastajan tehtäviä (Vahtera. 1986, s. 15, 75). Sisäinen tarkastus ei myöskään ole laskentatoimen johtoporras, vaan itsenäinen rinnakkaistehtävä (Vento - Salminen. 1981, s. 145). Sisäisen tarkastuksen toiminnan organisaation arvoa lisäävänä osana on pidetty suositusten antamista organisaation ja prosessien parantamiseksi (Walz. 1998, s. 246 - 247).

Sisäisen tarkastuksen asemaa ja valvonnan hierarkkisuuutta kuvaa Hart J. Will tietojärjestelmien tarkastukseen liittyvässä artikkelissa "Internal auditing of modern information systems" (kirjassa Chambers. 1979, s. 172). Will esittää tietojärjestelmän kuvassaan keskellä valvonnan kohteena, jonka ympärille sitten tulevat ensin järjestelmän valvontamekanismit, sitten sisäinen tarkastus ja seuraavaksi ulkoinen tarkastus. Uloimpana Willin valvontahierarkiassa on kansa.

Kuvassa 2 tietojärjestelmien valvontahierarkia on yleistetty koko organisaatioon, joten tietojärjestelmien tilalla keskimmäisenä osana on organisaation toiminta, josta myös valvonnan muodot riippuvat, mikäli tilanne vaikuttaa ihmisiin ja ihmisten toimintaan holistisen näkemyksen mukaan. Toiminnan ympärillä ovat tarkkailujärjestelmät, joista merkittävimpänä pidän laskentatoimea. Seuraavaksi valvontatoimintaa suorittavat sisäiset tarkastajat. Organisaation johdosta riippuvaiset, sisäiset valvontaelimet olen piirtänyt tummemmalle pohjalle. Uloin valvontahierarkian osa, ulkoinen tarkastus ja muu yhteiskunnan valvonta ei ole riippuvainen organisaation johdosta vuorovaikutussuhdetta enempää, vaan johto on yhteiskunnalle vastuussa toiminnastaan. Ulomman renkaan tulee puuttua virheisiin, joita ei aiemmin ole havaittu.



Kuva 2. Sisäisen tarkastuksen suhde muuhun valvontaan (vrt. Chambers. (toim.) 1979, s. 172)

Eri tekijöiden tärkeyttä ei käsitellä kuvassa 2, joka vain havainnollistaa organisaation valvontahierarkiaa ja valvontasuhteita. Tarkkailujärjestelmät, esimerkiksi laskentatoimi, kuvaavat toimintaa ja ovat tietolähteinä muille valvontaelimille. Kuitenkin kirjanpidon rutiinit, kuten hyväksymiset ja kahdenkertaisuus toimivat jo sinällään tarkkailun muotoina.

3 Julkisen hallinnon sisäisen valvonnan ympäristö

3.1 Julkisen ympäristön erityispiirteitä

Julkisesta sektorista on kirjoitettu kauan. Jopa Konfutse⁴ on sanonut hyvän hallinnon olevan säästävää voimavarojen käyttöä. Tilivelvollisuus, säästäväisyys, tuloksellisuus ja luottamus ovat tärkeitä tekijöitä julkisten resurssien allokointia ja johdon suoritusta arvioitaessa. Julkisen sektorin laskentatoimen tavoitteena on toiminnan arvioinnin, suunnittelun ja päätöksenteon tukeminen. (Belkaoui. 1993, s. 200-202; Meklin - Näsi. 1994, s. 240)

Tilivelvollisuus tarkoittaa julkishallinnon toimijoiden yhteiskunnallista vastuuta lainmukaisesta toiminnasta ja toiminnan tuloksellisuudesta. 1990-luvun alun laman aikana vaadittiin tuloksellisuuden ja toiminnan laadun lisäämistä julkishallinnossa. Niinpä yliopistojen päätösvaltaa hajautettiin ja johtamisen vapautta lisättiin sekä vastuuta pyrittiin jakamaan. Lisäksi luotiin ulkopuolisen rahoituksen salliva, tuloksiin pohjautuva rahoitus- ja ohjausmalli. (Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisen jatko projekti. 1995, s. 1; Yliopistojen kustannuslaskennan kehittäminen ja sen yhteys tulosohjaukseen ja yliopistojen rahoitukseen. 1997, s. 7)

Ministeriöiden valvonnassaan käyttämä tulosohjausjärjestelmä korostaa suoritusmittausta, joten yliopistot raportoivat tavoitteidensa saavuttamista vuosikertomuksissaan ja antavat tilastotietoja opetusministeriön ylläpitämään Korkeakoulujen Toiminnan Arvioinnin KOTA-tietokantaan. Tietokantaan ilmoitetaan opiskelijoiden, henkilökunnan, tutkintojen ja julkaisujen määrä sekä toiminnan kustannukset tulosalueittain eli opetuksen, tutkimuksen, taiteellisen toiminnan ja yhteiskunnallisten palveluiden osalta. Suoritusmittareina toimivat tutkimuksen, opetuksen, taiteellisen toiminnan ja aikuiskoulutuksen huippuyksiköt, Suomen akatemian ja kansainvälisen rahoituksen määrä, ulkomaiset vierailut, valmistuneiden sijoittuminen sekä yliopiston tavoitteiden saavuttaminen. (Management by Results in Higher Education. 1998, s. 7 - 9)

Valtionhallinnon tehokkuudesta puhuttaessa saatetaan mainita ”kolme E:tä” eli economy, efficiency, effectiveness. Termit kuvaavat pyrkimystä saada ”parempaa vastiketta verorahoille” ja ne on suomennettu sanoilla taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus, vaikka käännoksistä ja

⁴ (Konfutse 551 - 479 eKr.) englanninkielisenä kirjassa Hofstede. 1993, s. 241.

termien sisällöstä on ehkä ollut eroaviakin näkemyksiä. (Vakkuri ja Meklin. 1998, s. 82; vrt. myös Meklin - Näsi. 1994, s. 232 ja Vehmanen-Koskinen. 1997, s. 24 - 27)

Julkisella sektorilla on useita toiminnasta kiinnostuneita sidosryhmiä, kuten kansalaiset, ylemmät hallintoelimet, johto, työntekijät, lahjoittajat, asiakkaat sekä tavarantoimittajat (Jones - Pendlebury. 1996, s. 118). Sidosryhmät pyrkivät edistämään omia tavoitteitaan ja voivat vaikuttaa esimerkiksi poliittisen päätöksenteon kautta julkisen sektorin toimintaan ja tavoitteisiin. Holistisen näkemyksen mukaan ympäristö vaikuttaa toimintaan toimijoiden tilanteen muokkaajana.

3.2 Valvonta julkisella sektorilla

3.2.1 *Budjetointi ja valtion kirjanpito*

Julkisen sektorin ulkoista valvontaa suorittavat eduskunta, ministeriöt ja vaikkapa valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehet. Ylimpänä valvontaelimenä demokratiassa on kansa, joka äänestämällä voi vaikuttaa toiminnan arvoihin. Tässä käsiteltävät budjetit ja laskentatoimen tiedot ovat kuitenkin poliittisten päättäjien sekä virkaorganisaatioissa tapahtuvan valvonnan ja päätöksenteon tukena, varsinkin kun erillisiä johdon laskentajärjestelmiä ei kaikissa yliopistoissa ole. Kustannuslaskennan kokeiluja on kuitenkin tehty ja opetusministeriö on tutkinut kehittämisen mahdollisuuksia. Esimerkiksi Tampereen teknillisessä korkeakoulussa, Helsingin yliopistossa ja Helsingin Kauppakorkeakoulussa kokeillaan toimintoperusteista kustannuslaskentaa.

Valtion tulo- ja menoarviossa, budjetissa, tulot jaetaan osastoittain esimerkiksi veroihin ja maksullisen toiminnan tuloihin. Menot ryhmitellään päälukittain vaikkapa ministeriöiden sekä valtionvelan vaatimiin menoihin. Menojen jakoa tarkennetaan lisäksi momenteittain tehtävän tai menon laadun mukaan kulutus-, siirto-, sijoitus-, ja muiksi menoiksi. Budjetin momentit 21-23 kuuluvat kulutusmenomomentteihin ja niillä katetaan viraston toiminnasta aiheutuvia menoja eli toimintamenoja. Menot esitetään yleensä bruttomääräisinä, vähentämättä menoja tuloista, mutta esimerkiksi viraston toiminnasta kertyvät tulot tai menot saadaan esittää nettomääräisinä. Menoihin annettuja määrärahoja kutsutaan siirtomäärärahoiksi, kiinteiksi määrärahoiksi tai arviomäärärahoiksi. Arviomäärärahan saa ylittää ministeriön päätöksellä ja käyttämättömän siirtomäärärahan taas voi siirtää käytettäväksi kahtena seuraavana vuonna. Korkeakouluille tuleva

budjettirahoitus on suurimmaksi osaksi toimintamenoihin varattua siirtomäärärahaa. (Laki valtion talousarviosta 423/1988 2 - 7 §; Asetus valtion talousarviosta 1243/1992, 1 - 6 §)

Nettomuotoisena määrärahana ilmoitettu summa kertoo, paljonko toiminnasta saa syntyä kuluja, mutta ei rajaa liikevaihdon suuruutta mahdollistaen näin ulkopuolisen rahoituksen ja yritystyyppisen toiminnan. Valtion postisiirtotilin käyttöoikeuden omaava tilivirasto voi kuitenkin sisäisen valvonnan puuttuessa käyttää postisiirtotilin katetta enemmän kuin määräraha sallii, sillä tililtä maksamista ei ole sinänsä rajoitettu. Niinpä talousvalvonta julkisella sektorilla perustuu paljolti budjetista annettujen määrärahojen käytön seurantaan talousarviokirjanpidon avulla. Lisäksi hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi on valtiokonttorin yhteydessä valtion talousarvioasetuksen 71a §:n mukainen valtion kirjanpitolautakunta.

Talousarviokirjanpidon rinnalle on valtion keskuskirjanpidossa ja virastoissa otettu vuoden 1998 alusta liikekirjanpito. Liikekirjanpitoon merkitään liiketapahtumina tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta muodostuvan kirjanpidon ja muun laskentatoimen on annettava oikeat ja riittävät tiedot viraston toiminnasta, taloudesta ja näiden kehityksestä. Tilinpäätös koostuu puolestaan liikekirjanpidon mukaisesta tuotto- ja kululaskelmasta ja taseesta, talousarvion toteutumalaskelmasta, liitteistä ja toimintakertomuksesta, jossa luodaan katsaus toimintaan, tuloksellisuuteen sekä maksullisen toiminnan kannattavuuteen. Lisäksi toimintakertomuksessa selostetaan sisäisen valvonnan järjestämisestä ja toiminnasta. (Valtion talousarvioasetus 1243/1992, 41 - 42 sekä 63 - 65 §:t)

3.2.2 Valtiontilintarkastajat ja valtiontalouden tarkastusvirasto

Eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valitsee joukostaan viisi valtiontilintarkastajaa, joiden on toimessaan kansliansa avustamana valvottava valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta. Heidän on lisäksi otettava selko kaikesta, mikä on tarpeen luotettavan käsityksen saamiseksi talousarvion noudattamisesta ja valtion taloudenhoidosta. Tämän vuoksi he myös suorittavat tarkastuksia ja käyntejä virastoissa ja laitoksissa. Valtiontilintarkastajat voivat tarkastaa valtionyhtiöitä sekä osin myös valtionavuilla tapahtuvaa toimintaa. (Suomen hallitusmuoto 71§ ja Valtiontilintarkastajien johtosääntö 1 ja 4 §:t)

Valtiontilintarkastajien toimikausi alkaa kansanedustajain vaaleja seuraavan vuoden alussa ja päättyy seuraavan eduskuntavaalivuoden lopussa. Valtiontilintarkastajat antavat kultakin varainhoitovuodelta ja tarvittaessa useamminkin eduskunnalle kertomuksen, jossa esitetään tilintarkastajien huomautukset ja parannusehdotukset. Mikäli tilintarkastajat eivät saa pyytämäänsä tietoa tai aineistoa, tulee heidän pyytää pääministeriä ryhtymään tarpeellisiin toimenpiteisiin. Eduskunnan valtiovarainvaliokunta laatii kertomuksesta mietinnön, jonka pohjalta eduskunta voi pyytää selvitystä tai korjausta toimiin. Hallitus vastaa eduskunnalle saatuaan asianomaiselta ministeriöltä selvityksen. Kertomuksen käsittelyyn ja tulosten näkymiseen saattaa siis kulua paljon aikaa. (Valtiontilintarkastajien johtosääntö 1, 4 ja 6 §:t; Meklin. 1991, s. 139)

Valtionvarainministeriön alainen valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista hallitusmuodon 71 § nojalla. Tarkastusviraston toimivalta on laaja, mutta se ei kuitenkaan koske eduskuntaa, Postipankkia, kansaneläkelaitosta eikä myöskään Suomen Pankkia, jota tarkastamaan eduskunta valitsee erikseen joukostaan viisi tilintarkastajaa. Valtiontalouden tarkastusvirasto voi vaatia käyttöönsä haluamansa materiaalin jopa sakon uhalla ja voi myös vaatia asiakirjojen saattamista tarkastettavaan kuntoon. Mikäli tarkastusvirasto havaitsee virheellistä menettelyä, sen tulee ilmoittaa tästä asianomaiselle laitokselle asianmukaista toimenpidettä varten. Rikollista toimintaa havaitessaan voi tarkastusvirastokin ryhtyä toimiin syytteen nostamiseksi, mikäli asianomainen laitos ei sitä tee. Tarkastusvirasto antaa tarvittaessa tietoja valtion tilintarkastajille ja valtionvarainministeriölle sekä toimittaa heille toimintasuunnitelmansa. Lisäksi tarkastusvirasto laatii vuosittain toimintakertomuksen. (Laki valtiontalouden tarkastuksesta 1 - 18 §)

Tarkastusviraston tarkastukset erotellaan toiminnan tehokkuuden, taloudenhoidon laillisuuden ja verotilien tarkastuksiin. Lisäksi valtiontalouden tarkastusvirasto osallistuu talousarvioasetuksen 71 §:n mukaan virastojen sisäisen tarkastuksen kehittämiseen. Tehdyistä raporteista kootaan vuosittain tarkastuskertomus. Tarkastusvirastolla ei ole oikeutta antaa käskyjä, mutta se voi tehdä ehdotuksia tarkastuskohteen toiminnan kehittämiseksi. (Meklin. 1991, s. 140 - 142)

Audiator Oy:n esitteen (Tilintarkastus osaavissa käsissä. 1997, s. 12-13) määritelmän mukaan julkisen sektorin tilintarkastuksen päämääränä on hallinnon ja taloudenhoidon laillisuus ja tuloksellisuus, sisäisen valvonnan toimivuuden, tilinpäätöksen, kirjanpidon ja laskentatoimen oikeellisuuden ja riittävyuden sekä varojen, velkojen ja vastuiden todellisen tilanteen

varmistaminen. Vertailun vuoksi yksityisen sektorin tilintarkastuksen tehtävänä voidaan pitää laskentatoimen raporttien luotettavuuden ja uskottavuuden varmistamista, jota tarvitaan, koska omistajilla on epäilyksensä raporttien oikeellisuudesta (Lee. 1989, s.12 ja 18).

Valtiontaloutta tutkivien elinten lisäksi yksityisen sektorin tilintarkastustoimintaa ohjaa ja valvoo kauppa- ja teollisuusministeriön alainen valtion tilintarkastuslautakunta. Rahoitusmarkkinoita puolestaan valvoo Suomen Pankin yhteydessä oleva rahoitustarkastus. (Tilintarkastuslaki 28 § ja Rahoitustarkastuslaki 2 §)

3.3 Sisäinen valvonta ja tarkastus julkisella sektorilla

3.3.1 Yleistä

Tiliviraston johdon on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty (valtion talousarvioasetus 69 §; asetus 1042/1996).

Tiliviraston taloussääntöön on sisällytettävä määräykset kirjanpidon, muun laskentatoimen, maksuliikkeen, varallisuuden hoidon sekä muiden varainsiirto ja hallintajärjestelmien sisäisistä varmistus- tarkkailu- ja raportointijärjestelmistä (sisäinen tarkkailu). Lisäksi taloussääntöön tai erilliseen sisäisen tarkastuksen ohjesääntöön otetaan määräykset mainittujen järjestelmien ja tiliviraston sekä viraston ja laitoksen oman ja sen vastuulla olevan muun toiminnan tarkastuksesta (sisäinen tarkastus). (valtion talousarvioasetus 70 §; asetus 1042/1996)

Talousarvioasetuksen 63 §:n mukaan myös tilivirastojen toimintakertomuksissa on annettava selostus sisäisen valvonnan järjestämisestä ja valvontatoiminnan yleiskatsaus. Sisäistä tarkastajaa ei pidetä tarpeellisena kaikissa tilivirastoissa sisäisen valvonnan järjestämiseksi, mutta sisäinen tarkastaja löytyy kuitenkin lähes kaikista ministeriöistä (Meklin. 1997, s. 187). Nyt sisäisestä valvonnasta säädetään asetuksella, mutta säädösasemaa on toivottu nostettavan lakitasoiseksi Vellamo Kivistön valtionvarainministeriölle tekemässä selvityksessä (Valtion virastojen ja laitosten sisäinen valvonta. 1996, s. 16).

Sisä-Suomen veroviraston Jyväskylän toimipisteen sisäisenä tarkastajana toimiva Keijo Vehmas piti 27.1.1999 järjestetyssä valtionhallinnon tarkastajien kokouksessa puheenvuoron riskikartoituksesta suunnittelun välineenä. Hän totesi sisäisen tarkastuksen olevan kiinnostunut siitä, mistä toimitusjohtajakin, mutta ilman päätöksentekovaltaa. Hänen mielestään vain riskit tunnistamalla ja arvioimalla on mahdollisuus olla oikeassa paikassa oikeaan aikaan. Tarkastuskohteen valintakriteereiksi muodostuu näin hänen mielestään esimerkiksi edellisen tarkastuksen tulokset, kohteen taloudellinen merkitys sekä mahdollisen menetyksen määrä ja todennäköisyys vaikuttavat kohteen valintaan, kuten myös johdon toiveet tai mahdollisuudet parantaa kohteen toimintaa.

Vertailun vuoksi yksityisellä sektorilla sisäistä tarkastusta esiintyy SVH Coopers&Lybrandin tekemän tutkimuksen mukaan noin 40%:lla yhtiöistä. Sisäinen tarkastusta ei määrätä yksityisten yritysten osalta lainsäädännössämme, vaan valvontaa suorittavat hallintoneuvosto, hallitus ja toimitusjohtaja. (Hirvonen ym. 1998, s. 154 ja s. 235; Osakeyhtiölaki 734/1978. 8. luku, 6§)

3.3.2 Sisäinen valvonta ja tarkastus kunnassa

Sisäisen tarkastajan työtehtäviä liikeyrityksessä ja kunnassa on tutkinut Esa Niinisalo, joka mainitsee tutkimuksessaan, että EKA-yhtymään verrattaessa Jyväskylän kaupungin tarkastusten merkityksen arviointi on vaikeampaa esimerkiksi kunnan koulujen osalta. Kunnassa pyritään avoimempaan tiedotuspolitiikkaan ja työilmapiiriin liikesalaisuuksia varjelevan ja liikevoittoon pyrkimisen sijasta. Tilojen tehokas käyttö oli myös kunnassa suurempana huolenaiheena kuin EKA-yhtymässä, jossa tosin hankintoihin ja rekrytointiin kiinnitettiin enemmän huomiota. Atk-tarkastusohjelmien käyttö oli myös harvinaisempaa kunnassa, jossa ei myöskään järjestetty erillisiä seurantatarkastuksia, vaan seuranta kytkeytyi seuraaviin tarkastuksiin. (Niinisalo. 1995, s. 82 - 83)

Kunnassa tilintarkastuksen ja sisäisen valvonnan kehittämiseen on vaikuttanut talouden ja tarkastuksen osalta vuoden 1997 alusta voimaan tullut kuntalaki (365/1995. 23, 24 sekä 71 - 75 §:t). Valvontaa kunnassa hoitaa kunnanhallitus ja sen alaisena kunnanjohtaja. Kuntalaissa tilintarkastaja velvoitetaan tarkastamaan sisäisen valvonnan asianmukaisuus, johon on usein käsitetty liittyvän myös sisäinen tarkastus. Kunnanvaltuusto asettaa tarkastuslautakunnan, jonka puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja ovat kunnanvaltuutettuja. Tarkastuslautakunta valmistelee

hallinnon ja talouden tarkastusta koskevia asioita ja arvioi, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Kunnan tilintarkastajaksi on valittava JHTT-tarkastaja, jonka on toukokuun loppuun mennessä tarkastettava edellisvuoden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tarkastuksesta on annettava valtuustolle kertomus, jossa muistutetaan mahdollisista virheellisistä toimista. Tarkastuslautakunnan on hankittava muistutuksista asianomaisen selitys ja kunnanhallituksen lausunto. Kuntaympäristö poikkeaa yliopistomaailmasta siis ainakin tarkastuslautakunnan ja useiden liiketalousperusteisten tytäryhtiöiden osalta.

Esimerkiksi Helsingin kaupungin tarkastuslautakuntaan kuuluu 15 henkilöä. Tarkastuslautakunta jakaantuu neljään jaostoon, jotka tarkkailevat omaa palaansa kunnan hallinnosta, esimerkiksi kaupunginkansliaa, energiayhtiötä tai Finlandia-taloa. Tarkastuslautakuntaa ja JHTT-tarkastajaa avustaa Helsingin kaupungin tarkastusvirasto. Tästä tarkastusjohtaja Urpo Vainionpään johtamasta yli 90 vuotta vanhasta revisio- eli tarkastusvirastosta erotettiin vuonna 1997 sisäisen tarkastuksen yksikkö, joka siirrettiin sisäisen tarkastuksen toimistoksi kaupunginkanslian talous- ja suunnitteluosastoon rahoitusjohtajan alaiseksi 1.11.1998. Kaikkiaan noin 15-henkisen sisäisen tarkastuksen toimiston päällikkönä toimii Marja Pohja ja varajohtajana sekä ensimmäisen tarkastusryhmän vastuuhenkilönä Paula Mäntynen. Sisäinen tarkastus avustaa kaupunginjohtajaa sisäisen valvonnan hoitamisessa. (Paula Mäntynen puhelinhaastattelu 5.2.1999 sekä Helsingin kaupungin tarkastusviraston "Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastus" -esite, s. 1 - 8)

Jyväskylän kaupungissa sisäisellä tarkastuksella on melko pitkät perinteet. Sisäinen tarkastus erotettiin ulkoisesta tarkastuksesta jo vuoden 1991 heinäkuun alusta. Tuolloin aiemmin viisihenkisestä tilintarkastusryhmästä kolme henkilöä siirtyi sisäisiksi tarkastajiksi ja kaksi henkilöä muodostivat erillisemmän ulkoisen tarkastuksen. Näin Auditor Oy:n ja tilintarkastaja Isto Lehtisen hoitama ulkoinen tarkastus on ollut jo kauan riippumaton kunnasta. Tilintarkastajat hoitavat myös aiemmat luottamustilintarkastajat poistaneen tarkastuslautakunnan avustamista. Jyväskylässä ainoana sisäisenä tarkastajana on vuodesta 1995 lähtien toiminut Tapio Jokela, joka on suoraan kaupunginjohtajan alainen, mutta avustaa joskus myös tarkastuslautakuntaa pyrkien kuitenkin olemaan mahdollisimman riippumaton Jyväskylän kaksitoistajäsenisestä, myös kaupunginjohtajaa valvovasta tarkastuslautakunnasta. (Tapio Jokelan haastattelu 16.2.1999)

Sisäisen tarkastajan tehtäviin kuuluu sääntöjen käyttöönoton ja noudattamisen seuraaminen ja ohjeistus, jolla toiminta pyritään saamaan heti oikealle uralle. Toimintaan kuuluu myös kaupungin

tytäritysten valvonnan tarkastamista erityisesti yhtiöissä, joissa tilintarkastajana ei ole kaupunkia tarkastava Audiator Oy. Lisäksi perinteinen tositteiden ja hyväksymisten tarkastaminen sekä vaikkapa sosiaali- ja terveystalouden avustaminen tukihakemuksiin liitettyjen tilinpäätösraporttien selvittämiseksi vie osan työajasta. Kaupungilla on 4615 työntekijää, joten yhden hengen sisäisen tarkastuksen resurssija on kohdistettava tarkasti ja eri alueille kuin tilintarkastajien työ. Resurssija on täydennetty myös Tilintarkastajien Oy:ltä ostetulla arvonlisäveroasioiden selvityksellä, jonka jatko seurannassa on edelleen työsarkaa. (Tapio Jokelan haastattelu 16.2.1999)

3.4 Valvonnan ongelmia julkisella sektorilla.

3.4.1 Laskentatoimen käytännön eri tehtävät

Vuoden 1997 alusta kuntien ja vuoden 1998 alusta valtion taloushallintoon on sovellettu liikekirjanpitoa aiemman "kameralistiseksi kirjanpidoksi" kutsutun talousarviokirjanpidon rinnalla. Ympäristön muuttuessa myös laskentatoimen on mukauduttava muutoksiin. Toisaalta ei kuitenkaan ole varmuutta, että liikekirjanpito on täysin oikea julkisen sektorin monimuotoiseen ympäristöön, koska julkishallinnossa esiintyy poliittista päätöksentekoa eivätkä tulot välttämättä tule palveluja käyttäviltä henkilöiltä. (Monsen - Näsi. 1998. s. 284 - 286)

Artikkelissaan laskentatoimen eri tehtävistä Mellenvik, Monsen ja Olson toteavat alkusanoissaan, että laskentatoimen tehtäväksi on ainakin teoriassa kuvattu epävarmuuden vähentäminen valvonnassa ja päätöksentekoprosesseissa. Kuitenkin tutkijat päätyvät siihen käsitykseen, että a) käytännön laskentatoimella onkin useita tehtäviä; b) on olemassa vuorovaikutussuhde laskentatoimen ja sille asetettujen tehtävien välillä; ja c) on olemassa monimuotoinen vuorovaikutussuhde laskentatoimen ja sen ympäristön välillä. Laskentatoimen tehtäviksi tutkijat saavat 1) arvioinnin, 2) vastuun jakamisen, 3) organisaation, toimien ja henkilöiden aseman laillistamisen, 4) organisaation uskomuksiin ja odotuksiin vaikuttamisen, 5) valtasuhteiden ylläpidon sekä 6) poliittisen vallan käytössä tarvittavien konfliktien synnyttämisen ja/tai ratkaisemisen. (Mellenvik, Monsen ja Olson. 1988, s. 105 - 115; vrt. Tamminen. 1990, s. 9 - 13)

Eri ihmiset etsivät ja tulkitsevat tietoa eri tavoin ja näin laskentatoimelle saadaan tehtäviä yksilöllistenkin tulkintojen mukaan. Usein ihmisillä on myös oletus tai tietoisuus olemassa olevan

tiedon puutteista ja näin halu yhä varmempaan tietoon. Tutkijat toteavat myös laskentatoimen ympäristön vaikuttavan huomattavasti laskentatoimeen organisaation sisällä ja laskentatoimen vaikuttavan ympäristöönsä. Myös laskentatiedon manipulointi oman aseman parantamiseksi sekä jopa todellisen taloudellisen tilan peittäminen laskentatiedoilla nousivat mahdollisiksi laskentatoimen käyttötavoiksi. (Mellenvik, Monsen ja Olson. 1988, s. 105 - 111)

Myös Ari Manninen esittelee väitöskirjassaan tutkimuksia, joissa laskentatoimen merkityksenä on nähty organisationaalinen vaikuttaminen. Eräässä rautatieyhtiössä laskentatoimi oli työkaluna ”rautatiekulttuurin” muuttamiselle ”yrityskulttuuriksi”. Tämän lisäksi Manninen esittelee mittaus-, yksilö- sekä yhteiskunnalliset näkemykset laskentatoimeen. Mittausnäkemys pitää laskentatoimea objektiivisena todellisuuden kuvaajana, mutta yksilö- ja yhteiskunnanäkemyksen mukaan laskentatoimen ilmenemismuodot riippuvat myös yksilöistä tai yhteiskunnallisista vaikutteista. Manninen esittää myös laskentatoimessa tärkeänä pidetyn tiedon riippuvan esimerkiksi raporttien vastaanottajan mielipiteistä, raporttien antamasta todellisuuden kuvasta ja aiemmista tiedon luokittelutavoista. (Manninen. 1994, s. 134 - 135 ja 158 - 161)

3.4.2 Julkishallinnon kaksi maailmaa

Vuodelta 1989 peräisin olevassa artikkelissaan ”Two worlds of accounting” Høgheim, Monsen, Olsen ja Olson erottavat toisistaan julkisen sektorin taloushallinnossa päätöksenteon maailman ja toiminnan maailman. Päätöksenteon maailma perustuu aiemmille suunnitelmille ja johtaa ennusteisiin, kun taas toiminnan maailma perustuu toteutuneisiin tapahtumiin ja raportoidaan tilinpäätöksessä. Tutkijat havaitsivat, ettei tieto vaikuta juurikaan suunnitelmiin ja etteivät suunnitelmat vaikuta puolestaan käytännön toimiin oikeastaan lainkaan. Tutkittuaan laskentatoimea käytännössä viiden vuoden ajan Bergenin kaupungissa tutkijat löysivät vain vähän todellisia yhteyksiä tiedon, suunnitelmien ja käytännön toimien väliltä. Budjetit eivät myöskään vaikuttaneet kontrolloivan menojen suuruutta. Lopuksi tutkijat toteavat, että toimijat kyllä reagoivat tilinpäätöksessä kerrottuihin lukuihin muuttamalla päätöksiään, mutta päätöksiä ei osata muuttaa käytännön toimenpiteiksi, joten parempi tieto toteutuneista tuloksista ei useinkaan johtanut parempiin käytännön toimiin. (Høgheim, Monsen, Olsen ja Olson. 1989, s. 175 - 177)

Useat muuttajat ja ärsykkeet, kuten kulttuuri, markkinat, kilpailu ja lainsäädäntö vaikuttavat kansalaisten, poliitikkojen ja hallinnon virkamiesten odotuksiin ja toimintaan Laughlinin ja Pallotin mukaan (kirjassa Olson, Guthrie ja Humphrey. 1998, s. 382). Panosten ja tuotosten suhde on epäselvä julkisella sektorilla ja myös suoritusmittarit voivat olla alttiita väärinkäytöksille. Luotettavuutta ja tehokkuutta edistämään kehitettiin uutta julkisen sektorin taloushallintoa (New public sector financial management), johon kuului liikelaskennan tuominen julkiselle sektorille sekä lisääntynyt valvonta. Vaarana uudistuksissa on tarkastusten ja mittareihin sopivan tiedon keräämisen tuleminen tärkeämmäksi kuin varsinaisen toiminnan hallinnan ja johtamisen. Perustoimintaan käytettyjen resurssien suhteellista vähenemistä ja yleiskustannusten nousua voidaan kutsua ”tarkastusloukuksi”. (Olson, Guthrie ja Humphrey. 1998, s. 455 - 456 ja 462)

Olov Olson kuvasi muutoksia poliittisessa päätöksenteon ympäristössä Jyväskylässä 12.10.98 (KATAJA:n kurssin ”Laskentatoimi ja taloushallintojulkisen sektorin ympäristössä” aikana). Hänen mukaansa päätöksiin tarvittavan sekä hyväksytyt ideologinen toimintatila että hyväksytyt taloudellinen toimintatila. Mikäli jollain asialla on erittäin vahva ideologinen kannatus, ei taloudellisen tilan tarvitse olla kovin vahva eikä esimerkiksi budjetin ylittäminen välttämättä johda rankaiseviin toimenpiteisiin. Sen sijaan heikon ideologisen taustan omaava toiminta saa hyvinkin helposti kritiikkiä taloudellisesta suoriutumisestaan ja voi tulla korvatuksi sellaisella poliittisen keskustelun toimintaidealla, jolla on vahvempi kannatus demokraattisessa yhteiskunnassa.

3.4.3 Julkishallinnon kehittäminen - virastokulttuurista yrityskulttuurin suuntaan

Valvontaongelmia ja muutosongelmia voivat synnyttää myös ihmisten asenteet ja kulttuurit. Kohdassa 3.4 esiteltyjen tutkimusten mukaan julkista sektoria on kehitetty yhä enemmän liiketaloudellisten toimintaperiaatteiden suuntaan. Myös joitakin Jyväskylän yliopiston laitoksia on pyritty muuttamaan kohti liiketaloudellisen toiminnan periaatteita ja esimerkiksi yliopistopainossa onkin samalla saatu painonpäälikkö Ipo Viitalan mukaan (4.8.98 keskustelu) lisää tehokkuutta, reippautta, sitoutumista ja asiakaslähtöisyyttä toimintaan. Näin on päästy eroon aiemmin vaivanneesta varovaisesta määrärahoihin keskittyneestä ”virastokulttuurista”. Seuraavaksi tutustummekin julkishallinnon organisaatiokulttuureihin ja niiden muutoksiin.

Kunnallista tilintarkastuskulttuuria on tutkinut vuonna 1998 julkaistussa kirjassaan Erkki Vuorinen. Kunnallishallintoa uudistettiin vuonna 1.1.1997 lopullisesti voimaantulleella kuntalailla, jonka tavoitteena oli lisätä avoimuutta, kuntien päätösvaltaa ja kunnallishallinnon uskottavuutta. Keinona uskottavuuden lisäämiseksi eduskunnan hallintovaliokunta näki tilintarkastajien pätevyyden lisäämisen ja sisäisen valvonnan toiminnon katsomisen osaksi kunnan johtamisfunktiota, jota tukemassa voi olla myös sisäinen tarkastus. Normiperustan muuttaminen ei kuitenkaan yksin riitä valvonnan muuttumiseen, vaan muutokseen tarvitaan lisäksi kulttuurin muutos. Uuden valvontajärjestelmän ensimmäiset käyttövuodet ovat Vuorisen mukaan hyviä uuden, rakentavan ja hyviin lopputuloksiin vievää valvontaa tukevan kulttuurin istuttamiselle kuntahallintoon. Kulttuurin vahvistaminen vaatii huomion ja kontrollin kohdistamista kulttuuriin, opetusta, reagoimista sekä palkitsemisen kriteerien määrittelyä. (Vuorinen. 1998, s. 10, 69 ja 81)

Organisaatiokulttuureita tutkinut Edgar H. Schein kertoo kirjassaan ”Organisaatiokulttuuri ja johtaminen” (1987, s. 280), että keski-ikäisen organisaatiokulttuurin muuttamiseen on käytettävissä 1) suunniteltu muutos; 2) teknologialla houkuttelu; 3) skandaalien sekä myyttien räjäyttämisen kautta tapahtuva muutos; sekä 4) vähittäin tapahtuva muutos. Suunnitellussa muutoksessa pyritään yhdistämään osakulttuurit ja kohdistamaan pyrkimykset yhteisiin tavoitteisiin tiedotuksella. Teknologisessa houkuttelussa erikoisteknologia houkuttelee uusiin käyttäytymistapoihin ja tavoitteisiin. Myyttien räjäyttäminen taas perustuu ilmaistujen ja käytännön toiminnan ja teorioiden eroavaisuuteen, mikä saatetaan kaikkien tietoon julkisesti, ”skandaalinomaisesti” ja kiinnitetään näin ihmisten huomio asiaan. Vähittäisessä muutoksessa kaikkien päätösten tulee hitaasti tukea valittua uutta linjaa. Kypsän eli keski-ikäistä vanhemman organisaation muuttamiseen sopivia menetelmiä ovat pakon käyttö, kaikkien aikaisempien yhdistelmä, eli täyskäännös sekä kulttuuria ylläpitävän organisaation hävittäminen ja mahdollinen uuden organisaation rakentaminen. (Schein: 1987, s. 293 - 303)

Julkishallintoa saatetaan joskus kuvata vakiintuneeksi ja hitaaksi byrokratiaksi. Byrokratia on Weberin⁵ mukaan laillisen hallinnan rationaalisin hallintomuoto, jossa lailliset normit muodostavat yhtenäisen sääntöjärjestelmän ja hallinta tapahtuu hallintohenkilöstön, virkavallan välityksellä. Periaatteina hallinnassa on sääntöjen sitoma jatkuvuus, tehtäväjakoon liittyvä käskyvalta, normien mukainen toiminta. Asiakirjojen laadintatehtävän hoidosta yhdessä virkamiesten kanssa

⁵ Max Weberin (1864 - 1920) ajatuksia enemmän kirjassa Vuorinen (1998, s. 29 - 30).

muodostuu virasto, jossa hallinto parhaimmillaan on nopeaa, tasapuolista, yksiselitteistä ja yhtenäistä. Kuitenkin organisaation toiminta voi häiriytyä, jos esiintyy valtataistelua, tavoite unohtuu tai kätketyt normit sekä henkilökohtaiset seikat pääsevät vaikuttamaan liiaksi. Niinpä byrokratia on pahimmillaan persoonatonta, joustamatonta, huonosti motivoivaa, hidasta ja sisäänpäinkääntynyttä. (Vuorinen. 1998, s. 29 - 31)

Byrokratiakulttuuriin vaikuttavat sääntöjen muutokset, poliittisen päätöksenteon läsnäolo sekä eri ammattiryhmien muodostamien alakulttuureiden kehitys. Byrokratiakulttuurin muuttamiseksi ovat Vuorisen mukaan käytettävissä pakottava suostuttelu, täyskäännös, uudelleenorganisointi sekä inkrementaalinen, vähittäinen, kulttuurin muuttaminen. Byrokratiakulttuurin muuttaminen on usein hidas tehtävä eikä esimerkiksi toiminnan muuttaminen yksityistämällä välttämättä riitä, jos organisaatio muuten pysyy koskemattomana. (Vuorinen. 1998, s. 31 - 32). Talousasioiden, kuten kirjanpidon, tarkastuksen tai valvonnan muutoksilla voi muutoksissa myös olla oma osansa.

3.5 Yhteenveto julkisen sektorin ympäristöstä

Julkisen sektorin ympäristössä tulosajattelu on lisääntynyt, mutta toisaalta taloudellinen tulos ei välttämättä ole tärkein kriteeri toiminnan arvioinnille. Aiemmin budjetista tai rahan tarpeen yllättäessä lisäbudjeteistakin tulleiden määrärahojen valvontaan ei tarvittu muita järjestelmiä kuin talousarviokirjanpitoa, mutta nyt johtamisen ja valvonnan tueksi tulohajauksen, nettobudjetoinnin ja vallan hajauttamisen kompensoimiseksi on haluttu myös tehostunutta valvontaa. Näin valvontaa on haluttu muuttaa tilanteellisten seikkojen muuttuessa. Valvonnan parantamista varten julkiseen hallintoon otettiin liikekirjanpito, kunnille valittiin riippumattomat tilintarkastajat ja johtamisen osaksi katsottiin kuuluvan myös sisäisen valvonnan toiminnon, jota tehostamaan useissa tilivirastoissa on siis päädytty sisäisen tarkastajan palkkaamiseen.

Julkisen sektorin rakenne on hierarkkinen eli ylempiä hallintoelimiä on useita ja lisäksi toiminnalla on useita sidosryhmiä, joiden tavoitteet voivat poiketa toisistaan. Myös poliittisten päätösten toteuttaminen on joskus käytännössä nähty vaikeaksi. Ongelmana valvonnan kannalta on lisääntynyt yritystyyppinen toiminta ja esimerkiksi se, ettei kannustimia toiminnanohjaukseen oikein ole, mikä voi johtaa ongelmiin kulttuuritekijöiden osalta perinteiden muuttuessa hitaasti.

4 Jyväskylän yliopisto valvonnan ympäristönä

4.1 Yleistä

Tässä luvussa kuvataan Jyväskylän yliopistoa, jonka toiminnan periaatteet ovat paljolti muun julkisen sektorin kaltaiset. Niinpä tässä luvussa ei ole erillistä yhteenvetoa. Jyväskylän yliopistossa valmistui 1997 noin 1000 maisteria. Opiskelijoita oli yli 11000 ja henkilökuntaa noin 2000. Jyväskylän yliopisto on kasvava ja parhaillaan rakennetaan uusia tiloja luonnontieteiden, tietojärjestelmätieteiden ja psykologian tutkimusta ja opetusta varten. Vuonna 1863 Jyväskylän seminaariksi perustetun tutkimus- ja opetuslaitoksen nimeksi tuli kasvatustieteellinen korkeakoulu 1934 ja vuonna 1966 Jyväskylän yliopisto. Vuoden 1997 toimintakertomuksessa (s. 1) rehtori Aino Sallinen toteaa yliopistossa järjestelmällisesti ja onnistuneesti noudatetun strategiaa, joka koostuu voimakkaasta sisäisestä kehittämisestä, tutkimuksen ja opetuksen tason jatkuvasta parantamisesta sekä yhteiskunnallisen vaikuttavuuden lisäämisestä.

Jyväskylän yliopiston vuoden 1997 toimintakertomuksen talousarvion toteutumalaskelmasta käy ilmi saadut määrärahat, edellisiltä vuosilta siirtynyt määräraha, näiden yhteissumma eli käytettävissä oleva rahamäärä, vuoden aikana käytetty määrä sekä seuraavalle vuodelle siirtynyt summa. Käytettävissä olleista 690 (tunnuslukujen mukaan 683) miljoonasta markasta siirtyi vuodelle 1998 noin 58 miljoonaa. Toimintamenomäärärahaa oli saatu 376 miljoonaa ja loppu oli saatu muista lähteistä, tunnuslukujen mukaan esimerkiksi lähes 50 miljoonaa EU:lta.

Jyväskylän yliopiston tehtävänä on vuoden 1997 toimintakertomuksen kansilehden mukaan ”vaikuttaa kansainvälisen, kansallisen ja alueellisen innovaatiojärjestelmän tiedeyhteisönä yhteiskunnalliseen ja sivistykselliseen kehitykseen ihmisen elinkaaren kestävän inhimillisen kasvun ja vastuun aikaansaamiseksi”. Yliopisto myös ”korostaa toiminnassaan ihmisen ja luonnon välisen terveen vuorovaikutuksen merkitystä kestäväälle kehitykselle”. Tehtävää toteutetaan harjoittamalla korkeatasoista tutkimusta, kouluttamalla opiskelijat tulevaisuuden yhteiskunnan tehtäviin korostaen itsenäistä tieteellistä ajattelua sekä toimimalla kulttuuri- ja kehittämiskeskusena.

Yliopistojen tehtävänä on edistää vapaata tutkimusta sekä tieteellistä ja taiteellista sivistystä, antaa tutkimukseen perustuvaa ylintä opetusta sekä kasvattaa nuorisoa palvelemaan isänmaata ja ihmiskuntaa. Yliopiston ylin päättävä hallintoelin on hallitus, jonka puheenjohtajana toimii yleistä

hallintoa johtava rehtori. Hallitus kehittää yliopiston toimintaa, hyväksyy yliopiston taloutta ja toimintaa koskevat laajakantoiset suunnitelmat, määrittelee määrärahanjaon suuntaviivat ja hyväksyy johtosäännöt. (Yliopistolaki 645/1997, 4, 11 - 13 §:t)

Jyväskylän yliopistossa on kuusi laitoksiin jakautuvaa tiedekuntaa ja muitakin yksiköitä, kuten erillislaitoksia, taloustieteellinen osasto, yliopistopaino sekä hallintovirasto. Tiedekuntia johtaa tiedekuntaneuvosto ja dekaani. Laitosten johtajat valvovat laitoksen toimintaa ja talousarvion noudattamista sekä päättää varainkäytöstä, tosin professoreista, muusta henkilökunnasta ja opiskelijoista koostuvan laitosneuvoston antamien suuntaviivojen mukaan. Erillislaitoksissa taas hallintoa hoitavat johtokunta sekä johtaja, jonka nimenomaisiin velvollisuuksiin ei esimerkiksi kuulu talousarvion noudattamisen valvominen. Hallintoviraston tehtävänä on puolestaan tukea, avustaa ja kehittää yliopiston toimintaa, huolehtia hallituksen ja rehtorin käsiteltäviksi kuuluvien asioiden valmistelusta ja toimeenpanosta. Lisäksi hallintoviraston tehtävinä on valvoa yliopiston omaisuuden ja tilojen asianmukaista käyttöä, hoitaa tiedotustehtäviä, pitää luetteloita, huolehtia opetussuunnitelmien julkistamisesta, hankinnoista, rahoituksen suunnittelusta ja taloushallinnosta, valvoa talousarvion noudattamista, julkistaa virat haettaviksi sekä huolehtia yliopiston sisäisestä tarkastuksesta. (Jyväskylän yliopiston hallintojohtosääntö 14, 15, 22 sekä 29 - 33 §)

Hallintovirastossa hoidetaan henkilöstöasioita henkilöstöpäällikkö Marja-Leena Immosen johtaman henkilöstöryhmän toimesta. Suunnittelua, kehittämistä ja tiedotusasioita johtaa suunnittelujohtaja Erkki Tuunanen. Talousasioita, kuten kirjanpitoa, tilavarausta ja käyttöomaisuuskirjanpitoa hoidetaan talousjohtaja Alpo Reinikan johdolla. Talousjohtajan alaisuudessa kirjanpitoryhmän esimiehenä toimii kirjanpitopäällikkö Päivi Miettinen. Hallintovirastossa on kirjaamo ja kassa. Siellä hoidetaan myös opiskelijapalveluita ja rekisterien pitoa. Hallintoviraston päällikkönä, hallintojohtajana, on toiminut vuodesta 1985 valtiovarainministeriössäkin työskennellyt oikeustieteen kandidaatti Juho Hukkinen.

Hallintojohtaja Hukkinen kertoi haastattelussa 14.1.99 pitävänsä Jyväskylän yliopistoa dynaamisena, laadukkaana ja menestyvänä organisaationa, jonka jäsenet ovat eri alojen osaavia asiantuntijoita. Hallintoviraston tehtävinä hän piti rehtorin päätösten tukena, esikuntana ja valmisteluvelimenä toimimista sekä muun organisaation ja valtionhallinnon palvelemista. Erilaisista yksilöistä koostuvan ja laajan organisaation mahdollisina ongelmina Hukkinen näki hiukan

monimutkaisen päätöksentekojärjestelmän, pitkien perinteiden aiheuttaman ja yksilöiden erilaisten mielipiteiden tuoman hitauden hallintotoimien suunnanmuutoksissa tai uudistuksia suunniteltaessa.

Yliopiston hallintoasioissa on kuitenkin tapahtunut selkeitä muutoksia Hukkisen kokeman 14 vuoden aikana. Valtionhallinnossa käyttöönotettu tulosohjausjärjestelmä yhdessä aiemman budjetoinnin muuttamisen ja yliopistolain muutoksen sekä esimerkiksi kirjanpidon uudistusten kanssa on todella saanut toiminnankin muuttumaan siten, että rahoilla aikaansaataavilla tuloksilla ja rahojen käytön järkevyydellä on entistä suurempi merkitys. Lisäksi 90-luvulla myös keskusjohdon toimivaltaa pyrittiin hajauttamaan opetusministeriöltä yliopistolle ja esimerkiksi yliopiston hallitukselta laitoksille ja näin saamaan päätösvalta sinne, missä toiminnan tuntemuskin on parasta. Hajautettu toimivalta vaatii kuitenkin myös vastuun hajauttamista ja sisäisen tarkkailun tehostamista, jotteivät vanhat tottumukset estä tavoiteltua kulttuurin ja toiminnan tehostumista.

Myös suunnittelujohtaja, filosofian maisteri, vuodesta 1973 alkaen yliopistossa työskennellyt Erkki Tuunanen totesi lyhyessä haastattelussa 27.1.1999 tulosjohtamisen ja vallan hajauttamisen muuttaneen yliopiston toimintaa ja korostaneen samalla myös strategisen suunnittelun tärkeyttä. Liikekirjanpito oli hänen mielestään huomattavasti parantanut lähes 40 %:in osuuden yliopiston tuloista keräävien ulkopuolisen rahoituksen projektien seurantamahdollisuuksia. Suunnittelun alla on myös käytäntö yritysten rahoittamissa tutkimuksissa syntyvien keksintöjen omistusoikeudesta.

4.2 Jyväskylän yliopiston laskentatoimi ja tarkastus

4.2.1 Laskentatoimi ja budjetointi

Jyväskylän yliopiston talouspäällikkönä toimii kauppatieteiden maisteri, aiemmin muun muassa sisäasianministeriön taloustehtävissä työskennellyt ja vuodesta 1971 alkaen Jyväskylän yliopiston talousjohtajana toiminut Alpo Reinikka. Hän on ollut mukana muun muassa kahdessa opetusministeriön järjestämässä korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämistä edistäneessä projektityöryhmässä. Näistä opetusministeriön kehittämisprojekteista on julkaistu esimerkiksi ”Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisen jatko projekti” -raportti vuonna 1995. Osa tämän luvun kappaleista perustuu talousjohtaja Reinikan 14.1.99 pidettyyn haastatteluun, mutta käytän myös muita lähteitä kuvaamaan yliopiston laskentatoimen ympäristöä.

Talousjohtaja Reinikka totesi, että laskentatoimi on koko yliopiston toiminnan perustietojen keräämistä. Näitä tietoja tarvitaan johtamisessa sekä esimerkiksi Opetusministeriössä resurssien kohdistamista ja yliopistojen toimintojen vertailua ja tilastointia varten. Vertailua varten tarvitaan kuitenkin tietojen yhteismitallisuutta ja siten Opetusministeriön, Valtiokonttorin ja eri yliopistojen välistä yhteistyötä, joka on lähtenytkin käyntiin. Kirjanpitojärjestelmien uudistamisella on mahdollistettu laskentatoimen perustaso, jolle myöhemmin kerätää tietoja kattavammin.

Valtionhallinnossa esimerkiksi kustannuslaskentaa pyrittiin Reinikan mukaan kehittämään jo 1970-luvulla, mutta budjetointitavat ja julkinen työympäristö eivät olleet erityisen sopivia johdon laskentatoimen kehittämiseksi. Myöskään opetusministeriössä, valtiokonttorissa tai Jyväskylän yliopistossakaan ei täysin ymmärretty laskentatoimen kehittämisen tarvetta ja kehittämisessä vaadittavien resurssien määrää. Myöhemmin tulosjohtamisen myötä kiinnostus ja tarve kustannustiedolle alkoi pikkuhiljaa syntyä ja 1990-luvulle tultaessa muiden töiden ohella tehty kehittäminen pääsi pikkuhiljaa vauhtiin. Myös Jyväskylän yliopistossa järjestettiin 1995 ja 1997 kustannuslaskennan kehittämistä tukeva projekti ja yliopiston hallitus julkaisi 1996 periaatteensa kustannuslaskennan kehittämiseksi. Nyt kun uudesta AdeEko-kirjanpitojärjestelmästä saadaan ensimmäinen tilinpäätös ja järjestelmän toiminta alkaa olla uomissaan, voidaan jatkaa kehittämistä ja alkaa suunnittelemaan järjestelmän todellista hyödyntämistä johtamisessa.

Viralliselta nimeltään "AdeEko+" -kirjanpito-ohjelman jatkokehittämisestä vastaa Atk-alan tehtävissä huomattavan kokemuksen omaava suunnittelija Kari Jaakonaho. Atk-osaamista tarvitaan yhä enemmän laskentatoimen tehtävissä, joten henkilöstölle ei enää riitä yhden järjestelmän tai kulttuurin tunteminen, vaan tarvitaan koulutusta muuttuneisiin järjestelmiin tai jopa organisaation uudelleen järjestämistä Atk-osaamisen riittävyyden ja ylläpidon turvaamiseksi. Jyväskylässä osaaminen ja tietotaito ovat yleisesti ottaen erittäin hyvin hoidettuja varsinaisiin kehitystehtäviin osoitettujen resurssien vähäisyydestä huolimatta. AdeEko-kirjanpito-ohjelmassa on mahdollisuuksia luoda uusia raportteja ja näin lisätä seurantatarkkuutta vielä entisestään kohti yhä tarkempaa projektikohtaista ja jopa alaprojektitasoista seurantaa. Yliopiston liikekirjanpitoon ongelmia tuottavat kirjaamishetken tai tililuokan valintaa vaikeuttava suoritteiden ja yhteistyökumppaneiden monimuotoisuus sekä laitosten alajärjestelmien toiminnassa olevat viiveet.

Talousjohtajan alaisuudessa yliopiston kirjanpito tehtävistä huolehtii noin kymmenen henkilön vahvuinen kirjanpitoryhmä, jonka vetäjänä, kirjanpitopäällikkönä, toimii Tampereen yliopistossa julkishallinnon laskentatoimeen keskittynyt ekonomi Päivi Miettinen. Kirjanpitoryhmä kirjaa koko yliopiston menot, lukuunottamatta kemian laitosta, joka on hajautetun kirjauskäytännön kokeilulaitoksena. Kirjanpitoryhmässä hoidetaan myös pienten laitosten tulokirjaukset. Näin resursseja käytetään tehokkaasti ja laskentatehtävät voidaan jakaa tehokkaasti.

Toiminnan ja talouden suunnittelua tehdään kolmivuotiskausittain ja vuosibudjetin suunnittelu alkaa puoltatoista vuotta ennen budjettivuotta. Esimerkiksi vuoden 2000 talousarviota varten Jyväskylän yliopisto lähetti yliopistohallituksen aiemmin käsittelemän tulossopimusehdotuksen Opetusministeriöön 19.2.99 mennessä ja neuvotteli tulossopimuksesta 30.3.99. Ministeriöt esittävät kootut suunnitelmansa valtiovarainministeriölle ja elokuussa valtioneuvosto hyväksyy budjettiriihessä valtion tulo- ja menoarvioesityksen annettavaksi eduskuntaan päätettäväksi. Tämän jälkeen ministeriöiden ja tilivirastojen väliset tulossopimuspaperit allekirjoitetaan ja yliopistoissa voidaan alkaa suunnittelemaan määrärahojen edelleenjakoa tiedekunnille ja laitoksille. Yliopiston sisäisissä, viimeistään joulukuussa allekirjoitettavissa, tulossopimuksissa sovitaan laitoksen tavoitteet, hankkeet, virat sekä määrärahat. Jatkossa enenevästi tuloksellisuuden perusteella jaettavan perusrahoituksen lisäksi osa määrärahoista jaetaan esimerkiksi laitoksen perusteella tuloksellisuuskannustuksena sekä investointeja varten hankerahoituksena. (Meklin. 1991, s. 122 - 126 sekä Jyväskylän yliopiston suunnittelujohtaja Tuunasan haastattelu 27.1.99)

4.2.2 Laskentatoimen kehittäminen ja kustannuslaskenta

Kehittämisessä pyritään saamaan käyttöomaisuuskirjanpidon tiedot paremmin ajantasalle sekä Täydennyskoulutuskeskuksen ja kirjaston käyttämät tietojärjestelmät yhteistoimintaan yliopiston yhteisen järjestelmän kanssa. Julkishallinnon liikelaskentaa piti suunnittelija Kari Jaakonaho haastattelussa 12.1.99 kustannustietoisuuden ja tarkan menojen valvonnan eräänä edistämiskeinona. Kustannuslaskennan kehittämisessä myös valtiokonttorin ohjeet ja säädökset vaikuttavat toimintatapoihin. Valtiokonttori ei ole uudistanut ohjeitaan kustannuslaskennasta ja sisäisestä laskutuksesta ja akuutimpiakin kehityskohteita luultavasti on uuden tilinpäätöksen ja liikekirjanpidon myötä. Myöskään kustannuslaskennan tarve ei ole täysin selkeä. Kuitenkin eräissä jälkilaskutettavissa EU-projekteissa luotettavat kustannuslaskelmat ovat välttämättömiä

rahoittajille annettavien raporttien ja raha-anomusten tueksi. Anomuksia voisi tukea myös henkilöstökulujen EU-vaatimusten mukainen, jopa tuntikohtainen jakaminen projektitasolle asti.

Yliopiston Helmi-Henkilöstöjärjestelmän yhteensopivuus AdeEko-kirjanpito-ohjelman kanssa ei ole paras mahdollinen tietojen siirrossa, mikä hidastaa projektijohtajien ja kehittäjien työtä. Myös esimerkiksi ympäristöntutkimuskeskuksessa ja Chydenius-instituutissa on omien seurantarpeiden vuoksi laskentajärjestelmät, jotka eivät ole yhteensopivat yhteiskäyttöön, joten kirjaukset pitää tehdä erikseen kahteen järjestelmään. Johdon laskentatoimen ja kustannuslaskennan tehtävät hoidetaan usein erillisin taulukkolaskelmin. Poistojen osalta taas kesällä 1998 ei vielä voinut tehdä laitoskohtaisia poistomenojen arviointeja kustannuslaskentaa varten.

4.2.3 Tarkastus Jyväskylän yliopistossa

Jyväskylän yliopiston tilintarkastuksesta vastaa valtiontalouden tarkastusviraston Jyväskylän yksikkö ja erityisesti ylitarkastaja Paula Airasto. Tilintarkastaja suorittaa myös hallinnon tarkastusta tutkimalla yliopistohallituksen pöytäkirjoja. Lisäksi myös tarkastusviraston Atk-tarkastaja on käynyt tutustumassa vuoden 1998 alusta käyttöön otettuun AdeEko+ -kirjanpitoon.

Valtiontalouden tarkastusvirasto huomauttaa 14.5.1997 päivätyssä, vuotta 1996 koskevassa tarkastuskertomuksessa, että yliopistossa tehdään paljon tilisiirtoja ja -korjauksia tilinpäätöksen yhteydessä. Liiketaloudellisen maksullista palvelutoiminnan laskelma ei perustunut ”välillisten kustannusten osalta kirjanpitoon eikä sitä tilinpäätöksessä tehtyjen summittaisten tilisiirtojen vuoksi voinut pitää luotettavana”. Muuta sisäistä valvontaa tutkiessaan tarkastusvirasto totesi 1.5.1996 käyttöön otetun uuden palkanlaskentajärjestelmän hoidossa puutteita sikäli, että menetelmäkuvausta ei ollut laadittu, ristiintarkastuksia tai pistokokeita ei suoritettu aineiston tai eri laitoksia hoitavien palkanlaskijoiden välillä. Lisäksi tarkastuskertomuksessa ihmeteltiin, ettei yliopistossa ole sisäistä tarkastusta, vaikka todettiin asiaa pohtivan kehittämisprojektin alkaneen. (Valtiontalouden tarkastusvirasto. 1997, Jyväskylän yliopiston tilintarkastuskertomus)

Tämä raportti olisi luultavasti katastrofaalinen yksityisen yrityksen johdolle, mutta yliopistoissa seurantaongelmat ovat yleisiä. Laillisuusmuistutuksen maksullisen toiminnan kannattavuuden seurannasta saivat jopa useat taloushallintoa opettavat korkeakoulut, kuten Helsingin, Jyväskylän,

Turun ja Vaasan yliopistot sekä Svenska Handelshögskolan (Valtiontalouden tarkastusvirasto. 1997, s. 14 ja tilintarkastuskertomukset). Raportti on voinut antaa virikkeen lisätä sisäistä tarkastusta, joka tosin Helsingin yliopiston osalta ei sinällään näytä muuttaneen toimintaa lailliseksi. Seuratessani kesällä 1998 henkilöstöhallintoa ei ristiintarkastuksia juuri tehty järjestelmämuutoskiireiden vuoksi, joten tarkastus jäi edelleen enemmän yksiköiden tehtäväksi.

Tilikautena 1997 valtion 104:stä virastosta 26 sai laillisuusmuistutuksen. Näistä muistutuksista 22 koski maksullista palvelutoimintaa, joita saivat myös Helsingin, Jyväskylän, Turun ja Vaasan yliopistot sekä Tampereen teknillinen korkeakoulu ja Sibelius-akatemia. Jyväskylän yliopiston 15.5.1998 päivätyssä tarkastuskertomuksessa todettiin täydennyskoulutuskeskuksen ja avoimen yliopiston seurannan ja budjetoinnin olevan riittämätöntä. Dokumentit olivat puutteellisia eikä yliopiston ja laitosten kirjanpitojärjestelmien välisiä vertailuja ollut tehty. Lisäksi muitakin kuin maksullisen palvelutoiminnan tuloja oli ohjattu laitoksen postisiirtotilille yliopiston yhteisen tilin sijasta. Yliopiston toimintakertomuksessa ei ollut talousarvioasetuksen 65 §:n mukaista selostusta sisäisestä valvonnasta eikä valvontatoiminnan katsausta. Sisäisen tarkastuksen ohjesääntö oli kuitenkin hyväksytty. (Valtiontalouden tarkastusvirasto. 1998, s. 15 ja tilintarkastuskertomukset)

Sisäisen tarkastuksen roolista kysyessäni (haastattelussa 27.1.99) suunnittelujohtaja Tuunanen piti strategisesti tärkeimpänä avustamisen parempien ja tehokkaampien toimintatapojen löytämisessä. Hän huomautti kuitenkin, ettei mikään toiminta ole riskitöntä eikä kaikkea voi valvoa ellei tarkastajia ole enemmän kuin tarkastettavia. Tuunanen mukaan pelkällä sisäisen tarkastajan olemassaololla saattaa hänen mukaansa olla vaikutusta, tosin tuloksia oli liian aikaista arvioida.

Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen lisääminen, kuten laskentatoimen kehittäminen, liittyy 14.1.99 haastatellun talousjohtaja Reinikan mukaan toiminnan liberalisointiin, EU:ssakin korostettuihin tehokkuuden ja toiminnan tarkastamiseen sekä tulosajatteluun. Sisäisessä valvonnassa linjajohdon ja hallinto henkilöstön tulee ensisijaisesti tarkkailla toiminnan laillisuutta, mutta myös sisäisen tarkastuksen tulisi huomata heikkoudet ennen tilintarkastusta tai laittomuuksia. Kuitenkaan resursseja ei pidä haaskata rutiinitarkastuksiin eikä unohtaa itsenäisyyttä ja yliopiston tavoitteita. Sisäinen tarkastaja voi rutiinien ja työnkulkujen kehittämällä, seurannalla ja tietojen keruulla sekä auktoriteetilla saada aikaan tarkkailun paranemista sekä avustaa johtoa toimintojen rationaalisuuden selvittelytoimissa, jolloin johdon resursseja vapautuu suunnittelutehtäviin.

5 Sisäinen tarkastus Jyväskylän yliopistossa ja muissa korkeakouluissa

5.1 Taustaa Jyväskylän yliopiston sisäisestä tarkastuksesta

Jyväskylän yliopiston sisäisenä tarkastajana aloitti vuoden 1998 alussa Irene Tossavainen, joka siirtyi tehtävään kirjanpito-päällikön virasta. Vuonna 1946 syntyneellä Tossavaisella on yli 30 vuoden kokemus julkisen laskentatoimen alalta ja Jyväskylän yliopistossa hän on aloittanut vuonna 1982. Hänen ansioluettelostaan löytyvät taloudenhoitajan ja kirjanpito-päällikön tehtävien lisäksi aiemmilta vuosilta esimerkiksi Kaarinan kunnan väliaikaisen talouspäällikön ja Valkealan kunnankamreerin tehtävien hoito. Tossavainen on suorittanut 1971 kunnallistutkinnon Tampereen yliopistossa ja saanut näin korkeakoulututkintotasoisien sosionomin arvon. Työkokemuksen lisäksi hän on jatkuvasti kehittänyt osaamistaan opintomatkojen ja kursseiden, joista mainittakoon Jyväskylän yliopiston täydennyskoulutuskeskuksen johtamiskoulutus sekä julkisen hallinnon sisäisille tarkastajille ja tarkastajille suunnattu 7 opintoviikon laajuinen JHTT⁶ - koulutusohjelma loppuenteineen Tampereen yliopiston täydennyskoulutuskeskuksessa vuonna 1997.

Jyväskylän yliopistossa aloitettiin 1.1.1997 sisäisen tarkastuksen kehittämisprojekti ja 10.12.1997 yliopiston hallitus hyväksyi sisäisen tarkastuksen ohjesäännön, jossa selvitetään sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatusta, tehtäviä, asemaa, toimivaltaa, suunnittelua, toteutusta, raportointia sekä työpapereiden säilytystä. Hallitus jätti ohjesääntöehdotuksen kerran pöydälle, jotta sisäisen tarkastuksen raportointi ja asema selvenisivät. Kuitenkin raportointia koskevat ohjesäännön kohdat ovat vieläkin hieman epäselviä. Sisäisen tarkastuksen asema pyrittiin saamaan mahdollisimman itsenäiseksi, joten Tossavainen toimii vain hallintojohtajan alaisuudessa ja raportoi hänelle, annettuaan tarkastusten kohteille ensin mahdollisuuden kommentoida raportteja.

Sisäinen tarkastaja laatii yleispiirteisen tarkastussuunnitelman yliopiston toiminta- ja taloussuunnitelmiin sekä vuosittain hallintojohtajan vahvistettavaksi sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman marraskuun loppuun mennessä. Vuosisuunnitelman pohjalta tarkastajan tulee laatia myös yksityiskohtaisempi tarkastussuunnitelma. Nämä suunnitelmat sekä toiminnasta laadittu koottu vuosiraportti saatetaan myös tiedoksi yliopiston hallitukselle sekä valtiontalouden

⁶ koulutusohjelma, joka tähtää ”Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan” -tutkintoon. Lisätietoja liitteessä 3 sekä asetuksessa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 946/1991.

tarkastusvirastolle ja oleelliset seikat liitetään yliopiston toimintakertomukseen. Vuoden 1998 vuosisuunnitelma tosin valmistui vasta 2.1.98 ja yksityiskohtaisempi tarkastussuunnitelma 20.4.1998, koska aikaa kului sisäisen tarkastuksen tunnetuksi tekemiseen sekä sisäisen tarkastuksen ohjesäännön valmisteluun ja hallituskäsittelyyn. Käytän Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen raportteja lähteinäni tässä luvussa ellei raporttiviittauksissa erikseen muuta sanota.

Vuoden 1998 tarkennetussa suunnitelmassa valittiin tarkastuskohteiksi määrärahojen seurannan osalta matemaattis-luonnontieteellisen tiedekunnan laitokset, EU-rahoituksen ja määräaikaisten virkasuhteiden tarkastuksen osalta TITU eli tietotekniikan tutkimusinstituutti, Atk-sopimukset sopimusmenettelyjen osalta sekä Yliopistopaino sisäisen laskutuksen tarkastuksen osalta.

Irene Tossavainen kertoi haastattelussa 10.12.98 pyrkivänsä myös koordinoimaan työtään valtiontilintarkastajien kanssa pidettävien keskustelujen avulla, jotta päällekkäiseltä työltä välttyttäisiin ja eri henkilöillä olevat tiedot saataisiin yhteiseen käyttöön. Tilintarkastajat ja muiden julkisyhteisöjen sisäiset tarkastajat toimivat myös purkautumis- ja keskustelukanavina, joille asioista ja eri ratkaisuvaihtoehdoista voi puhua nimettöminä tapauskeskusteluina. Tossavainen kuuluu myös hallintoviraston vastuualueiden vetäjien ryhmään, joka kokoontuu kertomaan eri kehitysprojektien vaiheista ja tuloksista. Lisäksi sisäisen tarkastajan tukena on sisäisen tarkastuksen tukiryhmä, jonka piirissä asioita voi purkaa ja tiedottaa sekä kehittää suuntalinjoja. Sisäinen tarkastaja on oikeutettu käymään yliopiston hallituksen kokouksissa. Kuitenkaan Tossavainen ei keskity hallituksen pöytäkirjoihin, jotka ovat enemmän tilintarkastuksen kohteina.

Kukin yksikkö huolehtii valvonnastaan. Sisäinen tarkastus tuo kuitenkin lisäresursseja asioiden tutkimiseen erityistä huomiota vaativilla alueilla. Sisäisellä tarkastajalla on raportointioikeudet yliopiston kirjanpito-ohjelmaan, joten tiedonsaanti on joustavaa ja viiveetöntä. Näin käynnit kirjanpito-osastolla ovat vähentyneet, vaikka kirjanpidon tiedot ovat tärkein tietolähde sisäisen tarkastuksen työssä ja yhteistyötä kirjanpidon henkilöiden ja talousjohtajan kanssa on edelleen jonkin verran. Tietolähteinä toimivat myös henkilöstöhallinnon järjestelmät ja tarvittaessa muutkin arkistot ja tietokannat. Tarkastusten aikana kirjanpito ei nouse useinkaan tärkeimmäksi asiaksi, vaan käsitellään myös toiminnan kehittämissuuntia, tehokkuutta ja ilmapiiriin liittyviä seikkoja. Tossavaisen mukaan myös yhteistyöhalukkuus yliopistossa on lisääntynyt ja nykyisin ihmiset uskaltavat tulla juttelemaan pienistäkin asioista sisäiselle tarkastajalle. Näin tehtäväkenttä on laajentunut kirjanpidosta aloitteiden edistämiseen ja jopa henkilökohtaisten ongelmien selvittelyyn.

5.2 Sisäisen tarkastuksen tehtävät ja kehittäminen Jyväskylässä

5.2.1 Sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja tehtävät

Sisäisen tarkastus kohdistuu kaikkeen yliopiston toimintaan, opetus- ja tutkimustoimen sisältöä lukuun ottamatta. Sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä esitetään tarkastuksen toiminta-ajatus:

”Sisäinen tarkastus tukee yliopiston ja sen yksiköiden toiminnan ja toimintaprosessien taloudellisuutta ja tuloksellisuutta. Sisäisellä tarkastuksella ei ole päätösvaltaa yksiköiden toimintoihin eikä tarkastettaviin asioihin nähden. Sen tehtävänä on ennen muuta neuvonnan ja tarkastustoiminnan avulla tukea hyväksytyjen yliopiston kehittämiseen ja toimintaan liittyvien toimintaperiaatteiden ja ohjeiden noudattamista, ehkäistä ennalta virheitä ja väärinkäytöksiä sekä tehdä aloitteita ja ehdotuksia toimintojen kehittämiseksi. Toiminnassa pyritään yhteistyöhön, rakentavaan vuorovaikutukseen ja keskusteluun toimintayksiköiden kanssa.” (Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen ohjesäännön 1 ja 5 §)

Toiminta-ajatuksessa mainitaan ainakin neuvonta ja tarkastustoiminta toiminnan muodoiksi sekä aloitteiden ja ehdotuksien tekeminen toimintojen kehittämiseksi. Yhteistyön ja keskustelun tulee olla toiminnan muotoina. Joskus ongelmat ovat hyvinkin kapealla erikoisalalla, kuten tietojärjestelmissä, ja joskus yksikössä saattaa olla suuri halu ratkaista ongelmat itse ilman ulkopuolista apua. Tällöin sisäinen tarkastaja ei tietenkään pysty edes halutessaankaan neuvomaan tai tekemään aloitteita, vaikka haluaisikin, joten saatetaan tarvita koko organisaation yhteistyötä tai välillä jopa ulkopuolistakin apua, jotta sisäisen tarkastajan työstä selvitään. Niinpä sisäisen tarkastuksen ohjesäännön neljännessä pykälässä sanotaankin, että toiminnassa sisäisen tarkastuksen yksikkö voi käyttää myös ulkopuolisia ostopalveluja sekä yliopiston muita virkamiehiä. Tällöin on kuitenkin, ainakin mielellään, pidettävä huoli kustannusten järkevyydestä saatuihin etuihin nähden ja mahdollistaa virkamiesten päätoimen moitteeton hoitaminen.

Sisäisen tarkastuksen ohjesäännön 2 §:n mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävänä on:

”Tuottaa yliopiston ja sen yksiköiden johdolle tietoa siitä, ovatko yksikön taloudenhoito ja muut toimenpiteet tapahtuneet laillisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaisella tavalla. Lisäksi tulee varmistaa, että päätettyjä toimintalinjoja noudatetaan; organisaatiosta saatu tieto on luotettavaa ja riittävää; annettuja ohjeita ja määräyksiä noudatetaan johdonmukaisesti; toiminta on laillista ja taloudellisesti tarkoituksenmukaista; ja tehdä johdolle aloitteita ja ehdotuksia toimintojen kehittämiseksi.”

Yllämainitut tehtävät eivät käytännössä ole aina kovin selkeitä. Taloudenhoidon laillisuutta seurattessakin on eroteltava esimerkiksi yksittäisen ostoksen laillisuus ja kokonaisuuden laillisuus. Yksittäinen ostos tulee olla hyväksytty ja kirjattu oikein. Ostoksen tulee myös kohdistua hyväksyttävään kohteeseen eli ei esimerkiksi alkoholiin tai edustukseen vieraiden lisäksi kovin monille isännille. Kokonaisuuden kannalta taas määrärahoja ei saa ylittää, eikä täysin opetukseen liittymätön tilaustutkimus saa olla tappiollinen. Kuitenkin projekti on usein hetkellisesti tappiollinen. Mahdollisen tappion varmistuessakin asialle ei useinkaan enää voida mitään ja toisaalta on muistettava oleellisuuden periaate. Tällöin on selvitettävä, miksei tilannetta korjattu ajoissa ja onko esimerkiksi johtamisessa ollut virheitä. Kaikessa toiminnassa on yleensä parantamisen varaa ja epäselvää voi olla myös se, mikä on tarpeeksi luotettavaa tai riittävää?

Ohjeiden noudattamisen osalta yksittäisiä ohjeita on paljon ja perinne on voinut muuttua tapoja ohjeiden kirjoittamisen jälkeen. Tiedon tuottamisessa yksikön johto yleensä tietää yksikkönsä tilan parhaiten, joten ongelmien julkituonti ei tuo lisäarvoa organisaatiolle, jos ongelmille ei osata tehdä mitään. Ratkaisun keksiminen voi olla tärkeämpi tehtävä kuin tilanteen kuvaaminen, vaikka myös kuvaaminen voi olla vaikeaa ongelmayksikössä mahdollisesti vallitsevan kaaoksen vuoksi.

5.2.2 Sisäisen tarkastuksen kehittäminen

Organisaatiossa on Tossavaisen mukaan toivottu selkeytystä EU- ja muun ulkopuolisen rahoituksen hankkeisiin. Niinpä sisäisen tarkastuksen yhtenä kehityssuuntana on projektien hallinnan avustaminen. Projekteilta vaaditaan kootusti säilytetyt ja selkeät projektisuunnitelmat, sopimukset, budjetit, projektin pöytäkirjat, työsopimukset sekä rahoittajille lähetetyt raportit, sisäisen kirjanpidon ja yliopiston kirjanpidon raportit. Dokumenttien selkeys ja helppo saatavuus voivat helpottaa johtamista, vastuiden selkiytymistä sekä hyvän kuvan antamista rahoittajalle.

Toisena kehittymisalueena Tossavainen näkee tiedottamisen sekä muutosten sisäänajamisen ja koulutuksen tietojärjestelmien ja uuden hallintojohtosäännön käyttöönotossa, jotta asiat saadaan tehtyä kerralla uusien ohjeiden mukaisesti. Näin tilintarkastajien ei tarvitse puuttua toimintaan jälkikäteen. Laskentatoimen järjestelmien kehittämisessä pääalueina ovat erillislaitosten järjestelmien yhteensovittaminen yliopiston järjestelmiin sekä kirjanpidon hajauttaminen laitoksille. Myös laitosjohtajille ja toimintayksiköiden vetäjille on suunnitteilla johtamiskoulutusta, jolla pyritään sitouttamaan tutkijataustan omaavia laitosjohtajia paremmin hallintotehtävien hoitoon.

Kehityskohteena voi olla myös formaalin riskikartoituksen tekeminen yliopiston yksiköistä tarkastuskohdevalinnan, ongelmien seurausten arvioinnin ja korjauksen ennakkosuunnittelun vuoksi. Ajankäytön tarkempi suunnittelu voi tuoda varmuutta toiminnan toteutukselle, kun tarkastukseen, raportointiin, kokouksiin ja jälkiseurantaan kuluva aika osataan arvioida. Verohallituksen sisäisen tarkastajan Keijo Vehmaksen 27.1.99 kertoman mukaan verohallituksessa valmistetaan sisäisen tarkastuksen toiminnasta laatukäsikirja, joka standardoi toimia sekä rajaa työtehtäviä ja vastuita.

Sisäisen tarkastuksen 26.11.98 päivätyssä vuosisuunnitelmassa vuodelle 1999 on kolme pääkohtaa: toiminta-ajatus, toteutus ja kohdealueet. Vuosisuunnitelmassa toiminta-ajatukseksi oli merkitty: ”tukea yliopiston ja sen yksiköiden toimintaa; tunnistaa riskitekijät; tarkastaa sisäisen valvonnan olemassaoloa ja toimivuutta; sekä suosittaa parannuksia havaittuihin epäkohtiin.”

Näin aiemmin käsiteltyyn sisäisen tarkastuksen ohjesääntöön verrattuna on tullut jo muutoksia. Taloudellisuuden ja tuloksellisuuden tukeminen on muuttunut vain tukemiseksi. Lisäksi toiminta-ajatukseen on lisätty sisäisen valvonnan olemassaolon ja toimivuuden tarkastaminen, tosin toimivuutta on vaikea arvioida. Sisäisen valvonnan tarkastaminen voidaan osin rinnastaa yliopiston kehittämiseen ja toiminnan toimintaperiaatteiden ja ohjeiden noudattamisen tukemiseen, mutta nyt on korostettu enemmän tarkastustoimenpidettä ja riskitekijöiden tunnistamista. Parannusehdotusten tekeminen on toisaalta jäänyt käytännössä melko vähäiseksi.

Sisäisen tarkastuksen tehtävät toteutetaan vuoden 1999 vuosisuunnitelman mukaan niin, että samalla tuetaan hallinnon, talouden ja tukitoimintojen kehittämistä. Työnkulkuja tarkastellaan toimivuuden, taloudellisuuden ja riskien kannalta. Sisäinen tarkastus osallistuu yliopiston uuden

hallintojohtosäännön käyttöönottoon sekä tiedonhallintajärjestelmien kehittämiseen ja tilannekohtaisiin tehtäviin. Vuoden 1999 vuosisuunnitelman kohdealueina ovat:

- projektien hallinta erityisesti ulkopuolisen rahoituksen osalta, sillä määräaikaisten työsuhteiden ja projektien paljouden vuoksi rutiineja projektihallintaan tai nimitysprosesseihin ei välttämättä ole.
- tilojen käytön tehostaminen opiskelijamäärien ja opetuksen ulkopuolisten projektien lisääntyessä.
- yksikköjen menojen käsittelyn tarkentaminen, sillä toimintayksikön johtajan tulee vastata toimintayksikön menoista ja menotositteet tulee tarkastaa numerollisesti ja asiallisesti. Näissä toimissa myös valtiontalouden tarkastusvirasto oli 12.11.98 jättämässään väliraportissa havainnut puutteita.
- Täydennyskoulutuskeskuksen toiminnan tukeminen, koska TäKK:n ja rehtorin tekemän tulossopimuksen mukaan keskuksen hallinnolliset ja taloudenhoitoon liittyvät menetelmät sopeutetaan 15.2.99 mennessä yliopiston yleisiin käytänteisiin ottaen huomioon toiminnan kannattavuus.
- Asiantuntija- ja opetuspalvelujen myynnin toimintatapojen selkiyttäminen, sillä liiallinen viran ulkopuolinen työmäärä saattaa haitata päätoimen tehtävien suorittamista ja niihin sitoutumista.
- Lisäksi suurten matkapuhelinkulujen vuoksi pitää puhelinten käytösäännöistä tiedottaa edelleen.

Projektien hallinta ja toimintayksikön johtajan vastuu on myös koettu organisaatiossa epäselvinä kohtina. Lisäksi sisäisen tarkastuksen voimavaroja pyritään käyttämään työryhmätyöskentelyyn, konsultointiin ja aineistoanalyysiin. Kehitykseen tarvitaan kuitenkin koko organisaation toimia, koska voidaan tarvita konkreettisempiäkin toimia kuin tiedotusta ja tarkastusta.

5.3 Sisäisen tarkastuksen toiminta Jyväskylässä

Tämä luku perustuu suurelta osin Irene Tossavaisen 10.12.98 pidettyyn haastatteluun, jossa hän kertoi päivittäisten tehtäviensä koostuvan aineiston keruusta AdeEko-kirjanpito-ohjelmaa käyttäen, projektisopimukseen tutustumisesta, puhelin- ja sähköpostikyselyistä ja niiden analysoinnista, johtopäätöksien teosta sekä tietojen ja johtopäätösten tarkistamisesta. Aikaa kuluu myös sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman ja muidenkin hallinnon projektien tavoitteiden markkinointiin ja ennakkotiedotukseen. Lisäksi työhön kuuluvat tarkastuskäynnit, joilla osin kerätään tietoja, osin pyritään innostamaan ihmisiä tarkempaan sisäiseen valvontaan sekä osin tarkistetaan vaikkapa kirjanpidon pohjalta syntyneitä käsityksiä. Käynneistä tehdään sisäisen tarkastuksen väliraportteja, jotka käsitellään sisäisen tarkastuksen tukiryhmässä ja yhdistetään vuoden lopulla sisäisen tarkastuksen vuosikertomukseksi. Väliraportteihin kirjataan usein

kehittämisideoita ja organisaation esittämiä kysymyksiä, jopa huomautuksiakin. Nämä pyritään selvittämään nopeasti eikä niistä yleensä mainita vuosikertomuksessa. Myös väliraporttien luonnosten kirjoittaminen, kommenttien saanti sekä lopullisen hallintojohtajalle menevän väliraportin hiominen vie Tossavaisen aikaa.

Sisäisen tarkastuksen työ vaihtelee paljon raporttien ja muistioiden lukemisesta rikosten selvittelyyn asti. Vaihtelevuus tekee työstä vaikeasti suunniteltavan ja arvioitavan. Sisäinen tarkastus on kuitenkin ensimmäisen toimintavuotensa aikana osaltaan auttanut lisäämään suunnitelmallisuutta varojen käytössä, sillä esimerkiksi vuonna 1998 tarkastuksen erityisenä kohteena olleessa matemaattis-luonnontieteellisessä tiedekunnassa oli päästy lähes kokonaan eroon pienistä toimintamäärärahojen siirroista, joita yliopistossa aiemmin harrastettiin hyvinkin paljon. Näin budjetointi on osaltaan parantunut siten, että suunnitteluvaiheessa on keskitytty jo etukäteen miettimään kuinka paljon rahaa kukin laitos todella käyttää.

Irene Tossavainen sanoo tiedottamisen muodostavan ensisijaisen osan työstään ja sanoo sisäisen tarkastuksen olevan parhaimmillaan silloin, kun se ei näy yksikössä. Ihmisten pitää itse saada ”hoksata” asioita ilman valmiiksi pureskeltua toimintamallia. Käskyttämistä ja kannanottojen tai parannusehdotusten esittämistä ei Tossavainen haastattelussa pitänyt parhaina puolinaan Kehitystä pitää tukea, mutta ellei sitä tapahdu, on pyrittävä keskustelemaan asioista uudestaan ja esittämään esimerkiksi määräaika, johon mennessä ongelmat pyritään ratkaisemaan. Tossavaisen mielestä kehityskeinojen miettiminen kuuluu yksiköille itselleen, vain varsinaisiin virheisiin ja rikoksiin on välittömästi puututtava ja tarvittaessa kutsuttava lisäapua vaikkapa ulkopuolisista tarkastajilta tai poliisilta sekä muilta organisaation henkilöiltä, kuten yksikön johtajalta, henkilöstöpäälliköltä, talousjohtajalta tai hallintojohtajalta asioiden korjaamiseksi. Tossavaisen mielestä yhteys johtajiin pelaa ja apua saa tarvittaessa. Jotkin asiat voi kertoa vasta raporteissa, jotta henkilökunnalle johtajille annettaisiin työrauha, ja jotta aikaperspektiivi asioihin ehtii muodostua.

Ensimmäisen vuoden aikana on luotu puitteet ja toimintatavat sisäiselle tarkastukselle. Sisäisen tarkastuksen organisaatioasemaa Tossavainen pitää onnistuneena ja ihmisten asenteita toimivina. Tossavaisen mukaan sisäinen tarkastus nähdään yhä enemmän hänen haluamanaan kehittämistoimintona ja uskalletaan ottaa yhteyttä epäselvien tapauksien ilmetessä. Työ voi olla henkisesti raskasta, varsinkin jos joudutaan tekemisiin rikosten tai henkilökohtaisten ongelmien kanssa. Ihmissuhdekiistoissa on pysyttävä puolueettomana ja vaiti, joten asioiden purkamiselle ei

aina tahdo löytyä väyliä. Kommunikointi erilaisten ihmisten kanssa vaatii erilaisia lähestymistapoja ja menetelmiä ja lisäksi suurten tietomäärien käsittely ja oleellisen erottaminen on vaativaa.

Käynnein on selvitelty vuosisuunnitelmaan merkittviä kohtia eli yksiköiden rahoituksen seuranta, ulkopuolisen rahoituksen sopimus- ja laskutusmenettelyn tutkimista, sisäisen laskutuksen ja kustannuslaskennan tilan selvittäminen sekä määräaikaisten virkasuhteiden nimitysprosessien selkiytyksen tukemista. Lisäksi muutamat laitokset, kuten täydennyskoulutuskeskus, ovat vaatineet luultua enemmän aikaa. Tutustumista on helpottanut se, että Tossavainen tunki jo entuudestaan lähes kaikki hallinnollisissa tehtävissä toimineet, tosin tällöin on huolehdittava, etteivät tuttavuussuhteet vaikuta puolueettomuuteen tai asioiden tärkeysjärjestykseen, jossa yliopiston tulossopimus sekä rehtorin ja hallituksen päätökset ovat ensisijaisina.

Seuraavissa kappaleissa otan sisäisen tarkastuksen käyntien kohteista esimerkiksi Jyväskylän yliopiston täydennyskoulutuskeskuksen, TäKK:n. Täydennyskoulutuskeskukseen tehtiin yhteistyössä laitoksen johdon kanssa tutustumis- ja tarkastuskäyntejä vuoden 1998 aikana tavallista enemmän, koska TäKK:ssä havaittiin laskujen käsittelyyn liittynyt kavallustapaus. Sanomalehti Keski-suomalaisessa (1.4.99, sivuilla 3 ja 8) olevan Maarit Lantto-Tolvasen artikkelin mukaan yhtä TäKK:n naispuolista projektisihteeriä epäillään neljän vuoden aikana tehdyistä, jopa kolmensadantuhannen markan kavalluksista. Marraskuussa 1998 TäKK:n kirjanpito henkilökunnan havaitseman laskutuksen kavallusepäilyksen kanssa toimittiin ripeästi. Yliopiston keskusjohtoon tieto saatiin keskiviikkona ja perjantaina epäilty oli irtisanoutunut poliisin tutkiessa asiaa. Seuraavaksi kuvaan hieman TäKK:n kirjanpitojärjestelmiä ja toimintaa, joihin tutustuin haastattelujen lisäksi myös hieman harjoitteluni aikana kesällä 1998.

Muutamilla erityislaitoksilla, kuten Chydenius-instituutissa, ympäristöntutkimuskeskuksessa, avoimessa yliopistossa ja TäKK:ssä on käytössä omat kirjanpitojärjestelmänsä tarvittavaa liiketaloudellista seuranta varten. Näiden järjestelmien yhteensopivuus yliopiston nykyisin käyttämän kirjanpito-ohjelman kanssa ei kuitenkaan ole paras mahdollinen, mikä heikentää hieman valvonnan mahdollisuuksia järjestelmissä olevan mahdollisen viiveen vuoksi. Aiempien tilintarkastuskertomusten ja johtaja Jukka Alavan 4.3.99 puhelinhaastattelun mukaan täydennyskoulutuskeskuksessa onkin esiintynyt hieman ongelmia kurssien talouden suunnittelussa ja budjetoinnissa, vaikka perustoiminta olikin hyvää. Tämä johtui pääosin seurantajärjestelmässä esiintyneistä puutteista, mutta hieman myös valvontaan liittyneestä kulttuurista.

Sekä talouden että hallinnon hoitoon tarkoitettun TAKU-talous- ja kurssihallintajärjestelmän toiminnassa tai ylläpidossa oli ollut epäselvyyttä, esimerkiksi rekisteröintien osalta, joten kesken vuotta ei välttämättä tiedetty luotettavasti, kuinka monta opiskelijaa kursseilla oli ollut. Lisäksi laskuttajia oli paljon, mutta yliopiston järjestelmien kanssa yhteensopimatonta kirjanpitoa hoiti oikeastaan vain yksi henkilö. Johtaja Jukka Alava sanoi TäKK:ssä 14.8.98 pidetyssä kokouksessa, ettei järjestelmäpuutteista johtuen aina saa projekteista välttämättä oikeaa tietoa tai eri projektien tietoja ei voi riittävästi eritellä. Nyt kehitystehtäviin on paneuduttu innolla ja tuloksiakin alkaa toivottavasti pian näkymään. Atk-ohjelmia kehitetään ja taloushallinnon tehtäviä on keskitetty. Myös suunnittelua ja budjetointia oli tiivistetty ja kesällä tullut johtaja Jukka Alava on ottanut tarkemman linjan kokoamalla ja hyväksymällä kurssien budjetit.

Mellemvikin, Monsenin ja Olsonin (Functions of Accounting. 1988, s. 110; ja ks. kohta 3.4.2) tarkoittama todellisen taloudellisen tilan lievä peittäminen on mielestäni ehkä saattanut olla käynnissä myös Täydennyskoulutuskeskuksessa tilintarkastuskertomuksissa mainittujen raporttien mahdollisen epäselvyyden vuoksi ja jopa omienkin kesällä 1998 tekemiäni havaintojen pohjalta, vaikkakin ongelmat toki suurelta osin johtuivat puutteellisista järjestelmistä. Tehtäväkenttää kuitenkin löytyy mielestäni hallinnolliselle kehitystyölle yliopistossa. Muina tarkastajan toimintakohteina ovat esimerkiksi joissain projekteissa ilmenneet ihmissuhdeongelmat, holtiton rahankäyttö, valtion omaisuuden väärinkäyttö ja säädösten noudattamattomuus esimerkiksi tarjouskilpailujen pitämättä jättämisen tai työajan ja virkanimikkeiden väärinkäytön osalta.

5.4 Sisäisen tarkastuksen johto Jyväskylän yliopistossa

Tämä luku perustuu 14.1.99 pidettyyn hallintojohtaja Hukkisen teemahaastatteluun, jossa käsiteltiin sisäisen tarkastuksen ja yliopiston hallinnon roolia laajasti. Sisäinen tarkastus on Jyväskylän yliopistossa organisoitu hallintojohtajan alaisuuteen ja lisäksi yliopiston hallitus vahvistaa sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman. Hallitukselle annetaan tiedoksi myös sisäisen tarkastuksen tuottamat raportit ja vuosisuunnitelmaa yksityiskohtaisempi tarkastussuunnitelma. Sisäisen tarkastuksen organisaatioasemaa hallintojohtaja Juho Hukkinen piti onnistuneena ja samanlainen raportointimalli on käytössä myös joissakin ostopalveluja hankkineissa yliopistoissa, kuten Joensuun ja Kuopion yliopistoissa. Näin sisäinen tarkastaja on tarkastuksiaan varten

riippumaton kirjanpitoa hoitavasta taloushallinnosta, rahanjakopäätöksiä tekevästä rehtorista sekä toiminnan kannalta tärkeitä päätöksiä hyväksyvistä hallituksesta. Organisaatioasemaa oli aluksi kritisoitu hallinnon korostamisesta tutkimuksen ja opetuksen tukemisen sijaan.

Sisäistä tarkastuksen toiminta on itsenäistä ja vaikeasti mitattavaa, eikä liikaa rajoituksia tulekaan hallintojohtaja Hukkisen mielestä antaa, vaan pyrkiä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen. Sisäisen tarkastuksen toiminnan seuraaminen sekä tulosten ja raporttien selvittely vaatii yhteistyötä ja keskusteluja, joita ajanpuutteen vuoksi on tarkastuksen alkuvaiheessa pidetty ehkä liian harvoin. Palautetta sisäisen tarkastajan toimista voi tulla hallintojohtajalle, rehtorille, tukiryhmälle ja jopa hallitukselle yksikköjen raporttien tiedottamisen yhteydessä ja usein sattumalla on osuutensa siihen, miten parannukset syntyvät tai virheet tulevat ilmi. Hyvä sisäisen tarkastuksen toiminta edellyttää tietysti tarkastajalta korkeaa moraalista ja tehtävien mitoittamista niin, että niistä yksi ihminen selviytyy ja yliopiston toiminnan tukemistavoite täyttyy.

Sisäisen tarkastuksen tarve kävi oikeastaan ilmeiseksi jo 90-luvun alkupuolella toimintavaltaa hajautettaessa laitoksille ja pyrittäessä samalla tehostamaan toimintaa. Hukkisen mukaan valtionhallinnon perinteistä johtuen saatettiin vanhoja toimintatapoja yhä pitää uusina ohjeita parempina, vaikka kulttuurin olisi pitänyt muuttua säännösten myötä. Lisäksi yksiköiden vallan kasvaessa oli myös vaara, että yliopiston kokonaistavoitteet ja velvoitteet unohtuisivat, oman yksikön tavoitteiden ja alakulttuureiden eriytymisen alle. Kun lisäksi kustannuslaskennan taso yliopistolla on melko vaatimaton ja valtionhallinnon nopeissa muutoksissa muunkin laskentatoimen luotettavuus oli vaarassa, oli luonnollista hankkia ennaltaehkäisevä lisävalvontaelin sekä johdon että yksiköiden apuvälineeksi ja yliopiston kokonaistehokkuuden tukemiseksi.

Laitosten ja laitosjohtajien hallinto-osaamisen ja useista säädösmuutoksista johtuen ei yksittäisellä laitoksella välttämättä ole varmuutta oikeista toimintatavoista, jolloin jopa yliopistohallituksen päätöksiä saatetaan epäillä. Tällöin on tarvetta uudelle sääntömuutosten neuvonantajalle ja johtajien vaihtuessa opastukseen pystyvälle henkilölle, joka voi olla apuna myös keskusjohdon asioiden pohdinnassa tai hajautuksen toteutuksessa. Toisena mahdollisuutena valvonnan lisäämisessä olisi ollut huomattava kouluttaminen sekä esittelymenetelmien ja hallintohenkilöstön lisääminen, mikä ainakin pienten laitosten osalta olisi ollut epätaloudellista ja vähentänyt resursseja varsinaisesta tutkimus- tai opetustoiminnasta. Myöskään ulkopuolinen tarkastuspalvelu ei luultavasti saavuttaisi organisaation tuntemuksessa tai luottamuksessa samanlaista asemaa kuin jatkuva virkatoiminta.

Yksiköt vastaavat omasta toiminnastaan ja varsinkin tarkoituksenmukaisuusvalvonnasta, johon keskushallinnolla tai yhdellä sisäisellä tarkastajalla ei ole resursseja puuttua. Laillisuusvalvonnan osalta keskushallinto tarkkailee edelleen esimerkiksi ostolaskuja ja nimityksiä ja pyrkii näin estämään ainakin pahimmin virheelliset ratkaisut. Niinpä onkin tärkeää, että yksiköt todella ottavat vastuunsa ja ajattelevat seurauksia myös koko yliopiston ja rehtorin lopulta kantaman yliopiston vastuun kannalta. Tässä sisäinen tarkastus voi tukea yksikköjä. Hukkinen piti hyvänä sitä, että sisäinen tarkastus ei ollut saanut poliisimainetta, vaikka monet tutkijat ja opettajat pitävät varmasti jatkossakin sisäistä tarkastusta toiminnan lisähaittana. Kuitenkin pitää pystyä tarvittaessa lujuteen ja hyödyntämään paljastuvat skandaalit tiedottamisessa niin, että henkilöstö tajuaa varmistavien säädösten olevan yliopiston eduksi rakennettuja eikä tehokkuutta estämään.

Hukkisen mielestä sisäisen tarkastuksen raporttien käyttö ei ole vakiintunut. Raporteilla voisi olla enemmän painoarvoa yksikön ja rehtorin välisissä tulosneuvotteluissa, jolloin myös sisäisen tarkastuksen vaikutus lisääntyisi. Vaikutus syntyy Hukkisen mukaan ennaltaehkäisyyn, tietoisuuden lisäämisen sekä esimerkkien ja perehdyttämisen kautta. Sisäisen tarkastuksen tulee kaivaa asioita esille ja ratkaisujen teon tulee jäädä ratkaisuasemassa oleville. Hukkinen pitää sisäisen tarkastuksen toimintakeinoina jatkossa keskustelua, ohjausta ja konsultointia. Toimintaa tulee kehittää organisaation haluamaan suuntaan, kuitenkin säästäväisyys ja niukat resurssit muistaen.

5.5 Sisäisen tarkastuksen tukiryhmä

Jyväskylän yliopistossa sisäisen tarkastuksen tukena toimii erityinen tukiryhmä. Tossavainen havaitsi yliopiston virkamiehillä olevan erilaisia odotuksia ja toiveita sisäisen tarkastuksen toiminnasta, tärkeydestä ja kehittämisestä. Niinpä eri ihmisten yhdessä kehittämä toiminta sekä keskustelu sisäisen tarkastuksen kehittämissuunnista, työmuodoista ja kohteista voisi auttaa luomaan tarkastuksesta yhteisesti hyväksyttävissä oleva ja lisäarvoa tuottava toiminnan.

Tukiryhmään päätettiin kutsua edustajia kaikista yliopiston vaikuttajatahoista. Tukiryhmä asetettiin 21.1.98 rehtorin päätöksellä ja ryhmän puheenjohtajaksi määrättiin hallintojohtaja Juho Hukkinen ja jäseniksi vararehtori Heikki Lyytinen, apulaisprofessori Salme Näsi, Atk-keskuksen johtaja Eero Blåfield, tiedekuntasihteeri Sakari Liimatainen, suunnittelija Kari

Jaakonaho, osastosihteeri Riitta Kuusimäki, sisäinen tarkastaja Irene Tossavainen, lakimies Jouni Valjakka, ylioppilaskunnan pääsihteeri Kasper Launis sekä ammattijärjestöjen AKAVA, JYHY ry. ja JYTT ry. päluottamusmiehet: Hannu Jalkanen, Riitta Hytönen ja Mirja Lahtiperä. Tukiryhmän toimikausi asetettiin päättyväksi 31.7.2000 ja ensimmäinen kokous pidettiin 27.3.1998. Ammattijärjestöjen edustajien läsnäoloa tukiryhmässä ei aluksi pidetty välttämättömänä, mutta heidän läsnäoloaan on jälkepäin pidetty hyvänä tiedottamisen kannalta.

Sähköpostin välityksellä 11.12.98 jättämäni kyselyn mukaan sisäinen tarkastus oli toiminnan alkaessa useille tukiryhmän jäsenille sisällöltään uusi tuttavuus, vaikka jonkinlainen aavistus alasta useimmilla olikin. Joillekin jäsenille sisäinen tarkastus tai tilintarkastus oli tutumpaa aiemmista työ- ja luottamustoimista. Sisäisen tarkastuksen tehtäviä tukiryhmäläiset löysivät useita: virheiden ja väärinkäytösten ennaltaehkäisy, tiedottamisen sekä toiminnan tarkoituksenmukaisuuden lisäämisen. Lisäksi neuvontaa, jälkiseurantaa, päällekkäisen työn vähentämistä, vaarallisten työyhdistelmien karsimista sekä sääntöjen noudattamisen varmistamista pidettiin tärkeinä. Sisäisen tarkastuksen katsottiin tuovan varmuutta ja resursseja valvontaan ja tiedotukseen sekä vaikuttavan positiivisesti organisaatioon pelkällä olemassaolollaan. Tukiryhmäkautensa aikana tukiryhmäläiset olivat saaneet pääsääntöisesti positiivisen kuvan sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja jotkut olivat jopa yllättyneet tarkastustoiminnan saamasta myönteisestä vastaanotosta, keskusteleavasta otteesta sekä pienistä toimintojen ja suunnitelmallisuuden paranemisista, joita oli tapahtunut. Tukiryhmäläiset olivat saaneet tietoa organisaation ja sisäisen tarkastuksen ongelmista. Sisäinen tarkastus nähtiin kuitenkin vielä hieman epäselvänä toimintona.

Vaikka joitakin kehittämishankkeita oli saatu alkuun, oli useimpien mielestä liian aikaista hakea konkreettisia, pelkästään sisäisen tarkastuksen aikaansaamia tuloksia eikä toiminnan linjoja näin haluttu muuttaa. Sisäisen tarkastuksen asettamisen myötä katsottiin organisaation tunnustaneen virheet sekä kehittymisen mahdollisuuden ja tarpeen. Sisäisen tarkastuksen toivottiin saaneen yksikköjen henkilöstön tajuamaan, että asiat tulee hoitaa vastuullisesti lakien ja ohjeiden mukaan.

Sisäisen tarkastuksen kehittämisideoina monet näkivät tiedotuksen lisäämisen sekä kouluttamisen ja konsultoinnin. Tiedotusasioita voisi julkaista vaikkapa yliopiston sähköisessä tiedotuslehdessä. Havaituista virheistä voisi tehdä listaa ja luokitella sen eniten korjausta vaativien kohteiden hakemistoksi. Tiedottamista voisi tehdä yksilöllisestikin, jotta kukin tarkastuskäynnin kohde saisi mahdollisimman suuren hyödyn käynnistä tai tiedotuksesta. Yksikön toiminnon laillisuutta voisi

arvioida myös lohkoittain, esimerkiksi valmistelun, päätöksenteon ja nimitysten osalta. Näin toiminta saataisiin jaettua pienempiin osiin, jolloin tarkastuksen toistettavuus helpottuisi. Lisäksi toivottiin jatkuvuutta sisäisen tarkastuksen työhön pistokokeiden ja epävirallisten käyntien sijaan.

Jatkossa haluttiin kaikkien yliopiston yksiköiden tarkastamista ja toisaalta keskittymistä kohteisiin, joissa on saavutettavissa tuloksia. Töiden, henkilökunnan ja menojen yhteensopivuuden arviointia pidettiin tärkeänä, jotta rahankäyttö suuntautuisi oleellisiin kohteisiin ja työtehtävissä tai toimintaprosesseissa olevat turhat rönsyt voitaisiin poistaa. Yhteistyössä löydettyjä ratkaisuja pidettiin sitoutumisen kannalta parhaina ja lisäksi toivottiin aikaa sopeutua kehittämiseen ja muutoksiin, jottei liian aikaisella käynnillä säikäytetä oppimisvaiheessa olevia ihmisiä.

Kaikenkaikkiaan tukiryhmäläiset olivat analysoineet sisäistä tarkastusta hyvin ja vaikuttivat innokkailta kehittämään toimintaa edelleen. Tukiryhmäajatusta pidettiin hyvänä ja tukiryhmästä toivottiin tulevan todellinen vaikuttaja. Hyvää sisäisen tarkastuksen toiminnassa oli jäsenten mielestä virkamiestyön tuomaa jatkuvuutta, joustavuutta sekä yhteistyötä painottavaa toimintapolitiikkaa eli asiakasläheistä otetta. Sisäisen tarkastuksen näkyvyyttä pidettiin hieman huonona ja epäiltiin yhden tarkastajan mahdollisuuksia kattavaan työskentelyyn.

5.6 Sisäisen tarkastuksen tukiryhmän kokoukset

Sisäisen tarkastuksen tukiryhmän kokoukset ovat olleet avoimia. Kehittämisasioista tai toiminnan painopistesuunnista on keskusteltu vuolaasti. Kokouksia on ollut vasta muutamia, joten näkyviä etuja tukiryhmästä ei tiedotusta lukuunottamatta ole vielä ollut havaittavissa. Ensimmäisessä tukiryhmän kokouksessa keskusteltiin paljon hallinnollisten prosessien pullonkaulojen löytämisestä sekä vastuun siirtymisestä vallan hajauttamisen mukana. Lisäksi keskusteltiin jopa lomakkeiden rakenteista ja Atk-järjestelmien yhteensovittamisesta.

Toisessa kokouksessa 17.9.98 käsiteltiin ensin kustannuslaskennan tarvetta johtamisessa ja sisäisessä tarkastuksessa. Tarkka kustannustieto mahdollistaa vertailun yksiköiden välillä, lisää tietoisuutta kalliista toimista sekä mahdollistaa luotettavien projektikululaskelmien esittämisen tukijoille. Kuitenkin yliopistoympäristö on vaikea ja pienten laitosten kustannustiedon tarve vähäinen, joten AdeEko-kirjanpidon mahdollisuudet kustannuslaskentaan on ensin tutkittava.

Seuraavaksi Irene Tossavainen kertoi matemaattis-luonnontieteelliseen tiedekuntaan keskittyneen sisäisen tarkastuksen toiminnasta, jossa hän katsoi toimivansa tiedon suodattimena tutkien epäilyttäviä, suotimeen jääneitä asioita. Raportoituja käyntejä oli suoritettu Atk-keskukseen Atk-sopimusmenettelyjen selvitystä varten, matemaattis-luonnontieteelliseen tiedekuntaan määrärahojen ja rahoitusasioiden seuranta varten, täydennyskoulutuskeskukseen tilinpäätösepäselvyyksien vuoksi, Bio- ja ympäristötieteiden laitokselle rahoituksen seuranta varten, Fysiikan laitokselle rahoituksen seuranta varten, Yliopistopainoon rahoituksen seuranta varten sekä Kemian laitokselle kirjanpito-ohjelman käytön hajauttamisen seuraamista varten. Lisäksi keskusteltiin määrärahojen jaon selkeydestä ja sitovuudesta.

Sisäisen tarkastuksen tukiryhmän kolmannessa kokouksessa 25.9.98 käsiteltiin vuosien 2000 - 2003 toiminta- ja taloussuunnitelmaan tulevaa kaksisivuista sisäisen tarkastuksen osuutta, jossa sisäisen tarkastuksen tehtävinä ovat yliopiston ja sen yksiköiden tukeminen, riskitekijöiden tunnistaminen, sisäisen valvonnan olemassaolon ja toimivuuden tarkastaminen, parannusehdotusten tekeminen ja lisäarvon tuottaminen. Suunnittelukauden painopistealueiksi kaavailtiin päällekkäisen työn vähentämistä, ohjelmistojen käytön hajauttamista ja kustannuslaskennan kehittämistä ja ehdotusten tekemistä tietoturvan parantamiseksi. Painopistealueita ovat myös budjetin ulkopuoliseen rahoitukseen liittyvien käytäntöjen yhdenmukaistaminen, määrärahojen jakoprosessien kehittäminen sekä työnkulkujen taloudellisuuden lisääminen. Näissä kehittämistoimissa sisäinen tarkastaja katsoi pyrkivänsä toimimaan ”konsultoivana asioiden eteenpäinviejänä”.

Neljännessä sisäisen tarkastuksen tukiryhmän kokouksessa 30.11.1998 käsiteltiin sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmaa vuodelle 1999, jota esittelin jo kohdassa 4.4. Seuraavassa, Helmikuun 10. päivänä 1999 pidetyssä sisäisen tarkastuksen tukiryhmän viidennessä kokouksessa käsiteltiin aloitusvuoden 1998 vuosiraportti, jossa Irene Tossavainen kertoi menneen vuoden tapahtumista ja sekä hieman tulevaisuuden linjoista. Määrärahojen osalta jakopäätösten määrää oli saatu vähenemään sekä projekti- ja yksikkökohtaista suunnittelua lisättyä. Jatkossa on kuitenkin määrärahojen jatkuvaa seuranta tehostettava sekä toiminta- ja taloussuunnitelmissa pysymistä korostettava. Projektien hallinnoinnissa tarvittavista asiakirjoista sisäinen tarkastaja oli laatinut muistilistan, joka projektivetäjille jaettuna helpottaa hallinnollisia tehtäviä, vaikkei yleiskustannusten laskutavoista vielä ole täysin kattavia ohjeita. Yksiköiden sisäisen laskutuksen

kehittämistarvetta korostettiin ja määräaikaisten virkasuhteiden paljoutta kritisoitiin vuosiraportissa erityisesti toimistohenkilöstön osalta. Myös kustannuslaskennan kehittämistä toivottiin raportissa edelleen. Kokouksessa todettiin lisäksi, ettei 15.1.1999 mennessä valmiiksi aiottu yksityiskohtainen tarkastussuunnitelma ollut valmis eikä Tossavainen pitänyt sen valmistumista kiireellisenä, koska vuosiraportti hänen mielestään riitti tarkastusten käynnistämisen pohjaksi, vaikkei se yleisluonteisena kertonut vuoden 1999 kohteita tai tarkastustapoja.

5.7 Sisäinen tarkastus muissa korkeakouluissa

5.7.1 Sisäinen tarkastus Helsingin yliopistossa

Helsingin yliopistossa sisäinen tarkastus alkoi varsinaisesti 1.1.1995 ja viimeisten kahden vuoden ajan sisäisenä tarkastajana on toiminut Jorma Partanen. Organisaation suuruudesta johtuen yksi tarkastaja ei ehdi kovin monipuoliseen tarkastuskäytäntöön, joten toiminnan pääpaino on ollut kehittämisasioissa. Sisäisestä tarkastuksesta on määrätty yliopiston taloussäännössä. Vastuu sisäisen valvonnan ja riittävien tarkastusten hoitamisesta on yksikön tai laitoksen johtajalla. Kirjanpidon yleisvalvonnasta vastaa virkamies, jonka nimike on kvestori. Henkilöstö- ja palkkausasioiden yleisvalvonnasta vastaa henkilöstöpäällikkö. Lisäksi tekninen osasto valvoo irtaimen omaisuuden tarkastamista. (Jorma Partanen 5.3.1999 sähköpostiviestin mukaan)

Sisäinen tarkastus toimii rehtorin ja hallintojohtajan alaisuudessa. Sisäinen tarkastus avustaa hallintotoiminnan kehittämisessä ja vastaa resurssien käytön, sisäisen valvonnan, määräysten sekä toimintaperiaatteiden noudattamisen tarkastamisesta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on auttaa yliopiston johtoa varmistumaan siitä, että organisaatiosta saatu tieto on oikeaa ja riittävää; toiminta ja taloudenhoito on tarkoituksenmukaista, tuloksellista ja laillista; sekä omaisuuden turvaaminen asianmukaisesti järjestettyä. Tehtävänsä toteuttamiseksi sisäinen tarkastus suorittaa tarkastuksia, seuraa yliopiston toiminnan ja talouden kehittymistä sekä tarpeen mukaan konsultoi ja osallistuu erilaisiin kehittämishankkeisiin. (Jorma Partanen 5.3.1999 sähköpostiviestin mukaan)

Vuonna 1998 toiminta painottui kehittämishankkeisiin, kuten hallinnon arviointiin, hallintoviraston palvelujen organisointiin ja hajauttamiseen, ohjausprosessien selkiyttämiseen, maksullisen toiminnan periaatteiden ja ohjeistuksen kehittämiseen sekä kirjanpidon kehittämiseen. Vantaan

täydennyskoulutuslaitoksessa oli suoritettu tarkastus ja lisäksi tarkastaja oli ollut mukana taloussäännön uudistamistyöryhmässä sekä oikeustieteellisen laitoksen toiminnanohjauksen ja toimintolaskennan projektissa. (Jorma Partasen 5.3.1999 sähköpostiviestin mukaan)

Helsingin yliopistossa sisäinen tarkastaja vaikuttaisi toimintaan osallistuvalla, sillä hän on mukana työryhmissä ja projekteissa. Tällöin resurssit varsinaisiin tarkastustehtäviin jäävät hieman vähemmälle ja riippumattomuus voi kärsiä, mutta vaikutusmahdollisuudet paranevat.

5.7.2 Sisäinen tarkastus Turun yliopistossa

Turun yliopistossa sisäinen tarkastus alkoi elokuun alusta 1998, kun aiemmin esimerkiksi konsulttina toiminut ekonomi Juhani Astola tuli yliopiston sisäiseksi tarkastajaksi. Valtiontilintarkastajilta oli tullut vinkki käynnistää sisäinen tarkastus ja samalla ulkoisen rahoituksen lisääntyminen, ehkä myös vastuun hajauttaminen olivat saaneet yliopiston aloittamaan sisäisen tarkastuksen toiminnan. Puhelinkeskustelussa 4.2.1999 Juhani Astola totesi vuoden 1998 lopun kuluneen lähinnä sisäisen tarkastuksen johtosäännön ja muiden suunnitelmien teossa, joten tarkastustoiminta pääsee todella käyntiin vasta tänä vuonna. Turun yliopistossa on siis erillinen sisäisen tarkastuksen johtosääntö talousarvioasetuksen 70 §:ssä mainitun ohjesäännön sijaan. Sanat tarkoittavat toki samaa asiaa ja sisältö on asetuksen mukainen (ks. kohta 3.3.1).

Turun yliopiston sisäisen tarkastuksen johtosäännön 1 §:ssä todetaan sisäisen tarkastuksen olevan osa yliopiston taloudellista ja toiminnallista seurantajärjestelmää, jossa ensisijainen vastuu toimintayksikön valvonnasta on yksiköllä itsellään. Ylimmän johdon suorittaman valvonnan ja työruutiineihin kuuluvan jatkuvan tarkkailun apuna toimivan sisäisen tarkastuksen tehtävänä on:

Valvoa ja tarkastaa Turun yliopiston toiminnan laillisuutta ja säännönmukaisuutta sekä toiminnasta annettujen tuloksellisuus- ja taloustietojen oikeellisuutta ja riittävyttä. Lisäksi sisäinen tarkastus pyrkii toiminnallaan edistämään yliopiston ja sen yksiköiden toiminnan taloudellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta.

Muina Turun yliopiston sisäisen tarkastuksen tehtävinä ovat: 1) toiminnan ja taloudenhoidon tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden sekä niistä annettujen tietojen oikeellisuuden ja

riittävyden valvominen ja tarkastaminen; 2) toiminta- ja seurantajärjestelmien luotettavuuden valvominen ja tarkastaminen; 3) toimintayksiköiden suorittaman sisäisen valvonnan seuraaminen ja edistäminen; 4) talousarviota ja toimintaa koskevien säännösten, ohjeiden sekä laskentatoimen tietojen luotettavuuden valvominen ja tarkastaminen; sekä 5) kehittämisaloitteiden ja -ehdotusten tekeminen johdolle. (Turun yliopiston sisäisen tarkastuksen johtosääntö 3 §)

Turun yliopistossa sisäinen tarkastus toimii rehtorin, Keijo Virtasen, johdolla ja alaisuudessa, mutta käytännön ratkaisuissa esimiehenä voi rehtorin päätöksellä toimia myös hallintojohtaja. Turussa sisäinen tarkastus kohdistuu kaikkeen yliopiston toimintaan, mutta erityisesti hallintotoimeen sekä muihin tukitoimiin. Sisäinen tarkastaja tekee rehtorin kanssa neuvoteltuaan vuosittain ehdotuksen tarkastussuunnitelmaksi, jossa määritellään tarkastuksen kohdealueet ja tarvittavat voimavarat. Tarkastussuunnitelman hyväksyy rehtori ja se annetaan tiedoksi valtionalouden tarkastusvirastolle. Tarkastuksista laaditaan joko tarkastusmuistio tai tarkastuskertomus. Näissä todetaan aiheellisiksi osoittautuneet toimenpiteet sekä määräaika, johon mennessä toimintayksikön on annettava asiasta tarkempi selvitys. Tarkastuksen kohde saa kommentoida tarkastuskertomusta ja rehtori päättää tarvittavista muista toimenpiteistä. Raportointi voi tapahtua myös suullisesti. Sisäisen tarkastuksen toiminnasta annetaan rehtorille vuosikertomus, joka annetaan tiedoksi yliopiston hallitukselle ja valtionalouden tarkastusvirastolle. (Turun yliopiston sisäisen tarkastuksen johtosääntö 4 - 7 §:t)

Turun yliopiston 20.10.1998 päivätyssä yleispiirteisessä, vuoden 1999 loppuun tarkoitetussa tarkastussuunnitelmassa tarkastuskohteita ovat:

- Maksullisen palvelutoiminnan kirjauskäytännöt, omakustannuslaskelmat ja hinnoittelun periaatteet, tavoitteena erityisesti näissä esiintyvien käytäntöjen yhdenmukaistaminen;
- Johdon raportointijärjestelmä, jossa tavoitteena saada määrärahapäätökset näkymään kirjanpidon raporteissa tarkasti ja nopeasti sekä saada aikaan toiminnan useiden eri osa-alueiden seurantaan soveltuvien valmisraporttien kehittäminen;
- Merenkulkualan koulutus- ja tutkimuskeskuksen kokonaistarkastus, jossa kohteina mm. päätöksentekoprosessit, taloudellisen tiedon luotettavuus, määräysten noudattaminen, ulkoisen rahoituksen kehittäminen sekä yksittäisten projektien seuranta ja tuloksellisuus;
- Täydennyskoulutuskeskuksen sekä kääntämisen ja tulkkauksen keskuksen kanssa sovittujen kehystoimenpiteiden edistymisen seuranta; sekä

- Rehtorin erikseen antamat tarkastustehtävät.

Ennen kohteiden tarkastamista laaditaan tarkempi käytännön tasolla oleva tarkastussuunnitelma. Turussa sisäisen tarkastuksen raportointikäytäntö on selkeä ja asettaa selvästi rehtorin sisäisen tarkastuksen toiminnan johtajaksi.

5.7.3 Muut yliopistot ja korkeakoulut

Vain Helsingin, Jyväskylän ja Turun yliopistoilla on oma sisäinen tarkastaja. Muissa korkeakouluissa esimerkiksi hallinto- tai talousjohtajat suorittavat toiminnan tarkastuksia muun sisäisen valvonnan ohella. Toisaalta Helsingin taidekorkeakouluissa on päädytty yhteisen palvelun ostamiseen ja usean pienen korkeakoulun kesken. Usein tarvittava sisäisen tarkastuksen palvelu ostetaan ulkopuoliselta tilintarkastusyhteisöltä, julkishallinnon tapauksessa usein Audiator Oy:ltä.

Niinpä esimerkiksi Tampereen yliopistossa ei ole omaa sisäistä tarkastajaa, vaan tarvittavat sisäisen tarkastuksen palvelut, esimerkiksi kaksi henkilöä parikymmeneksi päiväksi, hankitaan Audiator Oy:ltä. Tampereen yliopiston toimistopäällikkö Iikka Leveelahden mukaan yliopistossa oli määräaikainen sisäisen tarkastuksen projekti, jonka jälkeen päädyttiin kuitenkin ostopalveluun. Ostopalvelun toimintaan ja ammattitaitoon on oltu tyytyväisiä ja toinen tarkastaja on ollut tuttu jo aiemmilta vuosilta. Tampereen yliopiston taloussäännön 70 §:ssä mukaan tulosityksikön esimiehen on huolehdittava yksikkönsä riittävästä sisäisestä valvonnasta ja tarpeellisten tarkastusten suorittamisesta. Sisäinen tarkastus kuvailtiin taloussäännön 68 §:ssä seuraavalla tavalla:

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tuottaa yliopiston ja sen yksiköiden johdolle tietoa siitä, ovatko yksikön taloudenhoito ja muut toiminnot tapahtuneet laillisesti ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Hallintojohtajan tehtävänä on huolehtia, että yliopiston toiminnan ja talouden sisäinen tarkastus on järjestetty riittävässä laajuudessa.

Ulkopuoliselta firmalta sisäisen tarkastuksen palvelut hankkiva yliopisto saa tarkastuksesta myös raportteja ja toimittajasta riippuen luultavasti parannusohjeitakin. Esimerkiksi Audiator Oy:n käyttämiin menetelmiin ei kuitenkaan perehdytä tässä tutkielmassa. Mainittakoon kuitenkin, että

esimerkiksi Tampereen yliopistossa johto on määritellyt tarkasti, mitä toimintoja tarkastetaan. Tarkastukset ovat sisältäneet laillisuustarkastusten lisäksi myös tarkoituksenmukaisuus- ja tavoitteiden toteuttamisen valvontaa. Itä-Suomen korkeakouluissa, Joensuussa, Kuopiossa ja Lappeenrannassa, on saatu vapaampia ja pidempiä toimeksiantoja sekä tehty sisäisen valvonnan kartoituksia ja myös riskianalyyskejä. Myös Helsingin taidekorkeakouluja sekä esimerkiksi HKKK:n ja Teknillisen korkeakoulun tarkastuksia varten Auditor Oy on tehnyt suunnitelmia ja kartoituksia, mutta toiminta taidekorkeakouluissa on alkanut vasta vuoden 1999 alusta ja neuvottelut ovat osin kesken, joten toimintaa on vielä liian aikaista analysoida. (puhelin keskustelu 23.2.1999 Sirpa Torisevan, Oy Auditor Yhtiötarkastus Ab:n toimitusjohtajan kanssa)

Kannustusta korkeakoulujen sisäisten tarkastusten perustamiselle on tullut valtiontalouden tarkastusvirastosta. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusneuvos Erkki Mäki-Ranta on osallistunut valtiovarainministeriön sisäisen valvonnan nykytilaa ja kehittämistarvetta selvittävään, alivaltiosihteerin Juhani Kivelän johtamaan työryhmään. Työryhmä totesi, että EU-jäsenyydestä aiheutuvien valvontavelvoitteiden täyttäminen edellyttää ajan tasaista sisäistä valvontaa. Tämä ei nimenomaisesti velvoita sisäisen tarkastuksen perustamiseen, mutta toisaalta suurissa virastoissa ja laitoksissa sisäisen valvonnan keinoina työryhmä piti selkeää vastuun jakoa ja sisäistä tarkastusta. (Sisäisen valvonnan työryhmän muistio. 1995, s. 27, 32 sekä muistion liite 1, s. 11 ja 18)

5.8 Yhteenveto sisäisestä tarkastuksesta korkeakouluympäristössä

Sisäistä tarkastusta Jyväskylän yliopistossa hoitaa kirjanpitoapäällikön tehtävistä virkaan siirtynyt ja pitkän saraan julkisen hallinnon tehtävissä tehnyt Irene Tossavainen, jolle kehittämispainotteinen ja hyväasemainen, jopa eläkeviraksi sopiva paikka oli mieluinen. Hänen esimiehensä toimii hallintojohtajana Juho Hukkinen. Sisäisen tarkastuksen apuna on myös sisäisen tarkastuksen tukiryhmä keskustelemassa tarkastusten suuntaamisesta ja tavoitteista. Hallintoviraston toimintailmapiiriä ja asenteita Tossavainen pitää hyvänä ja työtään itsenäisenä. Tarkastaja on jollain tavalla mukana useissa organisaation toiminnan muutoksissa, tosin osallistuminen on paljolti materiaalin lukemista, tarkastamista ja lausunnon antamista tehdystä esityksestä.

Valvonnassa ongelmia muodostavat tulosohjauksen ja uusien rahoittajien monimuotoisiin tarpeisiin riittämättömät ja osin yhteensopimattomat järjestelmät, mutta myös inhimilliset tekijät,

kuten jakautuminen pieniin osasiin koko yliopistoa koskevan ajattelun sijaan. Yliopistossa ei myöskään ole kovin hyviä kannustimia yksilön sitouttamiseksi koko organisaation etuun. Sisäisellä tarkastajalla ei ole käskyvaltaa eikä Tossavainen pidä itseään varsinaisena käskijänä, vaan tiedottajana, konsulttina tai toiminnan suotimena. Näin parannusehdotuksia esitetään varoen ja ennenkaikkea yhteistyötä pidetään tärkeänä niin tarkastajan kuin tarkastettavienkin puolelta.

Korkeakoulujen toiminnan analysointi ei ole selväpiirteistä, vaan vaatii useiden eri tekijöiden huomioonottoa. Lisäksi kustannusten oikea jako ei välttämättä ole tarpeen toiminnan luotettavuuden ja tehokkuuden lisäämiseksi, vaan mahdollista on vaikuttaa toimintaan myös kulttuuriseikoin. Sisäisen tarkastuksen olemassaololla ei välttämättä ole kovin pitkäaikaisia vaikutuksia, ellei tarkastus osoittaudu näkyväksi ja aikaansaavaksi toiminnoksi. Toki lisääntynyt valvonta varmentaa toiminnan laatua, mahdollistaa nopeamman reagoinnin ja konsultointiavun löytymisen ja saa ehkä ihmiset ajattelemaan enemmän valvontaa, mutta pelkästään sisäisen tarkastuksen tulo ei muuta asioiden tilaa, jos halua tai resursseja muutokselle ei ole.

Eri korkeakouluissa on siis erilaisten tilanteiden ja toimijoiden holistisissa osatekijöissä olevien erojen vuoksi omaksuttu omanlaisensa tapa hoitaa sisäistä valvontaa. Näin myös johdon apuvälineenä toimivan sisäisen tarkastuksen asiasisältö riippuu paljon organisaation ja ylimmän johdon tarpeista sekä tarkastajan taustasta ja erikoisalasta. Yhteisiä piirteitä ovat huoli maksullisesta palvelutoiminnasta sekä raporttien tiedoksianto- ja kommenttitavat, mikä kuvastaa ympäristöjen tiettyä samankaltaisuutta, vaikka erojakin on. Sisäisen tarkastuksen organisaatioasema ja raportointitavat poikkeavat huomattavasti eri yliopistojen välillä. Helsingissä tarkastaja on osallistuvampi kuin Jyväskylässä. Turussa sisäinen tarkastus koskee kaikkea toimintaa, kun Jyväskylässä opetustoiminta on rajattu pois tehtäväkentästä. Turussa rehtori on kaikkeen toimintaan keskittyvän tarkastajan esimiehenä, kun Jyväskylässä sisäisen tarkastuksen esimies on hallintojohtaja. Myös sisäisen tarkastuksen ohje- tai johtosäntöjen nimissä ja ohjeiden hyväksymiskäytännöissä voi olla eroja.

Helsingin yliopistossa sisäinen tarkastus aloitettiin ensimmäisenä korkeakouluna 1.1.1995, mutta esimerkiksi Suomen Akatemiassa sisäisen tarkastuksen ohjesääntö on vahvistettu 22.8.1990. Kannustusta sisäisen tarkastuksen yksikköjen perustamiseen on sittemmin tullut esimerkiksi EU:n sekä valtiontalouden tarkastusviraston taholta.

6 Keskustelua sisäisen valvonnan ja tarkastuksen roolista

6.1 Tilaus sisäiselle tarkastukselle

Valvonnan tehokkuutta haluttiin lisätä korkeakouluympäristössä, koska vastuu pienistä suunnitelmien tavoitteista poikkeamisista oli epäselvä, varsinkin jos tavoitteet oli asetettu motivoivasti eikä realistisesti. Myös kirjanpidon tiedot näkyivät viiveellä ja pieniä määrärahojen siirtoja tehtiin paljon, jolloin johtamiseen tuli epävarmuutta ja kirjanpito saattoi joutua toimimaan huonon budjetoinnin peittelypaikkana jonkin projektin varojen ylitystä paikattaessa.

Erilliselle sisäiselle tarkastukselle oli Jyväskylässä olemassa sosiaalinen tilaus, sillä hallintoon ja sisäiseen valvontaan kaivattiin lisää tehokkuutta, varmuutta ja tukea muutosjohtamiselle. Kirjanpituudistukselta odotettiin paljon muutosprosessin työläydestä ja henkilöstöjärjestelmien uusimisen samanaikaisuudesta huolimatta. Muutoksien yhteydessä hallinnon ohjeita uudistettaisiin, joten neuvontaan olisi tarvetta. Ulkoisina ärsykkeinä puolestaan rahoittajien valvontavaatimukset olivat kasvaneet. Myös järjestelmiä ja ohjausta uudistettiin, jolloin kirjanpitoon haluttiin tietotekniikan tuntevia henkilöitä. Lisäksi valtiontalouden tarkastusvirasto oli toivonut yliopistolle sisäistä tarkastusta. Sisäisellä tarkastuksella haluttiin vastata hallinnon muutospaineisiin ja antaa luotettava kuva yliopistosta ministeriöön ja rahoittajille. Ulkoisen kuvan vuoksi virheet pitäisi korjata ennen tilintarkastajien tai julkisuuden tietoon tuloa. Kuitenkin tarkastajasta haluttiin yhteistyöhenkinen kehittäjä, jotta organisaation voimavaroja tai kehitystahtoa ei koeteltaisi liikaa.

Valvonnan tarve korkeakoulutoiminnan eri osissa on erilainen. Perustoiminnassa valvonnasta ei välttämättä ole suurta hyötyä, mutta joissain projekteissa tarkemmat raportit mahdollistaisivat suurempien raha-anomusten teon ja ehkä myös enemmän tukea johtamiselle. Jyväskylän yliopiston EU-projekteissa liikkuu rahaa noin 120 miljoonaa markkaa vuodessa tutkimusasiames Sirkka-Liisa Korppi-Tommolan mukaan. Hän totesi 27.1.99 valtionhallinnon sisäisten tarkastajien tutustumisvierailun yhteydessä yliopistossa vallitsevan vapautta korostavan ja valvontaa vastustavan ilmapiirin, joka täytyisi muuttaa ennenkuin paremmat tarkkailukeinot voitaisiin ottaa käyttöön. Lisäksi suomalaiset hallintomuutokset on suunnattu yksikköjen toimintavallan lisäämiseen ja toisaalta EU-säädökset ovat vastaavasti korostaneet valvontaa. Suuntauksissa on

ollut hieman ristiriitaa, mikä yhdessä poliittisen päätöksenteon, ideologisten ja monimuotoisten tavoitteiden kanssa on luonut eron suunnitelmien maailman ja toiminnan maailman välille.

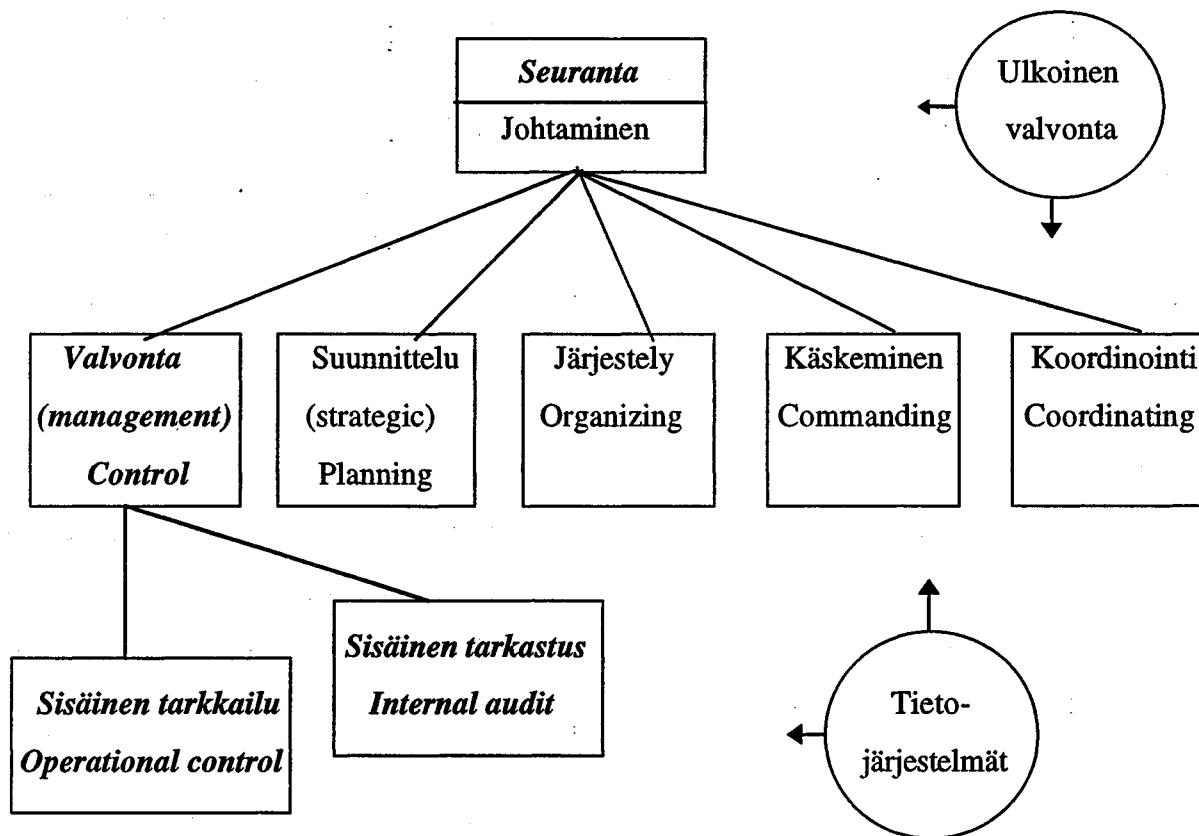
Julkishallinnon laskentajärjestelmien muutos voisi olla Edgar Scheinin kohdassa 3.5 esitetyn muutosasteikon mukaan teknologialla houkuttelua. Myös sisäinen tarkastus tukisi organisaatiomuutosta osin ”uuden julkisen sektorin taloushallinnon” (New public sector financial management; ks. myös kohta 3.4.2) ”teknologialla” houkuttelemalla, mutta ehkä kuitenkin enemmän vähittäin tapahtuvan muutoksen osana. Näin siis sisäisen tarkastuksen yleistymisen taustalla voivatkin mielestäni olla osittain myös asenteiden ja kulttuurin muutospyrkimykset.

6.2 Johtamisen ja sisäisen valvonnan kenttä

Valvonnasta ja tarkastuksesta olevan tiedon ja käsitteistön selventämiseksi voidaan sisäisen valvonta osatekijöineen piirtää seuraavan kaltaiseen malliin, joka yhdistää Henri Fayolin ja Robert Anthonyn organisaatio- ja johtamisteorioita Suomessa käytettyihin sisäisen valvonnan käsitteisiin. Tässä johtamisen ja valvonnan kentässä laskentatoimi on toisaalta osa rutiininomaista sisäistä tarkkailua, mutta toisaalta myös erillinen tietojärjestelmä, joka antaa tietoa sekä ulkopuolisille sidosryhmille että johdolle esimerkiksi vertaamista ja päätöksentekoa varten. Johdon monipuolisena valvontavälineenä ja tietojärjestelmänä, joskus jopa suunnittelun tukena, toimii sisäinen tarkastus, joka tekee myös rutiinitarkastuksia ja tutkii muiden valvonnan muotojen riittävyttä. Ulkoista valvontaa suorittavat tilintarkastajat, ministeriöt, sekä kansalaiset, jotka vaikuttavat toimintaan sekä äänestäjinä että julkisen toiminnan rahoittajina.

Johtamisen ja valvonnan kentässä sana ”seuranta” (vrt. Sisäinen valvonta. 1997, s. 9) tarkoittaa edustuksellisten hallintoelinten, kuten yliopistohallituksen tai lautakuntien suorittamaa valvontaa. Yksityisellä sektorilla seuranta on luultavasti lähellä hallintoneuvoston toimintaa osana ”corporate governance” -hallintoa (ks. Hirvonen ym. 1998, s. 224 - 257). Johtamisen viisijako suunnitteluun, järjestelyyn, valvontaan, käskemiseen/ohjaamiseen ja koordinointiin (planning, organising, controlling, commanding and coordinating) perustuu Henri Fayolin 1925 julkaiseman kirjan esittelemiin ajatuksiin, joita Robert Anthony käsittelee kirjassaan (1965, s. 10). Anthony kuitenkin pitää ”ei-strategista” suunnittelua osana johdon valvontaa, joten kuvion 3 suunnittelu tarkoittaa lähinnä strategista suunnittelua. Anthony (1965, s. 15) pitää ylimpänä suunnittelun ja valvonnan

tasona juuri strategista suunnittelua, jota korkeakouluympäristössä tekevät edustukselliset elimet, kuten yliopistohallitus ja johto yhdessä. Heitä avustavat työryhmät ja joskus sisäinen tarkastaja controller-tyyppisesti toimiessaan. Valvontaa korkeakouluympäristössä selventävästä kuvasta 3 strategisen suunnittelun taso löytyy ylimmästä seurannan ja johtamisen laatikosta.



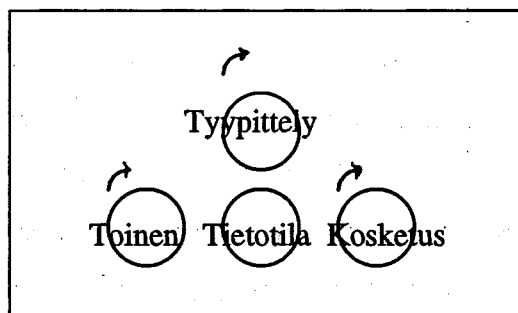
Kuva 3. Johtamisen ja valvonnan kenttä -malli.

Tässä kuvassa sisäiseen valvontaan kuuluvat osat on kirjoitettu lihavoituna ja kursiiivilla. Seurantatason lisäksi sisäiseen valvontaan (internal control) kuuluu johdon suorittama valvonta sekä sisäisen valvonnan alakäsitteet sisäinen tarkastus ja sisäinen tarkkailu. Anthony (1965, s. 18) kutsuu johdon valvontaa termillä "management control" ja rutiininomaisempaa sisäistä tarkkailua termillä "operational control". Suomalainen jako sisäiseen valvontaan, tarkkailuun ja tarkastukseen löytyy esimerkiksi lainsäädännöstämme (asetus valtion talousarviosta 69 ja 70 §:t ; ks. myös Vahtera 1986, s. 15). Kuvio 3 on tarkoitettu selventämään johdon ja mahdollisesti sanoilla "governing/supervisory bodies" käännettävien edustuksellisten valvontaelinten roolia sisäisessä valvonnassa, joka edelleen voidaan jakaa pelkästään sisäiseen tarkkailuun ja tarkastukseen, koska johdon ja edustuksellisten hallintoelinten valvonta nivoutuu tiukasti yhdeksi sisäiseksi valvonnaksi.

6.3 Tietäminen laskentatoimessa ja sisäisessä tarkastuksessa

Tietämisen tilaa laskentatoimessa on tutkinut väitöskirjassaan Ari Manninen. Hänen mukaansa tietotilan syntymiseen vaikuttavat: a) mahdollisuus tyyppitellä eli luokitella suurinta osaa uudesta tietoaineistosta vanhojen tuttujen tapojen mukaan; b) se, että kirjanpidosta saatavalla aineistolla ja tiedolla on kosketuskohta todellisuuteen eli ns. reaali prosessiin; sekä c) kirjanpidon tuottaman materiaalin käyttäjän näkemykset ja tarpeet, vaikkapa johtajan eli ”merkittävän toisen” käsitykset siitä, mikä on käyttökelpoista tietoa (Manninen 1994, s. 134- 135). Tietäminen voidaan ymmärtää tunnetilaksi, jossa sekä intuitio, nopeasti muodostettu mielikuva, että kriittinen ajattelu johtavat samaan lopputulokseen (vrt. Tamminen. 1993, s. 35). Tietämisen käsitteet ovat lähellä holistista näkökulmaa, sillä kyse on paljon tilanteellisista tekijöistä ja tyyppittely on osa tajunnan toimintaa.

Tietotilan osa-alueet: tyyppittely, kosketus ja toinen ”pyörivät” eli ovat jatkuvassa muutostilassa, jolloin myös tietämisen tunne vaihtelee kehityksen mukaan. Tietämisen tunteen säilytys vaatii jatkuvaa työtä. Jos tunne menetetään, se pyritään jälleen saavuttamaan, jotta aina pystyttäisiin sanomaan, mikä on tärkeää tai oikeaa tietoa laskentatoimessa. (Manninen 1994, s. 134-135)



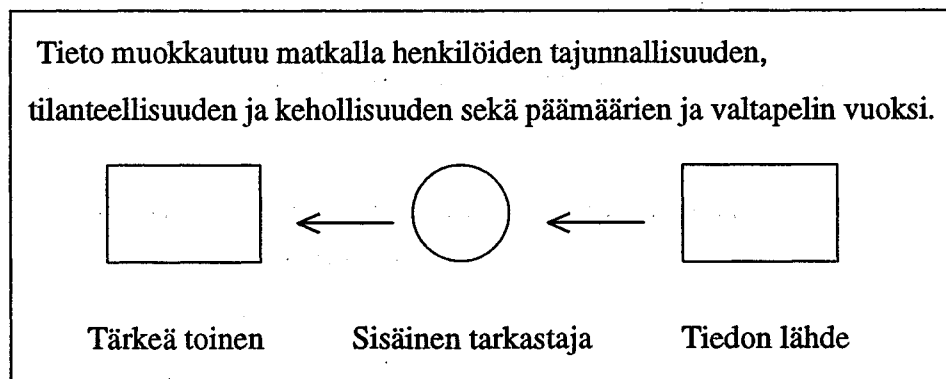
Kuva 4. Tietämisen tila laskentatoimessa. (Perusajatus kuvioista 2. Sivulta 135, Manninen 1994)

Luultavasti myös sisäisessä tarkastuksessa tietämisen tila riippuu siitä, mitä on aiemmin pidetty tärkeänä eli tiedosta ja tyyppittelystä; raporttien käyttäjän tarpeista ja vaikutuksesta eli merkittävästä toisesta; sekä kosketuksesta todellisuuteen, joka tosin voi olla epäselvä johtuen ympäristön epäselvyydestä, henkilökohtaisista tekijöistä sekä täysin luotettavan numerotiedon vähyydestä. Sisäisen tarkastuksen kehittymiseen vaikuttanee tärkeän toisen mielipiteet sekä se, millainen kosketus todellisuuteen on. Kosketus voi syntyä lähinnä kirjanpidon raporteista, mutta myös henkilöstötiedoista, sopimuksista, keskusteluista ja käynteihin reagoimisesta tai muista

seikoista. Sisäinen tarkastus on melko itsenäistä ja vaikeasti hahmotettavaa työtä, varsinkin vaikuttavuuden tai tuloksellisuuden arvioinnissa, joten tärkeän toisen ajatukset pääsevät vaikuttamaan. Tärkeää toista ja kosketusta todellisuuteen voidaan pitää eräänä holistisen ihmiskäsityksen tekijöiden, tilanteen ja tajunnan, muotoina. Tarkastustyö sisältää myös paljon haastattelutiedon sekä laskentatiedon käsittelyä ja raportointia. Suurten tietomäärien käsittelyä selkeyttää tyypittely, jota voidaan pitää tajunnan toimintamuotona (Rauhala. 1986, s. 29).

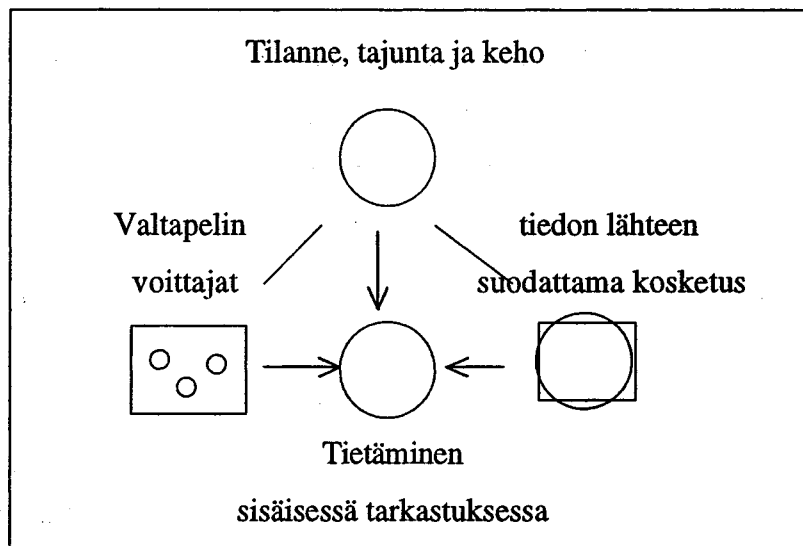
Mannisen tietämisteoriasta voitaisiin yhdistelemällä ajatusta Jukka Pellisen valtapeli-teoriaan lisätä ymmärrystä myös tietämiseen sisäisessä tarkastuksessa. Pellinen on väitöskirjassaan tutkinut valtapelejä eli organisaation jäsenten kilpailua vaikutusvallasta yksityistetyssä valtionyhtiössä. Hän toteaa valtapelin perusosiksi kentän, habituksen ja pääoman. Juuri pelikentän valtarakenteita halutaan muuttaa. Habitus on kullekin ihmiselle ominainen käyttäytymis- ja toimintamalli ja pääomaa ovat tekijät, joilla on arvoa valtasuhteisiin vaikuttaessa. (Pellinen. 1997, s. 173 - 177)

Sisäisessä tarkastuksessa tiedolla on jokin lähde ja usein nimenomaan yksi henkilö, jolle hän raportoi. Kuitenkin raportit usein kiertävät kommentoitavina myös tarkastuksen kohteeksi joutuneessa laitoksessa ja lisäksi niitä käsitellään myös sisäisen tarkastuksen tukiryhmän kokouksissa ja mahdollisesti joskus jopa hallituksessa. Raporteilla voi siis olla vaikutusta organisaation toimintaan ja vaikuttavia henkilöitä voi joskus olla useita. Kuvassa 5 esitetään tiedon kulkua mallintava kaavio. Laskentatoimi ja sisäinen tarkastus kuvaavat ja tutkivat monipuolisesti organisaation toimintaa, myös toisiaan, joten jonkinlaisen analogian laskentatoimen ja sisäisen tarkastuksen välillä uskoisin olevan. Näin sisäinen tarkastaja voi melko itsenäisestä asemastaan huolimatta olla altis valtapeleille joko rakenteisiin vaikuttajana tai pelin kohteena.



Kuva 5. Tiedon kulku sisäisessä tarkastuksessa.

Mikäli ajatellaan vaikutusvaltaisia henkilöitä olevan useampia kuin Mannisen olettama yksi henkilö, ne voisivat olla valtapeleissä voitolla olevat henkilöt tai ryhmittymät. Jos lisäksi toimijoiden saama tieto on osaksi mielipiteitä tai haastatteluissa esiin tullutta tietoa, voisi tarkastajalle tulevaa tietoa pitää ainakin osittain suodattuneena, jolloin tiedon luoma kuva todellisuudesta ei välttämättä ole kovin selkeä. Jos kokemuksen perusteella tehtävä tyypittely korvataan tilanteen, tajunnan ja kehon muodostamalla inhimillisyydellä ja yhteiskunnan vaikutuksella, voitaisiin tietäminen sisäisessä tarkastuksessa nähdä alla esitetyn kuvan 6 kaltaisena.



Kuva 6. Tietäminen sisäisessä tarkastuksessa.

Usein vaikuttajia on vain yksi ja toiminta on selkeää, joten ylläoleva malli on enemmän erikoistapauksen kuvaus. Kuitenkin sitä voinee käyttää tietämisen pohdintaan monimuotoisessa taloushallinnossa, jossa toimija kohtaa useita abstraktioita, kuten riittävän tiedon vaatimuksen.

6.4 Holistinen näkökulma sisäisen tarkastuksen rooliin

Tilanne Jyväskylän yliopistossa oli sisäisen tarkastuksen synnyn kannalta suotuisa. Paineita ja ärsykkeitä valvonnan lisäämiselle aiheuttivat lisääntyvä ulkoinen rahoitus ja sen tarkkailuun sopivien järjestelmien puute sekä näistä johtuva johdon epävarmuus ja huoli vastuun kantamisesta. Myös valtiontalouden tarkastusvirasto tuki valvonnan kehittämistä EU-vaikutteiden mukaisesti. Lisäksi määräraha-leikkausten pahimmat ajat olivat jääneet taakse, joten taloudellinen mahdollisuus toimenkuvajärjestelyihin oli. Kirjanpitojärjestelmien uusiutuessa tietojärjestelmäosaamista ja uuden

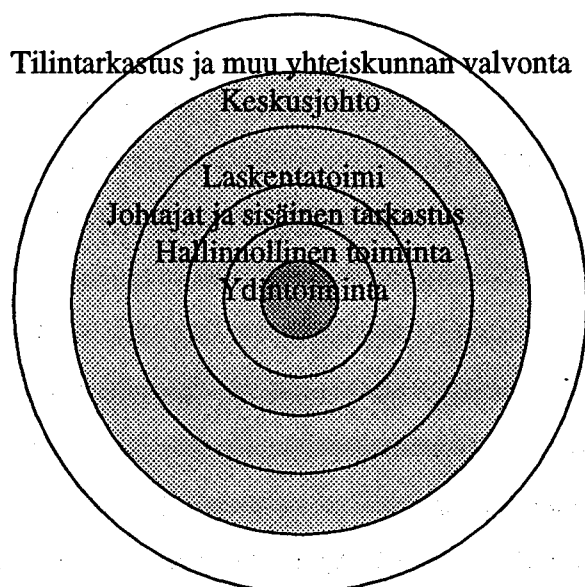
otteen saamista toimintaan toivottiin. Niinpä uudeksi kirjanpitopäälliköksi tuli nuori ekonomi Päivi Miettinen ja sisäiseksi tarkastajaksi siirtyi, 17 vuoden yliopiston laskentatoimen työkokemuksen jälkeen organisaation tunteva ja organisaatiossa tunnettu, Irene Tossavainen, joka oli innokas uusiin sosiaalisuutta ja organisaatiotuntemusta edellyttäviin haasteisiin pitkän kirjanpito toiminnan eli yli 30 vuoden laskentatoimen työkokemuksen jälkeen.

Tajunnan osalta Tossavaisen koulutustausta sosionomina korostaa vuorovaikutusta eikä analyttistä mittaamista tai käskemistä, joiden tuloksena voisi helposti syntyä konflikteja ja valtapelejä. Niinpä valvontajärjestelmien tai laadun tutkiminen kvantitatiivisten menetelmien avulla on vähäistä. Toiminnassa näkyy myös kolmenkymmenen vuoden kirjanpitokokemus tietolähteiden valinnassa ja kokemuksen kautta uutta tietoa voidaan suhteuttaa vanhaan. Aluksi toiminnassa oli uuden aseman ja tehtävien vuoksi epävarmuutta sekä arkuutta uuden kirjanpitojärjestelmän käyttöön. Kuitenkin Tossavaisella on innostus kehittyä ammatillisesti tehtävän vaatimiin mittoihin. Tietotausta on hoidettu kuntoon lukemalla, kursein sekä kuulumalla sisäisten tarkastajien yhdistykseen, mikä näkyy kunnianhimoisesti laadituissa tehtävissä. Työn asema on hieman vakiintumaton. Se ei ole johtotasoinen, mutta kirjanpitopäällikön tehtäviin verrattuna työ on laajaa, itsenäistä ja yhteistyöhakuista, mikä osaltaan lisäsi tehtävän mielenkiintoa.

Kehollisuuden osalta oli havaittavissa pitkän kokemuksen tuloksena halu uusiin haasteisiin ja toisaalta pyrkimys edetä itsenäiseen, jopa eläkeviraksi sopivaan asemaan. Tossavaisen koulutus käy myös ylempiin tehtäviin, joissa naisten osuus sisäisen tarkastajan valinnan myötä lisääntyi. Tarkastuskäynneillä tunnelma oli aluksi varautunut, mutta Tossavaisen esiintymisestä saa pian iloisen, rauhallisen ja yhteistyöhaluisen kuvan eikä johtavaa tai käskevää vaikutelmaa. Tarkastaja on monille tuttu, mikä auttaa lähestymistä, mutta voi vähentää riippumattomuutta.

Sisäisen tarkastuksen osuutta organisaation valvontahierarkiassa esittelin tutkielmani alussa kuvassa 2. Syventäessäni ymmärrystäni aihepiiristä, toiminnan tilanteesta ja tajunnallisuudesta huomasin, ettei näin selkeä kuva välttämättä ole todenmukainen. Organisaation johto oli esitetty yhtenä lähes näkymättömänä osana kuviota. Suuri osa hallintotoimista korkeakouluympäristössä on toki hajautettu ja yksiköiden hallintotoimijoilla on itsenäinen asema keskusjohdon keskittyessä säännösten uudistamiseen ja tiedottamiseen. Kuitenkin keskusjohdon tulee toimia aktiivisesti ja päämäärätietoisesti muutosten edistäjänä. Niinpä johtaminen tulee piirtää kuvioon mukaan.

Toisaalta johtajia on eri organisaation tasoilla, kuten laitoksilla ja keskushallinnossa. Lisäksi organisaation tärkeintä osaa, perustoimintaa, ei ollut eroteltu siihen liittyvästä hallintotoiminnasta kuvassa 2. Sisäinen tarkastus valvoo lähinnä hallinnollista toimintaa, sillä opetukseen ja tutkimukseen ei tarkastaja ohjesääntönsä mukaan saa puuttua eikä hallinnollisen taustan vuoksi osaisikaan puuttua. Ydintoiminnan edun ja tavoitteiden on oltava myös hallinnollisen toiminnan ja organisaation valvontatarpeen perusta. Erityistilanteissa valvonnan on muututtava vastaamaan tilannetta, esimerkiksi projektin toiminnan laatua ja laajuutta. Hallinnollista toimintaa suorittavat esimerkiksi toimisto- ja henkilöstösihteerit ja eri yksiköiden taloushenkilöstö. Sisäinen tarkastus pyrkii toimimaan erityisesti kehittämissasioissa yhteistyössä yksiköiden johtajien ja hallinto henkilöstön kesken. Kirjanpidon numerotarkastusta sisäinen tarkastaja ei juuri suorita, vaan kirjanpidon ja muiden tietojärjestelmien organisaatiota kuvaavia tietoja käytetään lähinnä tarkastusten kohdealueiden arvioissa ja valinnassa. Valvontahierarkiaa Jyväskylän yliopistossa erityisesti toiminnan ja prosessien kehittämissasioiden osalta selventää seuraava kuvio.



Kuva 7. Yliopiston valvontahierarkia ja sisäisen tarkastuksen rooli siinä (kehittämissasioissa).

Keskusjohto eli yliopistohallitus, rehtori ja hallintojohtaja eivät kuulu sisäisen tarkastajan tarkastuskohteisiin eikä liene tarvettakaan, mutta osin toimintaa estää sisäisen tarkastuksen organisaatioasema ylimmän johdon alaisena ja näin ollen riippumattomana vain "operatiivisen toiminnan johdosta", kuten Asko Ihalainen sanoo (Tilintarkastuslehti 3/98, s. 188). Ylimmän johdon statuksen omaaviin henkilöihin kuuluvat muutkin varsinaiset hallintoviraston johtajat, kuten talousjohtaja ja suunnittelujohtaja. Heidän toimintatapansa ovat tuttuja ja hyväksi havaittuja, mutta toisaalta pitkään organisaatioissa toimineella, tutulla sisäisellä tarkastajalla voi esiintyä

arkuutta puuttua vahvasti esimerkiksi aiempien esimiesten tai työtovereiden toimintaan. Roolit voivat toki käytännössä hieman vaihdella, mutta muuten kuva 7 on yhteensopiva kuvan 3 kanssa. Kuvan 7 ”keskusjohto” esittää yhdellä sanalla sekä edustukselliset toimijat että muut johtajat.

Näin sisäinen tarkastaja on kehittämissasioissa toimintayksikköjen tehokkuutta yhteistyöhakuisesti kehittävä henkilö, kuten organisaatiossa yleisesti toivotaan. Toisaalta tarkkaillaan koko toiminnan laillisuutta ja toisaalta tuetaan toimintayksiköiden kehittymistä. Laillisuusvalvonnassa sisäinen tarkastaja toimii johdon apuvälineenä tiedottaen ja näin vaikuttaen johdon toimintaan. Tarkastuskäyntien yhteydessä vaikutetaan tarkastuskohteiden asenteisiin ja toimintaan keskusteluihin ja jopa ennakolta. Sisäisen tarkastuksen toiminta voi vähentää muutosvastarintaa sisäisen tarkastajan käydessä valmistelemissa maaperää ja ajattelutapoja johdon tekemiä päätöksiä varten. Tästä tilanteesta löytyvät seuraavat roolit: laillisuusvalvonnan rooli ja kehittämis- ja vaikuttamisrooli. Resurssien vähäisyyden ja organisaation toiveiden vuoksi toiminnan painotus on enemmän kehittämis- ja vaikuttamisasioissa laillisuusvalvonnan jäädessä tilintarkastajien harteille.

Kuitenkin tavoitteita on useita. Esimerkiksi sisäisen tarkastuksen tukiryhmäläiset toivoivat virheiden ennaltaehkäisyä, tiedotusta sekä toiminnan tarkoituksenmukaisuuden lisäämistä ja päällekkäisten töiden karsimista. Tiedottaminen voi joskus ärsyttää, sillä kustannuslaskennan puutteista kaikki tietävät ja kehitystoimia tehdään jatkuvasti. Lisäksi teoriassakin on useita tapoja arvioida kustannuksia. Toimintaprosessien uudelleenarviointi on jäänyt enemmän yksiköiden asiaksi sisäisen tarkastajan toimiessa huomion kiinnittäjänä näihin asioihin. Näin Tossavainen katsoo toimivansa eräänlaisena ”kehityskonsulttina”. Yksi ihminen ei kuitenkaan ehdi tekemään kovin paljon. Vaikka tarkastustoiminta voi vaikuttaa selkeältä virheiden etsinnältä, on työn tuloksellisuutta vaikea mitata, sillä esimerkiksi tehtyjen käyntien tai löydettyjen virheiden määrä ei välttämättä kerro vaikuttavuudesta useiden tavoitteiden ympäristössä. Isolla sisäisen tarkastuksen osastolla on kuitenkin mahdollisuus laaja-alaiseen osaamiseen, tarkastamiseen ja vaikuttamiseen.

Julkisella sektorilla viime vuosina vaikuttaneet tilanteelliset muuttujat ovat luultavasti olleet esimerkiksi eri korkeakoulujen välillä saman tyyppiset ja tieto sisäisen tarkastuksen ja valvonnan järjestämistavoista myös melko samanlainen. Niinpä henkilökohtaiset ja keholliset tekijät päättäjissä ja tekijöissä ovat luultavasti muokanneet tarkastukset erilaisiksi eri paikoissa. Helsingissä on otettu kokouksiin ja toimintaan osallistuva tapa, Turussa konsultointi ja muissa korkeakouluissa ajallisesti ja erityisosaamisen kannalta tarkemmin kohdistettavissa oleva

ostopalvelu. Myös sisäisen tarkastuksen organisaatioasema riippuu luultavasti henkilökohtaisista ominaisuuksista ja tavoitteista. Sisäisen tarkastajien määrää lisäävän Helsingin kaupungin ja Jyväskylän kaupungin rahoitustilanne ja tarkastettavan toiminnan laajuus on varmasti poikennut toisistaan, joten sekä ympäristö että tarkastusten tarve tai koettu tarve on voinut olla erilainen.

Tutkimukseni alussa, kohdassa "aikaisempia tutkimuksia" esitellyssä Chambersin vuonna 1979 toimittamassa julkaisussa todetaan sivulla 154 sisäisen tarkastuksen rooleiksi tai tehtäviksi tiedon suodattaminen ja uudelleensyöttö johtajille sekä sosiaalisen vaikuttaminen tutkintaprosessin avulla. Tämä kyselyjen ja haastattelujen avulla löydetty ja ilmeisestikin paremmin ulkomaisissa tutkimuksissa havaittu vaikuttamisrooli on linjassa havaintojeni kanssa. Käytännössä sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuudet voivat kuitenkin olla vähäiset, jos tarkastusprosessin kohde ei ole innokas muuttumaan tai hallinnolliselle uudistukselle ei muuten ole ideologista kannatusta.

Julkishallinnon uudistuksissa tulee korostaa realistista tavoiteasettelua ja sitten tiukkaa sääntöjen ja budjettien noudattamista eli suunnitellun ja toteutuvan maailman yhdistämistä, koska muuten vastuu toiminnasta ja toiminnan laadusta voi paremmasta laskentatiedosta tai tarkastuksista huolimatta hämärtyä. Laskentatoimea voidaan pitää enemmän tilivelvollisuuden toteutumista varmentavana objektiivisena mittarina kuin väkisininkin subjektiivista sisäistä tarkastusta. Yliopiston suoritteiden monimuotoisuudesta huolimatta tietojärjestelmien ja liikekirjanpidon lukujen tulee olla mahdollisimman suoriteperusteisia ja tarkkoja, jotta luvuilla olisi arvoa tuloksellisuuteen pyrkivän johtamisen, valvonnan ja arvioinnin perustana. Kohdassa 3.4.4 kuvattua tarkastusloukkua en pitäisi ongelmana Jyväskylässä, koska tarkastajana on vain yksi henkilö. Myöskään taloudellisten tunnuslukujen laskeminen ei luultavasti vielä ole liiallista, sillä kustannusvastaavuuslaskelmien tuloksia on epäilty tilintarkastajien toimesta. Toimintaa tarkkailevat myös johtajat ja muut tilastojen pitäjät, mutta luultavasti yksi sisäinen tarkastaja tukee heidän ja muun organisaation työtä enemmän kuin haittaa sitä.

Sisäinen tarkastaja voi jatkossa olla vielä enemmän Edgar Scheinin (1986, s. 297) tarkoittamissa organisaatiokulttuurin muutoksissa toimiva skandaalien esiintuoja ja ongelmien räjäyttävä. Toiminnan tarkastus, ohjaus ja tarkkailu laskentatoimen, muiden tietojärjestelmien ja mahdollisten suoritusmittareiden avulla sekä virheiden ennaltaehkäisy ovat sisäisen tarkastajan työtehtäviä, mutta juuri parannusehdotukset sekä konkreettisesti muuttuneet asenteet ja toimintamallit tuovat lisäarvoa organisaatioon kehittyneiden prosessien ja paremman toiminnan kautta.

7 Yhteenveto

Tässä tutkielmassa selvittelin sisäistä valvontaa korkeakouluympäristössä sekä Jyväskylän yliopiston sisäistä tarkastusta osin myös Lauri Rauhalan esittämästä holistisesta näkökulmasta, jossa ihmiseen vaikuttavat tilanne, tajunta ja keho. Nämä tekijät vaikuttavat myös sisäiseen tarkastajaan muokaten eri ihmisten tai ryhmien harjoittaman tarkastustoiminnan erilaisiksi perustehtävien samanlaisuuksista huolimatta. Erilaisuutta aiheuttavat vuorovaikutteisesti toimivat tarkastajan henkilökohtaiset ominaisuudet, tiedonkäsittelykyky, tilanne, tarkastuksen johto ja organisaatioasema sekä ympäristö, joka vaikuttaa toimintaan myös kontingenssiajattelun mukaan.

Valvontatarve korkeakoulumaailmassa on lisääntynyt vapautuneen ohjausjärjestelmän ja vallan hajautuksen myötä. Lisääntynyt yritysmuotoinen toiminta vaatii yritysten seurantaan sopivia tarkkailumuotoja. Myös EU-vaikutteet ovat korostaneet valvontaa. Julkinen sektori on kuitenkin monimutkainen pelikenttä ja sisäisen tarkastajan vaikutusmahdollisuudet ovat usein vähäiset päätösvallan puuttuessa. Virkamiesten asema on turvattu eikä lähes jatkuvista kehitystoimista seuraa yleensä henkilökohtaista palkkiota, mikä voi heikentää uudistusmotivaatiota. Julkishallinto on ohjeiden säätelemää ja kulttuuri hidasta muuttumaan. Toiminnan laatua on vaikea arvioida eivätkä hallintotoimet ole toiminnan arvioinnissa ratkaisevia poliittisten ja ideologisten tekijöiden rinnalla. Lisäksi tavoitteet ja vastuut voivat olla epäselviä eikä toiminnan muuttamisen vaikutuksista ole aina varmuutta (vrt. Hofstede. 1981, s. 193). Niinpä julkisen sektorin laskentatoimella ja kaiketi myös sisäisellä tarkastuksella voi olla useita rooleja toiminnassa kahden eri maailman, suunnitellun ja käytännössä toteutuvan välillä. Koska perustoiminnan laatua on vaikea arvioida, keskittyvät sisäiset tarkastajat lähinnä hallinnollisten tekijöiden tarkastukseen.

Sisäinen valvonta korkeakouluympäristössä koostuu edustuksellisten hallintoelinten suorittamasta seurannasta, johtajien suorittamasta valvonnasta, sisäisen tarkkailun rutiinitason järjestelmästä sekä sisäisen tarkastuksen näkyvästä tarkastustoiminnasta. Edustukselliset hallintoelimet hoitavat yhdessä ylimmän johdon kanssa strategista suunnittelua. Johdolla tulee aina olla suurin valvontavastuu. Keskusjohtoa voi avustaa sisäinen tarkastaja. Laskentatoimi avustaa suunnittelua ja valvontaa tietolähteenä, mutta toimii myös eräänä päivittäisen tarkkailun muotona.

Perinteisen tehtävän mukaan sisäinen tarkastus tutkii ja arvioi riippumattomasti sisäisen valvonnan riittävyttä ja tehtävien suorittamisen laatua. Toisaalta hallinnon kohtaamien uudistusten vuoksi

on tarve kehitystehtäviin organisaation luotettavuuden, tuloksellisuuden ja valvontavarmuuden lisäämiseksi sekä hyvän organisaatiokuvan antamiseksi. Näin sisäinen tarkastaja voi olla enemmän organisaatiokulttuurin muutoksen avustaja kuin konkreettinen asioiden muuttaja tai tilivelvollisen toiminnan varmistaja, varsinkin jos vastuu ohjeista poikkeamisesta on epäselvä.

Määrittelin Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen siis väljästi ylimmän johdon ohjauksessa toimivaksi (hieman liian vähän käytetyksi) apuvälineeksi, joka tarkkailee ja raportoi varovasti organisaation toiminnan laillisuutta ja pyrkii lisäksi näkyvillä tarkastuskäynneillä ja tiedotuksella edistämään henkilöstön ja johdon sitoutumista koko organisaation virallisiin tavoitteisiin ja tarkoituksiin, näiden mukaisiin toimiin, vastuuseen, asenteisiin ja kulttuuriin sekä kannustaa ja houkuttelee parempien toimintatapojen miettimiseen ja kehittämiseen.

Näin sisäinen tarkastus ei ole varsinaisesti organisaatiosta riippumaton, ei anna paljon konkreetteja ohjeita eikä keskity välttämättä mihinkään tiettyyn alaan, vaan pyrkii löytämään tarkastuksiin kohteet, joissa mahdollinen hyöty on suurin. Käytännössä toiminnan piirteet voivat myös vaihdella holististen tekijöiden muuttuessa. Vaikuttamiseen keskittynyt tulkintani on lähellä E. Lowen ja I. Shahinin rooleja: tiedon suodatus ja vaikuttaminen (kirjassa Chambers. 1979, s. 154 ; ks. myös kohdat 1.4 ja 6.3). Vertailtaessa tulkintaani kohdassa 2.3 esitelyihin määritelmiin, voidaan havaita samanlaisuutta Vahteran (1986, s. 75) esittelemään vanhempaan IIA-järjestön määritelmään, jossa sisäisen tarkastuksen tehtäväksi luotettavuuden ja tarkoituksenmukaisuuden valvonnan lisäksi mainitaan: ”kiinnittää huomio tuhlaavaisuuteen ja tavoitteiden saavuttamiseen”. Heikkosen ja Koskisen (1985, s. 176) tarkoittamaa toiminta-ajatuksen noudattamisen valvontaa ja koulutusta ei yliopistossa aina voi hoitaa, koska toiminta-ajatus voi olla liian suuri valvottavaksi esimerkiksi inhimillisen kasvun osalta. Myöskään Jonesin ja Pendleburyn (1996, s. 207) tarkoittamaa sisäisen valvonnan tutkimista, mittausta ja raportointia ei Jyväskylässä voida sanoa mittauksen osalta olevan, sillä valvontaa on vaikea mitata eikä sosiaalisesti suuntautunut sisäinen tarkastaja ole luonteeltaan tai koulutukseltaan omimmillaan mittaus- ja analysointitehtävissä.

Jyväskylän yliopiston sisäistä tarkastusta ohjesääntönsä toiminta-ajatukseseen ja tehtävään verratessa katsoisin, että sisäinen tarkastus noudattaa omia sääntöjään ja tukee yhteistyön ja vuorovaikutuksen avulla yksiköiden toiminnan tuloksellisuutta ja ohjeiden noudattamista. Sisäisen tarkastuksen tehtävät on kuitenkin tehty niin vaativiksi ja laajoiksi, ettei niitä ole pystytty toteuttamaan. Päätettyjen toimintalinjojen noudattamisen varmistaminen sekä toiminnan

laillisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden varmistaminen ovat mahdottomuuksia, koska tietoon eräiden laitosten heikosta taloudesta tai useasti saatuun kustannusvastaavuuslaskelmien laillisuusmuistutukseen ei ole muualla organisaatiossa reagoitu riittävästi.

Sisäisen tarkastuksen rooleina näen siis johdon avustamiseen raportein liittyvän *valvontaroolin* sekä varsinkin *vaikutusroolin*. Nämä roolit voisi tiivistävässä tulkinnassa vieläkin supistaa löydettyjen tietojen käytön, vaikutusmahdollisuuksien ja suositusten vähyden vuoksi kahdeksi sanaksi: *huomion kiinnittäjä*. Rooleja voi käytännön toiminnan vivahteikkuuden vuoksi olla muitakin. Vaikutusmahdollisuuksien heiketessä tai työmäärän hajautuessa liian pieniin osiin, mihinkään ei päästä vaikuttamaan ja rooliksi uhkaa jäädä aikaansaamaton ihmettelijä tai puuhastelija, jopa häiritsijä. Kuitenkin sisäistä tarkastajaa voi eri tilanteissa luonnehtia myös toimintaa seulovaksi suotimeksi, konsultiksi, välittäjäksi johdon ja laitoshallinnon välillä sekä muutosten edistäjäksi, joka helpottaa asenteiden muutosta ja voitelee organisaation kitkakohtia.

Vähemmän tutkimiani Helsingin kaupungin sisäisiä tarkastajia voisi ehkä lyhyesti tulkita tilintarkastusta tukevaksi komppaniaksi ja Helsingin yliopiston tarkastajaa kokouksissa istuvaksi osallistujaksi. Turun yliopiston tarkastaja voisi ehkä olla ohjeiden antaja Irene Tossavaisen ollessa siis huomion kiinnittäjä eri asioihin, kuten kehittämiseen. Ulkopuolinen sisäisen tarkastuksen palvelu on riippumattomampi kuin virkaan palkattu sisäinen tarkastaja. Jatkuva virkatoiminta kuitenkin saavuttanee organisaation paremman luottamuksen ja yhteistyökyvyn.

Tämän noin vuoden kestäneen, Jyväskylän yliopistoon keskittyneen, tutkimukseni pohjalta pidän siis korkeakouluympäristön sisäistä valvontaa paljolti kuvissa 1 ja 3 esitetyn kaltaisena laajana osana kaikkea toimintaa, jossa johto on avainasemassa, mutta jossa myös yliopistohallituksen, sisäisen tarkkailun sekä sisäisen tarkastuksen on toimittava yhteisten päämäärien eteen. Laskentatoimen tieto tukee sekä sisäistä että ulkoista valvontaa. Laskentatoimen rutiinit kuuluvat osana päivittäisiin hallintotoimiin ja sisäiseen tarkkailuun. Sisäinen tarkastus Jyväskylän yliopistossa valvontahierarkian osana on esitetty kuvassa 2 ja tarkemmin kuvassa 7 sekä tämän yhteenvedon määritelmässä ja tiivistävässä tulkinnassa. Tutkimustyön aikana ymmärrykseni aihepiiristä ja holististen osatekijöiden vaikutuksesta kasvoi lisäten tulkintapotentialiani aiheesta. Aiemmin esitettyjä valvonnan ja tietämisen teorioita kehitelin hieman kuvien 2, 3, 6 ja 7 avulla. Julkisella sektorilla voi edelleen olla antoisia tutkimuskohteita esimerkiksi kehittämistutkimuksille.

Lähteet

Anthony, Robert. Planning and control systems: A Framework for Analysis. Boston, Mass. : Division of research, Graduate School of Business, Harvard University. 1965.

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243. Muutettu mm. 12.12.1996/1042.

Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta. 926/14.6.1991.

Chambers, Andrew. (toim.) Internal Auditing - Developments & Horizons. Managerial Finance, volume 5, number 2, 1980. MCB General Management ltd. Bradford. England. 1979.

Guthrie, James, Parker, Lee ja Shand, David. (toim.) Public Sector, Contemporary readings in accounting and auditing. HBJ, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers. Sydney. 1990.

Halla, Ilona. Sisäisen tarkastuksen suunnittelu. Tilintarkastus - Revision 1/98, s. 27 - 31. 1998.

Hannukkala, Pekka. Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistoiminta ammattisuositusten valossa. Tilintarkastus - Revision 2/98, s. 164 - 168. 1998.

Heikkonen, Jaakko ja Koskinen, Hannu. Tilintarkastus ja valvonta yhteisössä. WSOY. Juva. 1985.

Helsingin kaupungin tarkastusvirasto. Helsingin kaupungin hallinnon ja talouden tarkastus -esite. 9 sivua. 1.11.1998.

Hirvonen, Ahti, Niskakangas, Heikki ja Wahlroos, Juha. Hyvä hallitustyöskentely. II uud. painos. Suomen itsenäisyyden juhlarahaston, Sitran julkaisusarja, no 155. WSOY. Juva. 1998.

Hofstede, Geert. Management control of public sector and not for profit activities. Accounting, organisation and society, vol. 6, no. 3. S. 193-211. Pergamon press ltd. 1981.

Hofstede, Geert. Kulttuurit ja organisaatiot, mielen ohjelmointi. Geert Hofstede ja WSOY 1992.
Profit-sarja. Juva. 1993.

Høgheim, Sverre, Monsen, Norvald, Olsen, Rignor ja Olson, Olov. The Two Worlds of
Management Control. Financial Accountability and & Management, 5(3), Autumn 1989.

Ihalainen, Asko. Johdon sisäisen valvontavastuun puutteellinen määrittely on ongelma Suomessa.
Tilintarkastus - Revision 6/97, s. 440 - 441. 1997.

Ihalainen, Asko. Sisäisen tarkastuksen laatu. Tilintarkastus - Revision 3/98, s. 188 - 189. 1998.

Jyväskylän yliopiston hallintojohtosääntö. Hyväksytty hallituksen kokouksessa 26.8.1998.

Jyväskylän yliopiston toimintakertomus 1997. ER-paino. Lievestuore. 1998.

Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen ohjesääntö. 3 sivua. 10.12.1997.

Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma vuodelle 1998. 2 sivua. 2.1.1998.

Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma vuodelle 1999. 4 sivua. 26.11.1998.

Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen vuosiraportti v. 1998. 7 sivun luonnos. 8.2.1999.

Jyväskylän yliopiston sisäisen tarkastuksen yksityiskohtainen tarkastussuunnitelma vuodelle 1998.
4 sivua. 20.4.1998.

Keskisuomalainen. Sanomalehti. Jyväskylä. 1.4.1999.

Korkeakoulujen kustannuslaskentakokeilu, tulosaluelaskentaan liittyviä kokemuksia, tuloksia ja
suosituksia. Opetusministeriön koulutus- ja tiedepoliittisen linjan julkaisusarja, no 40. Edita.
Helsinki. 1996.

- Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisen jatko projekti. Opetusministeriön koulutus- ja tiedepoliittikan linjan julkaisusarja, no 30. Helsinki. 1995.
- Kortelainen, Tommi ja Kulmala, Harri. Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen välinen yhteistyö. Pro gradu -tutkielma. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteen laitos. 1994.
- Kuntalaki 365/1995. 17.3.1995.
- Laki valtionalouden tarkastuksesta. 23.12.1947/967. Muutettu mm. 4.12.1992/1211.
- Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423. Muutettu mm. 21.2.1992/165.
- Management by Results in Higher Education. Opetusministeriön Koulutus- ja tiedepoliittisen osaston julkaisusarja, no 55. Helsinki 1998.
- Manninen, Ari. Knowledge in accounting. Jyväskylä studies in computer science, economics and statistics, no 24. Yliopistopaino ja Sisäsuomi Oy, Jyväskylä. 1994.
- Meklin, Pentti. Valtionalouden perusteet. Valtionhallinnon kehittämiskeskus. Valtion painatuskeskus. Helsinki. 1991. Sekä 3. Uudistettu painos 1997.
- Meklin, Pentti ja Näsi, Salme. Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. Hallinnon tutkimus 4/1994, s. 231 - 243. 1994.
- Mellemvik, Frode; Monsen, Norvald ja Olson, Olov. Functions of Accounting - a Discussion. Scandinavian Journal of Management, vol. 4. No. ¾, s. 101 -119. 1988.
- Moilanen, Matti. COSO-raportti - sisäisen valvonnan käsitelmä - pohja sisäisen valvonnan kehittämiseksi. Tilintarkastus - Revision 3/96, s. 211 - 221. 1996
- Monsen, Norwald ja Näsi, Salme. The Contingency Model of Governmental Accounting Innovations - a Discussion. European Accounting review. 7:2, s. 275 - 288. 1998.

Neilimo, Kari. Yrityksen johtamisjärjestelmät, yrityksen hallinto ja johtamisen valvonta - Corporate governance -keskustelun kansainvälinen tausta. Tilintarkastus - Revision 6/98, s. 413 - 417. 1998.

Niinisalo, Esa. Sisäisen tarkastajan työtehtävät liikeyrityksessä ja kunnassa. Suomen kuntaliitto, Acta-sarja, no 44. Helsinki. 1995.

Olson, Olov, Guthrie, James ja Humphrey, Cristopher. (toim.) Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management. Cappelen Akademisk forlag AS. Oslo. 1998.

Osakeyhtiölaki 29.8.1978/734. Muutettu mm. 14.2.1997/145. 1978.

Pellinen, Jukka. Unfolding a Management Accounting System Change. Jyväskylä studies in computer science, economics and statistics, no 39. Yliopistopaino ja ER-Paino Ky. Lievestuore. 1997.

Pihlanto, Pekka. The holistic concept of man and perspectives on accounting research. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja a-11/1997.

Pihlanto, Pekka. Tutkija ja tutkimus ihmiskäsityksen valossa. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja keskusteluja ja raportteja, 8/1994. Turku. 1994.

Rahoitustarkastuslaki 11.6.1993/503. HE 319/1992.

Rauhala, Lauri. Ihmiskäsitys ihmistyössä. Gaudeamus Oy. Hakapaino Oy. Helsinki. 1. painos 1983, 3. painos 1986.

Schein, Edgar. Organisaatiokulttuuri ja johtaminen. Weilin+Göös. Espoo. 1987.

Sisäisen valvonnan työryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1995:21. Helsinki. 1995.

Sisäinen valvonta. Olennainen osa kunnan/kuntayhtymän valvontajärjestelmää -kirjanen. Auditor Oy, muiden muassa Seppo Saarivuori. Helsinki. 1997.

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit. Sisäiset tarkastajat ry. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, USA -yhtiön luvalla. Ykkös-Offset, Vaasa. 1997.

Sisäiset tarkastajat ry. Interna revisorer rf. IIA - Finland 1956-1996. Gummerus kirjapaino Oy. Jyväskylä. 1996.

Suomen hallitusmuoto. 17.7.1919/94. Muutettu mm. 22.7.1991/1077.

Tamminen, Rauno. Laskentatoimi ja strategia. Jyväskylän yliopiston taloustieteen laitoksen julkaisuja. N:o 80/1990. Toinen painos. Jyväskylä. 1996.

Tamminen, Rauno. Tiedettä Tekemään! Atena kustannus Oy. Jyväskylä. 1993.

Tampereen yliopiston taloussääntö. 1.7.1998.

Tilintarkastuslaki 28.10.1994/936. HE 295/1993.

Tilintarkastus osaavissa käsissä -esite. Auditor Oy. Helsinki. 1997.

Turun yliopiston sisäisen tarkastuksen johtosääntö. 3 sivua. 1998.

Turun yliopiston sisäinen tarkastussuunnitelma vuoden 1999 loppuun. 2 sivua. 20.10.1998.

Vahtera, Pauli. Yrityksen valvonta ja tilintarkastus. Weilin+Göös, Ekonomia-sarja, Gummerus, Jyväskylä. 1986.

Vakkuri, Jarmo ja Meklin, Pentti. Tulostilaus ja "vastiketta rahalle" - ajattelutapa - näkökulmia mittausteoreettisiin ongelmiin ja riskeihin. Hallinnon tutkimus 2/98, s. 81 - 89. 1998.

Valtionhallinnon tarkastajat ry. Esite. 1 sivu. 1997.

Valtiontalouden tarkastusvirasto. Tilivirastojen tilintarkastuskertomukset. Tilikausi 1996, osa III. Edita. Helsinki. 1997.

Valtiontalouden tarkastusvirasto. Tilivirastojen tilintarkastuskertomukset. Tilikausi 1997, osa III. Edita. Helsinki. 1998.

Valtiontilintarkastajain johtosäntö 8.6.1951/391. Muutettu mm. 173/1992.

Valtion virastojen ja laitosten sisäinen valvonta. Selvitysmies Vellamo Kivistön osaselvitys I, 19.7.1996. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1996:12. Edita Oy. Helsinki. 1996.

Vehmanen, Petri ja Koskinen, Kai. Tehokas kustannushallinta. WSOY. Ekonomia-sarja. Porvoo. 1997.

Vento, Reino ja Salminen, Antero. Yrityksen sisäinen tarkkailu ja tarkastus. Weilin+Göös. Ekonomia-sarja. Espoo. 1981.

Vesalainen, Leo. Uudistuva sisäinen valvonta - unohdettu osa johtamista - hyödyntämätön mahdollisuus toimintojen tehostamiseen. Tilintarkastus - Revision 6/98. s. 409 - 411. 1998.

Vuorinen, Erkki. Kunnallinen tilintarkastuskulttuuri ja sen muuttaminen. Vuoricon Oy. Paino: Kehitys. Pori 1998.

Walz, Anthony. Yrityksen lisäarvon tuottaminen - Lisäarvon tuottamisesta on tullut elinehto. Tilintarkastus - Revision 3/98, s. 246 - 248. 1998.

Yliopistojen kustannuslaskennan kehittäminen ja sen yhteys tulosohjaukseen ja yliopistojen rahoitukseen. Opetusministeriön koulutus- ja tiedepolitiikan osaston julkaisusarja, no 48. Helsinki. 1997.

Yliopistolaki. 27.6.1997/645. HE 263/1996.

Sisäisten tarkastajien yhdistykset ja tutkimukset

Varsinaisia sisäisiä tarkastajia on ollut Suomessa vähintään 1950-luvun puolesta välistä alkaen. Asko Ihalaisen Tilintarkastuslehdessä 3/98 sivulla 189 olevan artikkelin mukaan sisäinen tarkastus on kehittyneintä Yhdysvalloissa ja Kanadassa sekä Euroopan maista Isossa-Britanniassa. Yhteensä järjestäytyneitä sisäisiä tarkastajia on maailmassa yli 60000. Suomessakin Sisäiset tarkastajat ry:n jäsenmäärä oli artikkelin mukaan jo yli 460, missä kasvua edellisvuodesta noin sadalla tarkastajalla. Sisäisten tarkastajien ry. ohjaa siis suomalaista sisäisen tarkastuksen kehittämistä osana kansainvälistä sisäisten tarkastajien yhdistystä nimeltä "The Institute of Internal Auditors". Sisäisten tarkastajien 40 - vuotisjuhlakirjassa todetaan kansainvälisen pääjärjestön syntyneen vuonna 1941 ja ensimmäisten suomalaisjäsenten, Esso Oy:n tilintarkastuspäällikkö Tor Lindforsin ja Kymi Oy:n KHT-tilintarkastaja Veli Coléruksen hyväksytyin jäseniksi vuosina 1954 ja 1956. Seuraava kehitysaskel oli, että Helsingin Seurahuoneella perustettiin "Institute of Internal Auditors" -järjestön Skandinaavisen osaston Suomen jaosto 14.5.1956. Vuonna 1969 Sisäiset tarkastajat -yhdistys rekisteröitiin omaksi Suomen osastoksi. Yhdistyksessä on myös julkissektoritoimikunta palvelemaan erityisesti julkisen sektorin, kuten kuntien sisäisen tarkastuksen tarpeita. (Sisäiset tarkastajat ry. 1996, s. 17)

Tämän lisäksi valtionhallinnon tilintarkastajat ja sisäiset tarkastajat ovat myös organisoituneet vuonna 1985 omaksi yhdistyksekseen: Valtionhallinnon tarkastajat ry:ksi. Yhdistys toimii valtion taloushallinnon tarkastustehtävissä toimivien henkilöiden yhdyssiteenä ja kehittää tarkastustoimintaa, jäsentensä ammattitaitoa ja yhteistyötä. Yhdistys antaa lausuntoja, järjestää kokouksia, seminaareja ja koulutusta, tiedottaa alan kirjallisuudesta, harjoittaa julkaisutoimintaa sekä ylläpitää yhteyksiä muihin vastaaviin yhteisöihin. Koulutustoiminnan osalta Valtionhallinnon tarkastajat toimivat yhteistyössä Kuntakoulutus Oy:n kanssa JHTT-koulutuksen suunnittelussa. Yhdistyksen puheenjohtajana toimii Martti Kiviranta ja helmikuussa 1999 yhdistyksen jäsenmäärä oli noussut 162 jäseneseen. (Valtionhallinnon tarkastajat ry:n esite vuodelle 1997 sekä puhelinkeskustelu Toivo Walliuksen, yhdistyksen hallituksen jäsenen kanssa 23.2.1999)

Vuodesta 1991 alkaen on Suomessa voinut suorittaa CIA-, eli "Certified Internal Auditor" -tutkimuksen. Aiemmin sisäisillä tarkastajilla oli mahdollisuus suorittaa tutkinto, jonka vaatimukset läpäisemällä sai oikeuden HST-, eli "Hyväksytyin Sisäisen Tarkastajan" -merkinnän käyttöön. Aikaisempikaan tutkinto ei ollut pelkästään suomalainen malli, vaan tutkinto oli muokattu yhteistyössä muiden Pohjoismaiden kanssa. HST-tutkinnossa vaadittiin korkeakoulututkintoa soveltuvalta alalta, kuten laskentatoimesta tai muuten vastaavat tiedot; kolmen vuoden kokemus sisäisenä tarkastajana; ja tutkinto, jossa piti osoittaa taloudellisten aineiden, kuten laskentatoimen, rahoituksen ja tilintarkastuksen hallinta, tarkastustehtävän ratkaisukykyä sekä kirjallisen esityksen laadintataittoa sisäisestä tarkastuksesta. CIA-tutkintoa varten alkuedellytyksinä vaaditaan ekonomin tutkinto arvosanoilla liikelaskennasta ja kauppaoikeudesta; tai KHT-tutkinto; tai HTM-tutkinto ja joko akateeminen tai opistotason kaupallinen tutkinto tai muu osoitus vastaavasta teoreettisesta tietotasosta. Lisäksi CIA-tutkintoon vaaditaan vähintään neljän vuoden kokemus sisäisen tarkastajan tehtävissä, joita arvioidaan tehtäväkuvauksen, tarkastuksessa käytettävien menettelytapojen, raporttiesimerkin, toteutuneen tarkastusohjelman ja muiden sisäiset tarkastajat ry:n tutkintolautakunnan vaatimien selvitysten nojalla. Varsinainen tutkinto järjestetään kaksi kertaa vuodessa Helsingissä. Se sisältää neljä osaa, joista ensimmäisellä suorituskeralla on osallistuttava vähintään kahteen. Kaikkiaan näiden neljän osan suorittamiseen on aikaa kolme vuotta. Tutkinto on kaksipäiväinen ja sisältää laajasti sisäisen tarkastustoiminnan piiriin kuuluvia kysymyksiä niin monivalinta- kuin esseekysymyksinäkin. (Sisäiset tarkastajat ry. 1996, s. 27 -31)

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit

Sisäiset tarkastajat ry:n julkaisemissa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa (1997, s. 15 - 23) ilmaistaan ne toimintatavat ja eettiset ohjeet, joita sisäisten tarkastajien tulee työssään noudattaa. Alla esitetyt standardit antavat myös käsityksen sisäisen tarkastuksen roolista ja vastuusta ja luovat perustan tarkastuksen ohjaamiselle, mittaamiselle ja kehittämiselle.

- 1) Riippumattomuus tarkastettavista toimista. Sisäisen tarkastajan tulee olla:
 - tarkastuksen mahdollistavassa organisaatioasemassa.
 - objektiivinen.
- 2) Ammattitaito. Sisäisellä tarkastajan tai sisäisen tarkastuksen osaston tulee:
 - olla asianmukaisen ammattitaitoinen ja omata sopiva koulutustausta.
 - hallita tai omata toimen edellyttämä tieto, taito ja pätevyys.
 - huolehtia tarkastuksien asianmukaisesta ohjauksesta.
 - noudattaa ammatillisia eettisiä sääntöjä.
 - hallita kommunikointi ja ihmissuhdetaidot.
 - ylläpitää pätevyyttään jatkuvalla koulutuksella.
 - olla huolellinen.
- 3) Tehtäväalue. Tehtävänä on tutkia ja arvioida sisäisen valvontajärjestelmän riittävyttä ja tehokkuutta sekä tehtävien suorittamisen laatua. Näin sisäisen tarkastajan tulee:
 - tutkia taloudellisen ja operatiivisen tiedon luotettavuutta ja eheyttä sekä keinoja, joilla tällainen tieto tunnistetaan, mitataan, luokitellaan ja raportoidaan.
 - tutkia ne menetelmät, joilla varmistetaan toimintaperiaatteiden, suunnitelmien, menetelmien, lakien ja määräysten noudattaminen.
 - tutkia ne menetelmät, joilla varmistetaan omaisuuden turvaaminen.
 - arvioida resurssien käytön taloudellisuutta ja tehokkuutta
 - varmistaa toiminnan ja projektien suunnitelmien mukaista toteutusta sekä sitä, että niiden tulokset vastaavat päämääriä.
- 4) Tarkastuksen toteuttaminen. Suunnittelu, tutkiminen, arviointi, raportointi ja jälkiseuranta.
 - tarkastukset tulee suunnitella.
 - tarkastustulosten tueksi tulee hankkia, analysoida, tulkita ja dokumentoida tietoa.
 - tarkastustuloksista tulee raportoida.
 - tulee varmistua havaintojen pohjalta ryhdytyn asianmukaisiin toimenpiteisiin.
- 5) Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee johtaa osastoaan asianmukaisesti. Hänellä tulee olla:
 - kirjallinen kuvaus tarkastuksen tarkoituksesta, valtuuksista ja velvollisuuksista.
 - suunnitelma toimintatavoitteiden täyttämistavoista.
 - kirjalliset toimintaperiaatteet ja menettelytavat.
 - henkilöstön kehittämissuunnitelma
 - sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen toiminnan koordinoitukykyä.
 - laadunvarmistusohjelma sisäisen tarkastuksen arvioimiseksi.

Tilintarkastajien tutkinnoista

Tilintarkastuslain 14 §:n mukaan yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla on määräysvalta, voidaan tilintarkastajaksi valita kauppakamarin hyväksymän ns. HTM-tarkastajan sijasta ns. JHTT-tarkastaja. Niinpä valtion, kuntien ja kuntainliittojen sekä sellaisten yhteisöjen, joissa edellä mainituilla on osake-enemmistö tai määräysvalta, samoin kuin muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisten valmiuksien toteamista varten on siis olemassa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto, eli JHTT-tutkinto (Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta 926/1991, 1§). Niinpä esimerkiksi valtiontalouden tarkastusviraston suorittamien tilivirastojen tarkastuksien tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaa JHTT-tarkastaja, ja ainakin vuotta 1996 koskevissa tarkastuskertomuksissa yleensä vielä tarkastusviraston johtaja, tarkastusneuvos Erkki Mäki-Ranta. Näiden säännösten lisäksi esimerkiksi osakeyhtiömuotoisissa yhtiöissä muu lainsäädäntö, kuten osakeyhtiölaki, saattaa asettaa lisävaatimuksia ulkoisten tarkastajien pätevyysvaatimuksiin.

Yksityisellä sektorilla tilintarkastajille asetettavia pätevyysvaatimuksia on kirjattu tilintarkastuslakiin. Tilintarkastajia hyväksyvät sekä keskuskauppakamari että kauppakamarit. Yksityisen yrityksen velvollisuus valita esimerkiksi vähintään yksi keskuskauppakamarin hyväksymä ns. KHT-tilintarkastaja alkaa, kun toiminnan suuruus täyttää kun kaksi seuraavista kolmesta ehdosta täyttyy: 1) tase ylittää 150 miljoonaa markkaa; 2) liikevaihto ylittää 300 markkaa; tai 3) palveluksessa on keskimäärin ollut yli 300 henkeä. Tilintarkastuslaki 936/1994, 12 §. KHT-tilintarkastajilta edellytetään lain 4 §:n mukaan itsensä ja omaisuutensa hallitsemisen, riippumattomuuden tilintarkastusta vaarantavista tehtävistä, sopivan korkeakoulututkinnon ja viiden vuoden tilintarkastuskokemuksen lisäksi kauppa- ja teollisuusministeriön alaisen keskuskauppakamarin järjestämän tutkinnon läpäiseminen. Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien hyväksymät, ns. HTM-tilintarkastajat voidaan 6 §:n mukaan hyväksyä kauppakamarien järjestämään kokeeseen aiemmista säännöistä poiketen alemman korkeakoulututkinnon suorituksella. Lisäksi molempien tutkintojen vaatimuksista voidaan sallia joitakin poikkeuksia, hakijan pitkän kokemuksen perusteella.

Valtiovarainministeriön alaisuudessa toimivan JHTT-lautakunnan ylläpitämään JHTT-tutkinnon suorittaneiden luetteloon merkitään sellainen hyvämaineinen henkilö, jolla on kotipaikka Suomessa, ja joka hallitsee itseään ja omaisuuttaan; ja esittää todistuksen hyväksyttävästi suoritetusta JHTT-tutkinnosta. (Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta 5 §). JHTT-tutkintoa suorittamaan voi JHTT-lautakunta 6 §:n mukaan hakemuksesta hyväksyä henkilön, jolla on tilintarkastustehtäviin soveltuva yliopisto- tai korkeakoulututkinto tai muu JHTT-lautakunnan hyväksymä peruskoulutus, ja joka on päätoimisesti toiminut julkisen talouden tai julkishallinnon tehtävissä vähintään viisi vuotta, ja jolla on kokemusta tilintarkastustehtävistä vähintään neljä vuotta. Asetuksen ensimmäisen pykälän mukaan JHTT-tutkinnossa hyväksyminen edellyttää henkilöltä hyvää perehtyneisyyttä julkiseen hallintoon ja julkistalouteen sekä niiden tilintarkastusmenetelmiin.