

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

**VUOSITILINTARKASTUKSEN VAIKUTTAUVUUS
TILINPÄÄTÖSINFORMAATION LAATUUN**

Case Valtiontalouden tarkastusvirasto ja Puolustusvoimat

Julkinen talousjohtaminen
Tilintarkastuksen ja arvioinnin
maisteriohjelma
Pro Gradu
Elokuu 2018
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta
Satu Suihkonen

TIIVISTELMÄ

Tampereen Yliopisto	Johtamiskorkeakoulu, julkinen talousjohtaminen, tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
Tekijä:	SUIHKONEN, SATU
Tutkielman nimi:	Vuositolintarkastuksen vaikuttavuus tilinpäätösinformaation laatuun. Case Valtiontalouden tarkastusvirasto ja Puolustusvoimat
Gradu -tutkielma:	78 sivua, 5 liitesivua
Aika:	Heinäkuu 2018
Avainsanat:	Tilintarkastus, tilinpäätös, vaikuttavuus, tulosprisma, COSO, Puolustusvoimat, Valtiontalouden tarkastusvirasto

Julkishallinnon toiminta on moniulotteinen ja monitulkintainen ilmiö, jossa korostuu taloudellinen näkökulma. Yhteiskunnallinen muutos, julkisten menojen kasvu ja useat muut tekijät ovat lisänneet toimintaan kohdistuvaa valvontaa, arviointia ja tarkastusta, jotka ovat osa ohjausjärjestelmää. Valtion virastot ja laitokset laativat vuosittain toiminnastaan ja taloudestaan talousarvioasetuksen mukaisen tilinpäätöksen, jonka Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa omien tarkastusperiaatteidensa ja -menetelmiensä mukaisesti ja laatii siitä tilintarkastuskertomuksen. Vuositolintarkastus on yhteiskunnallisesti merkittävä, automaattinen toiminto, jolla varmistetaan, että tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot viraston toiminnasta ja taloudesta. Viraston tilinpäätös ja VTV:n tilintarkastuskertomus yhdessä edistävät julkisen taloudenhoidon luotettavuutta ja läpinäkyvyyttä sekä tulosvastuun toteutumista koko yhteiskunnalle.

Tutkielmassa arvioidaan Valtiontalouden tarkastusviraston vuositolintarkastuksen vaikuttavuutta Puolustusvoimien tilinpäätösinformaation laatuun valtionhallinnon kontekstissa. Tarkastuksen vaikuttavuutta arvioidaan, miten tarkastuskohde hyödyntää tarkastustuloksia ja miten ne vaikuttavat seuraavien vuosien tilinpäätöksiin. Olen perehtynyt valtionhallinnon ja -talouden kokonaisuuteen sekä PV:n ja VTV:n tilinpäätös- ja tilintarkastusaineistoihin tilikausilta 2006–2015, joita olen täydentänyt muilla asiakirjoilla ja sähköpostikyselyllä. Tutkimusaineistoa jäsenän lainsäädännön, tilintarkastuksen teorian ja COSO ERM -viitekehyksen avulla. Näiden perusteella olen muodostanut käsityksen PV:n toiminnan ja talouden mekanismeista sekä VTV:n tilintarkastuksen prosessista. Tutkimuksen päätavoitteena on selvittää, mitkä tekijät selittävät tilinpäätösten puutteita ja virheitä, mitä toimenpiteitä on tehty niiden korjaamiseksi sekä miten vuositolintarkastus on vaikuttanut. Tutkimuksen näkökulmaksi valittiin kansalaisnäkökulma: jokaisella on oikeus ja tulee olla myös mahdollisuus arvioida valtion yksiköiden toimintaa ja taloutta.

Usean vuoden aikana tehdyn mittavan kehitys- ja korjaustöiden tulokset ja vaikutukset näkyvät nyt Puolustusvoimien tilinpäätöksissä. Vuodesta 2016 lähtien tilinpäätöstiedot ovat oikein, kun tarkastelujakson puutteet ja virheet on korjattu. Tilintarkastuksen voidaan sanoa olevan vaikuttavaa. Tilintarkastuksen kokonaisvaikuttavuutta voidaan arvioida vasta useamman vuoden aikajänteellä, koska muutosten jalkauttaminen vie aikaa ja osa vaikutuksista näkyy vasta viiveellä. Valtionhallinnossa ohjauksen välineet, keinot, määrä ja laatu ovat muuttuneet muun muassa organisaatio- ja rakenneuudistusten vaikutuksesta. Tulosohjauksen rinnalla on edelleen käytössä normi-, sääntö- ja informaatio-ohjauskeinot. Tulosohjaukseen liittyy edelleen monia kehitettäviä asioita, esimerkiksi toimijoiden roolien ja työnjaon selkiyttäminen. Todellinen julkishallinnon tilivelvollisuus toteutuisivat nykyistä paremmin ja tiedot toisivat enemmän lisäarvoa kansalaisille, jos valtiontaloudesta ja julkisesta rahankäytöstä kerrottaisiin selkeämmin, avoimemmin ja yksityiskohtaisemmin, huomioiden organisaation, tehtävien ja toimintaympäristön erityisluonne, kuten Puolustusvoimien tapauksessa.

ALKUSANAT

Tutkielman tekeminen on ollut pitkä ja mielenkiintoinen matka. Opintojen eri vaiheissa kohtasin monta mahdollista ja kiinnostavaa aihetta. Aiheen valintaprosessi oli haasteellinen ja ajallisesti pitkä. Kaikkia kiinnostavimpia aihealueita yhdisti kaksi tekijää: valtionhallinto ja tilinpäätösinformaatio. Teema on minulle aika looginen ja luonnollinen valinta, kun omaan pitkän työkokemuksen valtionhallinnossa ja tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelman opinnot ovat kohta päättymässä.

Tutkimusprosessi on mahdollistanut laajaan asiakokonaisuuteen ja ilmiöön keskittymisen. Olen oppinut paljon lisää valtionhallinnosta, tilintarkastuksesta ja kohdeorganisaatioista. Nämä täydentävät ja konkretisoivat aiemmin oppimaani, tietoja ja taitojani sekä työelämässä että opinnoissani. Tutkimusprosessissa olen asettunut tutkijan rooliin. Matkan varrella olen kokenut lukuisia ahaa-elämyksiä ja yllätyksiäkin. Välillä olen hakenut tutkimukselle suuntaa sekä pohtinut vaihtoehtoja ja näkökulmia. Matkanteko ei ole ollut helppoa eikä suoraviivaista. Koen, että tehty matka on ollut tärkeä ja merkityksellinen. Olen huojentunut ja erittäin kiitollinen tavoitteen saavuttamisen johdosta.

Haluan lausua kiitokseni niille monille Puolustusvoimien ja Valtiontalouden tarkastusviraston henkilöille, jotka auttoivat tutkielman aineiston hankinnassa ja työstämisessä. Kiitän myös Tampereen yliopiston opettajia ja luennoitsijoita; erityisesti ohjaajaani Oulasvirtaa antoisista kursseista ja hyvistä eväistä työelämää ja elämää varten. Ilman toisten opiskelijoiden ja läheisten tukea, neuvoja ja myötäelämistä tämä tutkielma ei olisi ehkä vieläkään valmis. Nyt yksi virstanpylväs on saavutettu, ja uudet haasteet odottavat kulman takana. Kaikki on mahdollista, kun tahtoo ja uskoo.

Tampereella, elokuussa 2018

Satu Suihkonen

SISÄLLYS

Kuvioluettelo.....	5
1 JOHDANTO	6
1.1 Tutkimuslupa	6
1.2 Tutkimuksen tausta, aihealueen esittely ja aikaisempi tutkimus	6
1.3 Tutkimuksen tavoite, tutkimuskysymykset ja rajaukset	8
1.4 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto	9
1.5 Tutkimuksen keskeiset käsitteet.....	13
2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS	18
2.1 Teorian valintakriteerejä ja rajouksia	18
2.2 Valtionhallinnon tarkastelukehys.....	21
2.2.1 Valtionhallinnon lähtökohtia ja toimintaympäristö	21
2.2.2 Keskeiset toimijat.....	24
2.2.3 Valtiontalouden rakenne ja ohjaus	27
2.2.4 Valtiontalouden valvonta ja tarkastus	30
2.3 Teoreettinen arviointikehikko	32
2.3.1 Tilintarkastuksen lähtökohtia ja periaatteita	32
2.3.2 COSO -malli	35
3 PUOLUSTUSVOIMAT.....	41
3.1 Organisaatio, toimintaympäristö ja tehtävät	42
3.2 Sisäinen tarkastus ja valvonta	44
3.3 Talouden ja toiminnan ohjaus, suunnittelu ja raportointi	44
4 TILINTARKASTUKSEN ARVIOINTI JA VAIKUTTAVUUS.....	48
4.1 VTV:n tarkastusperiaatteet ja -kertomusten rakenne.....	48
4.2 Tarkastuskertomusten vaikuttavuus	52
5 TUTKIMUSTULOKSIA JA JOHTOPÄÄTÖKSIÄ	61
LÄHTEET.....	70
LIITTEET	79
Liite 1	79
Liite 2	80
Liite 3	81

Kuvioluettelo

Kuvio 1. Tulosprisma (Valtiovarainministeriö 2005a, 26).....	14
Kuvio 2. Tuloksellisuuskäsitteet. (Pöllä & Etelälahti 2002, 88).....	15
Kuvio 3. Valtion talousprosessi (Meklin 1997, 49).....	29
Kuvio 4. Vuositilintarkastuksen sisältö (Myllymäki 2000, 163).....	32
Kuvio 5. COSO -mallin osa-alueet (Alftan ym. 2008, 38).....	36

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuslupa

Tutkimukselle haettiin Puolustusvoimien (PV) ohjeistuksen mukainen tutkimuslupa mahdollisten teemahaastattelun tai sähköpostikyselyn toteuttamista varten. Lupamenettely toimi samalla tiedotuskanavana tutkimusaiheesta. Pääesikunta on myöntänyt luvan asiakirjalla Tutkimuslupa (Suihkonen) ja se on saatavilla Puolustusvoimista diaarinumerolla AM9344 (8.6.2016). Tutkimusluvan mukaan Puolustusvoimien työntekijöiden osallistuminen tutkimukseen on vapaaehtoista. Tutkimus tarkastettiin tutkimusluvan edellyttämällä tavalla ja se ei sisällä turvaluokiteltavaa materiaalia.

1.2 Tutkimuksen tausta, aihealueen esittely ja aikaisempi tutkimus

Kautta aikojen valtiontalouden varainkäyttö on ajoittain ollut keskustelun ja kritiikin kohteena, mutta tällä hetkellä se on erittäin ajankohtainen teema ja esillä päivittäin. Talousinformaation ja tilintarkastuksen merkitys on kasvanut yhteiskunnassamme ja siitä on muodostunut yhteinen asia, ei ainoastaan päämiehen ja agentin välinen. Julkistalouden valvonnalla on yhteiskuntapoliittinen merkitys. Valtiontaloutta ohjataan, valvotaan ja arvioidaan julkisten intressien suojaamiseksi entistä näkyvämmiin ja niitä tehtäviä suorittavat useat toimijat. Näkökulmat ja asioiden painopistealueet vaihtelevat intressien ja tietotaustojen laajuuden mukaan: esimerkiksi kansalaisella ja päätöksentekijällä on usein hyvinkin erilaiset näkökulmat ja kannanotot.

Julkishallinnon tehtävä on järjestää ja tuottaa kansalaisille riittävästi laadukkaita julkisia palveluja ja pyrkiä samanaikaisesti mahdollisimman hyvään toiminnan tuloksellisuuteen. Toimintaa säätelevät pitkälti lait ja asetukset, mutta käytännön työn kannalta virasto- ja laitostasolla myös lukuisat, säädöksiä yksityiskohtaisemmat hallinnolliset päätökset, normit ja ohjeistukset. Sisäistä ja ulkoista finanssivalvontaa suoritetaan samoin periaattein. Tämän tutkimuksen lähtökohta on ulkoisessa vuositilintarkastuksessa. Koska ulkoisen valvonnan rinnalla ja tukena sisäisen valvonnan merkitys on kasvanut, käsitellään tutkimuksessa sisäistä valvontaa siltä osin kuin on tarpeellista kokonaiskuvan muodostamiseksi.

Julkisen sektorin muutokset ovat osa yhteiskunnallista kehitystä. Nykyisessä taloustilanteessa talouden tasapainottamiseksi joudutaan tekemään yhä enemmän hallinnonalakohtaisia budjettileikkauksia sekä tarkastelemaan toimintaa uudelleen ja sopeuttamaan sitä. Muutokset ovat tuoneet uusia haasteita ja siten lisänneet julkisen sektorin toiminnan kompleksisuutta ja moninaisuutta. Valtiokonttorin raporttien ja Puolustusvoimien asiakirjojen mukaan puolustusmäärärahojen taso on laskeutunut viime vuosina ja toiminnan tasosta sekä hankinnoista on jouduttu tinkimään rahoituksen

leikkausten vuoksi. Kustannussäästöjen saamiseksi on mittavien organisaatiomuutosten (muun muassa vuosina 2008 ja 2015) ja uudistusten rinnalla kehitetty uusia prosessi- ja toimintamalleja sekä ulkoistamalla että kehittämällä omaa toimintaa. Tarkasteluajalla on tapahtunut useita, laajoja organisaatio-, olosuhde- ja toimintatapamuutoksia sekä toteutettu mittavia teknologia- ja tietojärjestelmähankkeita, joilla on vaikutuksia organisaation toimintaan, kulttuuriin ja talousinformaatioon. Näiden muutosten todelliset vaikutukset ja kustannussäästöt konkretisoituvat usein vasta tulevaisuudessa. (esim. PV 2015, 1–24; Valtiokonttori 2016b.)

Tutkimuksen kohteena on Puolustusvoimien tilinpäätösinformaation laadun arviointi Valtiontalouden tarkastusviraston (VTV) tilintarkastuskertomusten pohjalta ja VTV:n vuositilintarkastuksen vaikuttavuus tietojen laatuun. Valtiontalouden tarkastusvirasto on lähes joka vuosi tilintarkastuskertomuksissaan todennut, että tilinpäätös ei ole kaikilta osin antanut oikeita ja riittäviä tietoja PV:n toiminnasta. Kiinnostukseni aihealueeseen kasvoi entisestään huomattessani, että samat huomiot tilintarkastuskertomuksissa toistuvat vuodesta toiseen. Mitä tapahtuu tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen? Tehdäänkö tarkastushuomioiden perusteella toimenpiteitä tilinpäätösinformaation laadun parantamiseksi?

Suomen Puolustusvoimia ja Puolustushallintoa tutkimuskohteena on tutkittu jonkin verran. Aihealuetani sivuten Puolustusvoimien sisäinen valvonta, hankinnat ja materiaalihankinnat ovat olleet pro gradu -tutkielmien aiheita. Tulosajattelusta puolustushallinnossa on tehty arviointityö vuonna 2000 (Krogars, 2000). Puolustusvoimien sisäistä laskentaa ja toiminnanohjausjärjestelmää on arvioitu tulosjohtamisen näkökulmasta (Hyvönen, Järvinen, Näsi, Pellinen & Rahko, 2006). Viime vuosina valtion maksullisen toiminnan ohjaus ja Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastus ovat myös olleet pro gradu -tutkielmien aiheina. Edellä mainituista Hyvösen ym. (2006) tutkimuksessa on eniten rajapintoja käsillä olevaan tutkimukseen ja näiden kahden tutkimuksen avulla voidaan tarkastella Puolustusvoimien talousinformaation laatua ja siihen vaikuttavia tekijöitä sekä mahdollisia tilintarkastuksen vaikutuksia yhteensä noin 20 vuoden aikana.

Valtionhallintoa, tilintarkastusta ja tilinpäätösten laatua on tutkittu eri maissa erilaisten kohdeorganisaatioiden ja teorioiden näkökulmista. Koska jokaisella maalla omat kehityslinjansa, erityispiirteensä, säädöstaustansa, rakenteensa ja toimintatapansa, kansainvälinen tutkimus ei tuo lisäarvoa tämän tutkimuksen aihepiiriin. Aikaisemmissa kotimaisissa tutkimuksissa on sivuttu aihealuetani jonkin verran, mutta valitsemastani kokonaisuudesta ja näkökulmasta en löytänyt suomalaista tutkimusta. Tutkimuksessa pyritään tuomaan laajempaa julkisen sektorin näkökulmaa käsittelemällä

Suomen valtiontaloutta yleisellä tasolla ja tarkemmin yhden viraston, Puolustusvoimien, toimintaa ja talousinformaatiota valtiontalouden viitekehyksessä.

Tutkielman ensimmäisessä luvussa hahmotetaan työn taustat, esitellään tutkimuksen kohde, tavoite, ja menetelmät sekä luodaan katsaus käsitteistöön. Toisessa luvussa rakentuu tutkimuksen teoreettinen viitekehys, jossa on kaksi pääkohtaa: valtionhallinnon tarkastelukehys ja teoreettinen arviointikehikko. Valtionhallinnon kehys sisältää ne keskeiset asiat, jotka ovat välttämättömiä ilmiön kuvaamisen ja ymmärtämisen kannalta, muun muassa ohjausrakenne ja keskeiset toimijat. Arviointikehikko esittelee tässä tutkimuksessa käytettävät teoriat. Luku kolme esittelee kohdeorganisaation, Puolustusvoimien toimintaympäristöä, toimintaa ja taloutta ohjauksen, tarkastuksen ja valvonnan näkökulmista. Luvussa neljä perehdytään tutkimuksen empiiriseen aineistoon, Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastusperiaatteisiin ja -kertomusten analyysiin, jota peilataan toisen luvun teoreettiseen viitekehukseen ja Puolustusvoimiin. Luvussa viisi kootaan yhteen tutkimustulokset ja johtopäätökset sekä pohditaan mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

1.3 Tutkimuksen tavoite, tutkimuskysymykset ja rajaukset

Vaikka julkishallinnon keskeisiä periaatteita ovat toiminnan läpinäkyvyys ja tulosvastuun toteuttaminen sekä hyvän hallinto- ja tilintarkastustavan noudattaminen, kansalainen ei saa automaattisesti tietoa, mitä tapahtuu tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomuksen julkaisemisen jälkeen. Onko korjaaviin toimenpiteisiin ryhdytty ja ovatko ne tuottaneet tulosta tilinpäätösinformaation laadun parantamiseksi? Tämä tutkimus rajataan käsittämään Valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastuksen vaikuttavuutta Puolustusvoimien tilinpäätösinformaation laatuun valtionhallinnon ja -talouden kontekstissa. Tutkimuksen tavoitteena on tapaustutkimuksen avulla kuvata ja arvioida valtionhallinnon ja -talouden todellisia prosesseja, tarkastella tilinpäätösraportoinnin epätäydellisyyden syytä, etsiä vastauksia niihin ja lisätä ymmärrystä taustalla oleviin tekijöihin. Koska tutkimuskohde ja tarkastelukehys ovat erittäin moniulotteisia, asetelmaan ei ole löydettävissä vastauksia yksinkertaisin menetelmin. Tavoitteeseen pyritään teoreettisen viitekehysten, kirjallisen aineiston analyysin ja tulkinnan sekä ilmiötä syventävän strukturoidun kyselyn kautta.

VTV on huomauttanut Puolustusvoimia toistuvasti siitä, että kaikilta osin talousarviolainsäädännön velvoitteet tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden raportoinnista eivät toteudu eli PV:n tilinpäätös ei ole kaikilta osin antanut oikeita ja riittäviä tietoja. Kertomuksiin on kirjattu ilmoitusvelvollisuus määräaikoineen niistä toimenpiteistä, joihin PV:n on ryhdyttävä puutteiden ja virheiden korjaamiseksi. Näiden seikkojen pohjalta tutkimuskysymykseni ovat seuraavat:

1. Miten Valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastus on vaikuttanut Puolustusvoimien tilinpäätösinformaation laatuun?
2. Miten Puolustusvoimat on reagoanut Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomusten huomautuksiin tarkasteluvuosina 2006–2015?
3. Mitkä tekijät selittävät Puolustusvoimien tilinpäätösinformaation puutteita ja virheitä?
4. Mitkä tahot ohjaavat ja miten yksittäisen valtion viraston ja laitoksen toimintaa ja taloutta valtionhallinnon kokonaisuudessa?

Rajauksen johdosta tutkimuksessa ei tarkastella Puolustusvoimien taloushallinnon kokonaisuutta eikä koko tilinpäätöstä, vaan keskitytään tilintarkastuskertomusten huomioiden ja niihin liittyvien tehtyjen toimenpiteiden ja taustatekijöiden analysointiin tarkasteluajanjaksolla 2006–2015. Koska tavoitteena on analysoida talouden raportointia ja sitä koskevaa tilintarkastusta PV:n ja VTV:n kontekstissa, tutkimuksessa ei tehdä vertailuja eri valtion virastojen ja laitosten kesken eikä analysoida muiden tahojen aihealuetta koskevaa dokumentaatiota. Puolustusvoimien ja Valtiontalouden tarkastusviraston organisaatioita ei ole mielekästä eikä tarkoituksenmukaista tarkastella irrallaan valtionhallinnon kokonaisuudesta, vaan päinvastoin asetelma tarjoaa erinomaisen mahdollisuuden kytkeä tutkimusilmiön osaksi laajempaa valtionhallinnon viitekehystä. Tutkimuksessa ei pyritä tilastollisiin yleistyksiin, vaan ymmärtämään ja selittämään Puolustusvoimien toimintaa ja taloutta sääteleviä sekä niihin vaikuttavia tekijöitä VTV:n tilintarkastuksen kontekstissa sekä antamaan teoreettinen tulkinta ilmiöstä.

Valittu monipuolinen aineisto on tutkijan käsityksen mukaan riittävän kattava, jotta kohdeorganisaation toimintaa ja sen toimintaympäristöä voidaan tarkastella kokonaisvaltaisesti huomioiden tehdyt rajaukset ja valinnat. Valitun tarkasteluajanjakson voidaan katsoa olevan kattava sekä edustavan varsin hyvin Puolustusvoimien tilinpäätösinformaation tilaa ja Valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastusta. Eri vuosien dokumentit sisältävät runsaasti samaa aineistoa ja siten laajempi lähdemateriaali tutkijan käsityksen mukaan ei muuttaisi nyt tehtyjä tulkintoja. Kirjallista aineistoa täydentää PV:n ja VTV:n avainhenkilöille keväällä 2017 lähetetty sähköpostikysely.

1.4 Tutkimusmenetelmät ja -aineisto

Tutkimusasetelma ohjaa toteuttamaan tutkimusta kvalitatiivisena, teoriataustaisena tapaustutkimuksena tulkitsevilla tutkimusotteella. Arviointitutkimukselle ei ole valmiita luokitteluja, selityksiä, arviointimalleja tai –kriteereitä, vaan arvioitsijan tehtävä on luoda ne tapauskohtaisesti. Ilmiöiden ainutlaatuisuuden vuoksi vertailuasetelmien käyttö ei ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista.

Kvalitatiivisen tutkimusaineiston tulkinnalla pyritään kuvaamaan todellisuutta ja siihen vaikuttavia tekijöitä avoimella, joustavalla tutkimusotteella. (esim. Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161; Sinkkonen & Kinnunen 1994, 36; Virtanen 2007, 138.)

Tutkimuskohdetta, sen moninaista toimintaympäristöä ja eri ohjaustahojen vaikutuksia tarkastellaan teorian ja empirian sekä niitä tukevien kirjallisen aineistoanalyysin kautta. Näkemyksen, kokonaisuuden ja yksityiskohtien vuoropuhelun avulla muodostetaan ymmärrys ilmiöstä. Laadullisen tutkimusmenetelmän käyttöä tukee myös se, että tutkimuskohde on organisaationa ja toiminnan erityisluonteensa vuoksi ainutlaatuinen ja kompleksinen, sen prosessit koko ajan muuttuvia ja jonka syy-seuraussuhteet ovat vaikeasti havaittavissa. Sisällönanalyysin tarkoituksena on kuvata tutkittava ilmiö ja aineistoa analysoimalla tehdä johtopäätöksiä sekä tulkintoja tutkittavasta ilmiöstä ja sen merkityksistä. (Tuomi & Sarajärvi 2013, 108.) Tutkielma kohdistuu arviointitutkimuksen alueelle, koska tutkimuskohteena on yksi ja valittu valtion virasto, sen tilinpäätösinformaatio ja siihen liittyvää vuositilintarkastus. Käytännölläisyyttä ja syvyyttä tutkimukseen tuo tutkijan oma esitietous ja -ymmärrys kohteesta.

Tutkimuksessa sovelletaan aineistopohjaista lähestymistapaa. Teoriaa rakennetaan systemaattisesti kerätystä empiirisestä aineistosta käsin. Dokumentti- ja kyselyaineiston analysointi- ja tulkintavaiheet kietoutuvat jatkuvaksi prosessiksi. Analyysivaiheen aikana tapahtuvat tulkinnat voivat ohjata, rajata ja tarkentaa tutkimusta. Teoria muodostuu aineiston pohjalta nousevien teemojen kautta, aineiston ja tutkijan välisessä vuorovaikutuksessa. Triangulaatio yhdistää erilaisia, toisiaan täydentäviä teoreettisia näkökulmia, tietolähteitä ja teorioita. Monitieteellisen tutkimusotteen katsotaan lisäävän tutkimuksen leveyttä, syvyyttä ja luotettavuutta. Triangulaatiota lähestymistapana puolustellaan tiedon luotettavuuden näkökulmasta, kun tutkimuskohteena on moniulotteinen ja kompleksinen tutkimuskohde. (Tuomi & Sarajärvi 2013, 143–144; Varto 1992, 108–109.)

Tutkimusprosessia voidaan kuvata hermeneuttisen kehän avulla: ensin kohteesta on esiyymmärrys, jota täydennetään syventymällä kohteeseen ja eri teorisoituvaiheiden kautta muodostuu tarkempi ymmärrys kohteesta. Prosessin lopuksi tutkija kirjoittaa raportin, jossa prosessi kuvataan tarkkaan ja siten osoitetaan tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti. (Tamminen 1993, 89–90.) Laadullisen tutkimuksen arviointiin ei ole olemassa yksiselitteisiä ohjeita, eikä edellä mainittuja käsitteitä käytettyä. Tutkimuksen kokonaisuus, johdonmukaisuus ja kattavuus sekä tutkimusprosessin luotettavuus (muun muassa empiirinen aineisto, tulkinnat) painottuvat laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa. (Eskola & Suoranta 2005, 208–222; Tuomi & Sarajärvi 2013, 134–141.)

Empiirinen aineisto on dokumenttiaineistoa, joka on valittu tutkittavan ilmiön perusteella ja jota täydennetään sähköpostikyselyllä. Keskeinen lähdemateriaali muodostuu virallislähteistä, organisaatioiden tuottamista dokumenteista ja kirjallisuudesta, joiden perusteella saatua kuvaa täydennetään kyselytutkimuksella. Aihealuetta syventävänä tutkimusaineistona käytetään tieteellistä kirjallisuutta tilintarkastuksesta, julkisyhteisöjen laskentatoimesta, julkishallinnosta sekä valtion ohjauksesta, arvioinnista, valvonnasta ja tarkastuksesta sekä jonkin verran yleistä hallintotiedettä tukemaan hallintorakenteiden kuvausta ja ymmärrystä. Tutkimuskysymyksiin pyritään löytämään vastauksia ensisijaisesti VTV:n ja PV:n tuottamien dokumenttien ja niitä täydentävän kyselytutkimuksen sekä edellä mainitun aineiston analyysin ja tulkinnan kautta.

Tutkimuksen lähtökohta ovat Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomukset vuosien 2006–2015 tilinpäätöksistä sekä Puolustusvoimien niihin antamat ilmoitukset. Analyysi perustuu Puolustusvoimien tilinpäätöksiin ja kohdeorganisaatioiden muihin asiakirjoihin (muun muassa hallinnolliset toimeenpanoasiakirjat ja normit) sekä valtiontaloutta ohjaavien ja valvovien tahojen aineistoihin (esimerkiksi ohjausasiakirjat ja ohjeet). Koska valtionhallinnon toiminnanohjauksen perusta on säädöksissä, tutkielman toteutuksessa merkittävässä asemassa ovat aihepiiriä koskeva lait ja asetukset. Tutkimuksessa käytetty dokumenttiaineisto on julkista ja se on pääosin saatavilla PDF-muodossa Internetistä. Osa aineistosta on pyydetty erikseen kohdeorganisaatiosta. Asiakokonaisuuksien hahmottamista pyritään helpottamaan kuvioiden (kuviot 1–5) ja VTV:n tilintarkastuskertomusten huomautuksista tehdyn yhteenvedon avulla (liite 1).

Kirjallisen lähdemateriaalin pohjalta nousseita teemoja pyritään syventämään teemahaastattelulla tai sähköpostikyselyllä, josta sovittiin alustavasti jo tutkimuksen alkuhetkinä. Työkiireistä ja aikataulullisista seikoista johtuen työskentelymuodoksi valikoitui sähköpostilla toteutettava kyselytutkimus. Kohderyhmän valintaa voidaan perustella sillä, että kysymyksiin vastaaminen edellyttää riittävästä taustatietoa tilinpäätöksestä ja -tarkastuksesta sekä PV:ssä että VTV:ssä. Siten vastaajiksi valikoituivat Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuksen ja pääesikunnan talouden keskeiset vastuuhenkilöt. Heidän tietotasoaan käsiteltävästä aiheesta voidaan pitää tutkimuksen kannalta riittävänä heidän virka-asemansa ja työkokemuksensa perusteella. Vastaajilla oli lisäksi mahdollisuus keskustella ja kysyä tarkennuksia oman organisaationsa muilta asiantuntijoilta.

Sähköpostikysely soveltuu hyvin tutkimuksen syventämiseen ja lisätietojen hankkimiseen, kun kyselyyn vastaajilla on laaja tietotausta tutkimuksen kontekstissa. Kyselylomakkeen etuina ovat kustannustehokkuus ja aikataulutus, vastausjärjestyksen valinta sekä mahdollisuus täydentää kysymyksiä yhteistyönä muiden asiantuntijoiden kanssa. Kyselylomakkeisiin vastaaminen on helppoa ja

niihin on totuttu. Haasteena on huolellinen kysymysten tekeminen ja muotoileminen, jotta vastaajat ymmärtävät kysymykset samoin kuten tutkija on ne tarkoittanut. Tutkijan esitietous ja -ymmärrys tutkimuskohteesta on eduksi kysymysten muodostamisessa ja aineiston perusteella hänelle on muodostunut käsitys, millaista tietoa tarvitaan tutkimuksen syventämiseksi. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 35–37.)

Kyselytutkimus voidaan toteuttaa suljetuilla tai avoimilla kysymyksillä. Suljettujen, valmiiden vastausehtojen kyselytutkimus ei sovellu tähän tutkimukseen, koska kysymyksillä ei haluta johdatella eikä vastausvaihtoehtoja ei voi luetella. Avoimilla, sanallisilla ja konkreettisilla kysymyksillä voidaan saada tutkimuksen kannalta mielenkiintoisia ja hyödyllisiä vastauksia. Kun vastaajien annetaan vastata vapaasti omin sanoin, saatetaan saada tietoa, joka voisi jäädä muuten saamatta. Avointen kysymysten vastausten käsittely on tutkijalle työläämpää, mutta vain tämä kysymysmuoto mahdollistaa tutkimuskohdetta ja ilmiötä selittävien, olennaisten lisätietojen saamisen. Muuten tutkimus olisi pelkästään kirjallisen aineiston analyysi ja jäisi pinnallisemmaksi. (Vehkalahti 2008, 24–25.)

Kysymysmäärä voitiin pitää varsin pienenä (8 kpl) kyselyn tarkoituksen, tutkijan esitietouden ja esiymmärryksen perusteella ja koska kysely ei ollut tutkimuksen ensisijainen tiedonkeruumenetelmä eikä empiirinen aineisto. Kysymykset kohdennettiin dokumenttiaineiston esiin tuomiin seikkoihin, joita haluttiin syventää ja joihin haluttiin saada lisätietoja. Vastausten avulla pyritään selvittämään avaintoimijoiden näkemys tutkittavasta ilmiöstä ja syvennetään aineistosta nousevia teemoja, erityisesti niitä, joihin liittyy VTV:n tilintarkastuskertomuksissa annettu PV:n ilmoitusvelvollisuus korjaavista toimenpiteistä. Teemat ovat valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi ja sisäinen valvonta. Kyselyssä on lisäksi kysymys talousinformaation laadun varmistamisesta, seurannasta ja valvonnasta, muiden työn hyödyntämisestä ja työmuodoista.

Saatekirje (liite 2) ja kyselylomake (liite 3) lähetettiin Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuksen ja pääesikunnan talouden tarkastuksen henkilöille 11.4.2017 ja vastausaikaa annettiin 3.5.2017 asti. Saatekirjeessä kerrottiin tutkimuksen perustiedot ja tutkimusaihe (liite 2). Kyselylomakkeessa oli kysymykset ja vastausohjeet. Vastaajat eivät maininneet keskustelleensa kyselystä muiden organisaationsa asiantuntijoiden kanssa. Vastauksiin pyydettiin liittämään vastauksissa viitattut asiakirjat ja niitä oli muutamia.

Tutkijalla on erityinen suhde tutkittavaan organisaatioon, kun hänellä on reilun 10 vuoden työkokemus Puolustusvoimien palveluksessa. Työtehtävä oli PVSAP toiminnanohjausjärjestelmän valtakunnallisessa, toiminnallisessa tuki- ylläpito-, koulutus- ja kehittämistehtävissä Puolustusvoimien palvelukeskuksessa Tampereella. Valtaosan tutkimusajasta tutkija oli opintovapaalla, jolla on pyrit-

ty osaltaan eliminoimaan subjektiivisuudesta mahdollisesti aiheutuvaa ongelmaa. Koska tutkijan käsitys, tiedot ja valinnat vaikuttavat tutkimuksen tuloksiin, arviointi ei ole koskaan täysin objektiivista, vaan se on aina jossain määrin subjektiivista (Tuomi & Sarajärvi 2013, 20). Seuraavaksi paneudutaan tämän tutkimuksen kannalta keskeisiin käsitteisiin ja niihin tahoihin, jotka ovat keskeisessä roolissa julkistalouden suunnittelussa, ohjauksessa, valvonnassa ja tarkastuksessa. Sen jälkeen tutkimuksen siirrytään teoreettisen viitekehyksen käsittelyyn.

1.5 Tutkimuksen keskeiset käsitteet

Käsitteet auttavat jäsentämään ja tulkitsemaan tietoa. Valtiohallinnossa ja tilintarkastuksessa on paljon, laajojakin käsitteitä, joita käytetään useissa eri tilanteissa ja niiden merkitykset ovat moninaisia ja muuttuvat tilannekohtaisesti. Valitussa kirjallisuudessa ja dokumenttiaineistossa nousi voimakkaasti esille terminologian kirjavuus. Osittain tämä selittyy sillä, että käsitysten sisältö, lähtökohdat ja niiden väliset suhteet muuttuvat ajassa. Sama termi eri aikakautena voi tarkoittaa eri asiaa. Aineiston perusteella syntyi vaikutelma, että käsitteiden sisällöt ja merkitykset eivät ole täysin vakiintuneet, vaan eri tahot voivat tarkoittaa samalla termillä kokonaan tai osittain eri asiaa. Vaikka määritelmä on selvä, asia ei ole välttämättä selvä, kun sitä tulkitaan erilaisissa käytännön tilanteissa. Mahdollisen tulkinnan vähentämiseksi määritellään seuraavaksi tutkimuksessa käytettävät keskeiset käsitteet ja niihin tiiviisti liittyvät teemat.

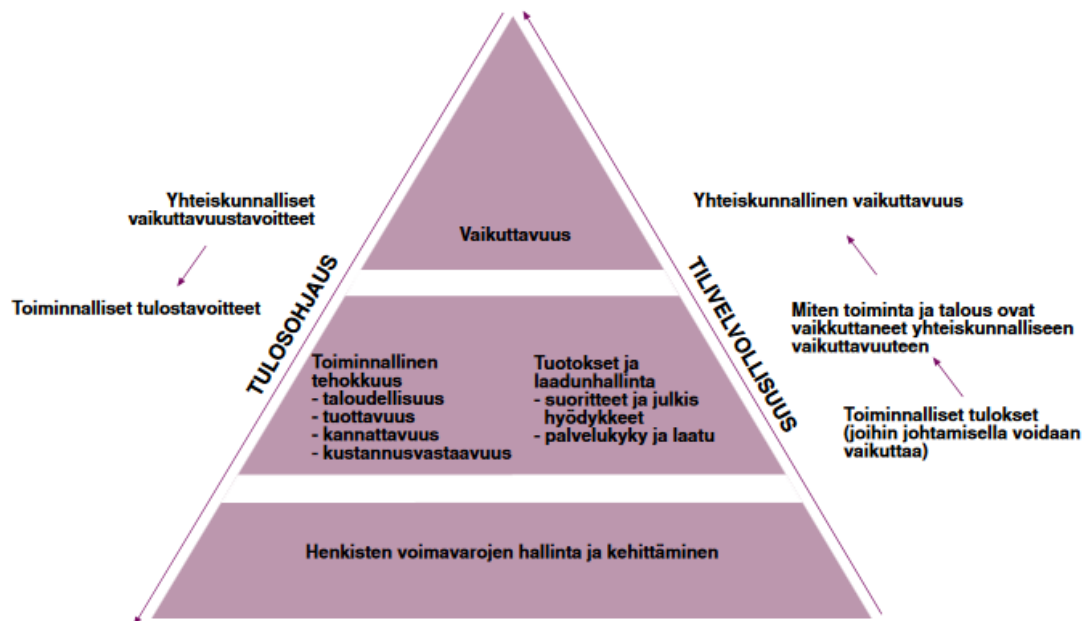
Tässä tutkimuksessa käsitellään valtionhallinnon tilintarkastusprosessia ja arvioidaan tilinpäätösinformaation kokonaisuutta valitussa VTV:n ja Puolustusvoimien kontekstissa. Läpi työn keskeisiksi käsitteiksi muodostuivat tulosohtauksen ja -johtamisen, tuloksellisuuden ja sisäisen valvonnan käsitteet, joiden avulla valtion virastojen ja laitosten tilintarkastusta ja tilinpäätöstietoja voidaan arvioida. Valtionhallinnon organisaatioyksikköjä kutsutaan tässä työssä yleisimmin virastoiksi, mutta eri kontekstissa myös seuraavia käsitteitä: virastot ja laitokset, virasto, organisaatioyksikkö, kirjantoyksikkö ja toimintayksikkö.

Tulosohtauksen käsikirjan 2/2015 (Valtiovarainministeriö 2005a, 9) määritelmän mukaan tulosohtauksen perusideana on, että voimavarat ja tavoitteet sekä toiminnan tehokkuus ja laatu ovat mahdollisimman hyvin tasapainossa keskenään ja että toiminnalla saadaan kustannustehokkaasti aikaan halutut vaikutukset. Tulostavoitteet ja resurssit määritellään hallinnonalan ministerin ja kyseisen viraston välisessä tulossopimuksessa, jolla pyritään siten luomaan yhteys vuosimäärärahoille ja tavoiteltaville tuloksille (Pöllä & Etelälähti 2002, 61). Annettu valtuus on poikkeus budjetin vuotuisperiaatteeseen. Se on eduskunnan lupaus ja sitoumus tietyn suuruisen määrärahan myöntämiseksi suunniteltuihin tuleviin menoihin, joita varten määrärahat ovat vasta myöhempien vuosien talousar-

vioissa. Käyttötarkoitukseltaan ja määrältään tarkoin rajattuja valtuuksia käytetään esimerkiksi isoissa, vuosia kestävässä hankkeissa. (Pöllä & Etelälahti 2002, 105, 117–118.)

Pöllän ja Etelälähden (2002, 61) mukaan tulosohjaus on johtamisen uusi ohjausmalli, ajattelutapa ja asenne, joka kattaa sekä toiminnan että ihmisten johtamisen. Tulosjohtaminen on organisaation sisäinen, suunnitelmallinen ja tavoitteellinen johtamisprosessi, joka varmistaa oikeat tulostavoitteet ja niiden taloudellisen toteuttamisen. Yksiselitteistä määritelmää tai mallia tulosjohtamiselle ei ole, vaan se syntyy eri toimintojen yhteisvaikutuksesta tilanne- ja tapauskohtaisesti, ja muodostuu jokaisessa organisaatiossa omanlaisekseen. (Pöllä & Etelälahti, 2002, 85.)

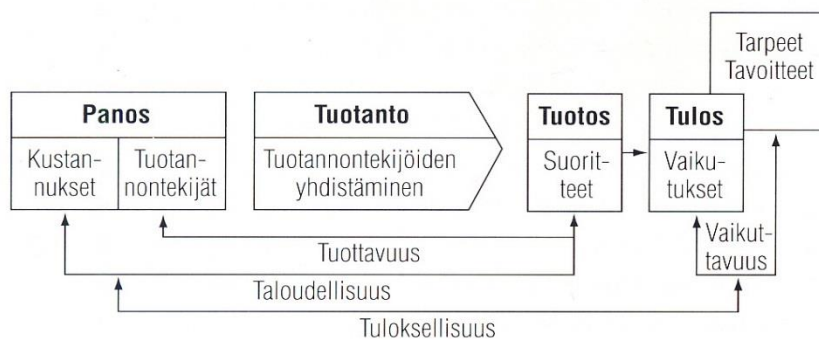
Tulosohjauksen avulla tavoitellaan parempaa tilivelvollisuuden toteutumista ja toiminnan läpinäkyvyyttä. Laki valtion talousarviosta (423/1988) asettaa valtion yksiköiden toiminnan tavoitteeksi toiminnallisen tuloksellisuuden, joka kirjataan vuosittaiseen valtion talousarvioon ja yksikkökohtaisiin tulostavoiteasiakirjoihin. Tuloksellisuudella tarkoitetaan yleisesti toiminnan vaikuttavuutta, taloudellisuutta ja tuottavuutta eli tehdäänkö asioita oikein ja oikeita asioita. Tulosohjausta ja tuloksellisuutta jäsennetään valtionhallinnon kontekstissa *tulosprisman* (kuvio 1) avulla, joka perustuu useisiin muihin malleihin ja näkökulmiin, kuten panos-tuotos ja BSC -malleihin (Balanced scorecard) (Meklin 2009a, 43–44.). Tulosprisman tavoitteena on terävöittää tulosohjausta, edistää tilivelvollisuuden toteutumisesta ja antaa oikeat ja riittävät tiedot viraston tuloksellisuudesta. Tässä tutkimuksessa talouden ja toiminnan tuloksellisuutta arvioidaan tulosprisman osa-alueiden kautta (Valtiovarainministeriö 2005a, 24–27.)



Kuvio 1. Tulosprisma (Valtiovarainministeriö 2005a, 26)

Tulosprismassa tuloksellisuus muodostuu yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta, tuotoksista ja laadunhallinnasta, henkisten voimavarojen hallinnasta ja kehittämisestä sekä toiminnallisesta tehokkuudesta. Yhteiskunnallisella vaikuttavuudella tarkoitetaan asetettujen tulostavoitteiden mukaisia toiminnan laaja-alaisia ja pitkäkestoisia vaikutuksia sekä niiden saavuttamisen astetta. Palvelukyky, toiminnan laatu, suoritteet ja niiden laatu kuuluvat tuotoksiin ja laadunhallintaan. Henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen kattaa henkilöstöressurssien käytön ja kehittämisen sekä henkilöstön ammattitaidon ylläpidon, jotka ovat isoja haasteita sekä kriittisiä menestystekijöitä myös valtionhallinnassa. (Valtiovarainministeriö 2005a, 24–26.)

Toiminnallinen tehokkuus kuvaa toiminnan resurssien käytön tehokkuutta ja sen osatekijät ovat taloudellisuus, tuottavuus ja maksullisen toiminnan kustannusvastaavuus. Pöllän ja Etelälähten (2002, 85–87) määrittelyn mukaan toiminta on sitä taloudellisempaa, mitä pienemmillä kustannuksilla suoritteet aikaansaadaan (kustannusten ja tuotosten välinen suhde); sitä tuottavampaa, mitä vähäisemmällä tuotannontekijöiden käytöllä suoritteet saadaan aikaan (tuotosten ja panosten välinen suhde) ja sitä vaikuttavampaa, mitä enemmän toiminnan pitkäkestoiset ja laaja-alaiset vaikutukset ovat tarpeiden tai asetettujen tavoitteiden mukaisia (asiakasvaikuttavuus ja yhteiskunnallinen). Kuvio 2 havainnollistaa tuloksellisuuskäsitteistöä ja sen käsitteiden suhdetta toisiinsa. (Pöllä & Etelälähti 2002, 88).



Kuvio 2. Tuloksellisuuskäsitteet (Pöllä & Etelälähti 2002, 88)

Toimiva, oikein mitoitettu ja tehokas sisäinen valvonta ja tarkastus ovat keskeisiä organisaation hallinto- ja johtamisjärjestelmän arviointi- ja varmistusmenettelyitä, jotka palvelevat johdon tietotarpeita. Sisäisen valvonnan järjestäminen on säädetty valtion talousarviosta annetussa laissa (423/1988, 24 b §). Valvonnan tehtävänä on varmistaa toiminnan tarkoituksenmukaisuus, laillisuus ja tuloksellisuus sekä raportoinnin luotettavuus, jotta viraston toiminnasta ja taloudesta saadaan oikeat ja riittävät tiedot. Tehtävien ja tavoitteiden toteuttamisen kontrolli-, seuranta- ja valvontame-

netelmät ovat organisaatiokohtaisia, jokaisen yksikön toiminnan ja tarpeiden mukaisia. (Holopainen ym. 2010, 52–53, 73, 166.)

Sisäinen tarkastus on riippumaton ja objektiivinen tarkastusorganisaatio, joka arvioi ja tarkastaa sisäisen valvonnan toimivuutta. Sisäistä tarkastusta määritetään ja ohjataan kansallisesti sekä kansainvälisesti viitekehyksin ja standardein (esimerkiksi COSO, INTOSAI ja IIA), kun taas valvonta ohjeistetaan kansallisella ja organisaatiotasolla. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) on yleisesti tunnettu sisäisen valvontaprosessin malli, jonka tavoitteena on tuottaa kohtuullinen varmuus toiminnan todellisesta tilasta viiden ulottuvuuden avulla. (Ahokas 2012, 12–13.) INTOSAI (International Organization on Supreme Audit Institutions) on kansainvälinen valtion ylimpien tarkastuselinten yhteinen järjestö. Talousarvioasetus (1243/1992, 70 §) velvoittaa huomioimaan IIA:n (Institute of Internal Auditors) sisäisen tarkastuksen standardit ja suositukset. (Holopainen ym. 2010, 166, 169–170.) Tulohjausprosessi ja sisäinen valvonta tarkentuvat valtionhallinnon ja caseviraston, Puolustusvoimien, kontekstissa.

Tuloksellinen toiminta on yhtäaikaista tuottavaa, taloudellista ja vaikuttavaa (Pöllä & Etelälahti 2002, 85). Valtio kerää tuloja osasta suoritteista ja palveluista. Maksu on vastike julkisesta palvelusta, mikä on viraston maksullista toimintaa. Suomen perustuslaki (731/1999), valtion maksuperustelaki (150/1992) ja -asetus (150/1992) sekä talousarvioasetus (1243/1992) määrittävät maksullista toimintaa, joiden mukaan toiminnan tulee olla kannattavaa ja kattaa siitä aiheutuneet kulut. Virastot ja laitokset osoittavat sen kustannusvastaavuuslaskelmalla. (Pöllä & Etelälahti 2002, 63.)

Tuloksellisuuden laskentatoimella tarkoitetaan sisäistä ja ulkoista laskentatoimintaa, jolla tuotetaan talousinformaatiota toiminnan ja talouden tuloksellisuudesta. Virastot voivat hyödyntää tietoja organisaation toiminnan ja talouden suunnittelussa, toteutuksessa ja seurannassa. Tuloksellisuustietoja raportoidaan myös virastoa säätelevälle ministeriölle osana tulohjausprosessia. (Pöllä & Etelälahti 2002, 88–90.) Toimintojen tuloksellisuus ja kansalaisille tuotetut palvelut ja niistä saatu vastike todentavat lähtökohtaisesti tilivelvollisuutta, joka koskee sekä toimintaa että rahoituksen käyttöä. Sen edellytyksenä on oikeiden ja riittävien tietojen esittäminen toiminnasta ja taloudesta lakien edellyttämässä laajuudessa. Tietoja tuotetaan organisaation sidosryhmille; julkistaloudessa esimerkiksi kansalaisille, jotka toimivat useassa eri roolissa, muun muassa asiakkaana, palvelujen käyttäjänä ja veronmaksajana. (Riistama 1999, 29.)

Vuosilintarkastus on organisaation lakisääteinen tai sopimukseen perustuva tarkastus- ja varmennuspalvelu. Ulkopuolinen asiantuntija, tilintarkastaja, pyrkii saamaan kohtuullisen varmuuden tarkastuskohteen toiminnan lainmukaisuudesta, kirjanpidon ja muun laskentatoimen sekä tilinpäätök-

sen ja muun tuloinformaation oikeellisuudesta ja riittävydestä. Toiminnolla varmistetaan myös sisäisen valvonnan asianmukaisuutta ja toimivuutta. Tästä kokonaisuudesta tilintarkastaja laatii tilintarkastuskertomuksen. (Myllymäki 2000, 163–168; Tomperi 2016, 11.) Perinteisen tilintarkastuksen lisäksi suoritetaan yhä enenevässä määrin tietojärjestelmätarkastusta, jonka painopiste on tietojärjestelmien ja niiden liittymien toimivuuden tarkastamisessa. Tietojärjestelmätarkastuksille on omat ISACAn (Information Systems Audit and Control Association) julkaisemat standardit sekä esimerkiksi COBIT -viitekehys, jotka sisältävät yleisesti hyväksytyjä tietohallinnon käytäntöjä. (Alftan ym. 2008, 121–122.)

Tilintarkastus on toiminnan tarkastusta ja arviointia. Arviointi on osa ohjausjärjestelmää ja kytkeytyy tulosohtauksen prosessiin, tuloksellisuuden ja tulosvastuun toteamisen prosessiin. Arviointi ei perustu yksittäiseen käsitteelliseen, teoreettiseen tai menetelmälliseen lähtökohtaan. Käsitteenä arviointi on määritelty, mutta yhtä, yksiselitteistä määritelmää sille ei ole olemassa, koska arviointiprosessi tapahtuu tilannesidonnaisesti. (Huuskonen, Ijäs & Lehtoranta 1997, 15). Arvioinnilla on kuitenkin selkeä oma rooli ja tehtävä sekä omat periaatteet: se tuottaa systemaattisesti käytännönläheistä ja analysoitua, objektiivista tietoa tulosohtaukselle ja -johtamista varten. Puhutaan toiminnan arvon määrittämisestä, arvottamisesta, kun tiettyä seikkaa verrataan tiettyyn kriteeriin. Sen perusteella tehdään päätelmiä etukäteen (ex ante), jatkuvasti (ex nunc) tai jälkikäteen (ex post). Jokaisella ajallisella ulottuvuudella on omat arviointinäkökulmansa ja -menetelmänsä ja ne erottavat arvioinnin esimerkiksi tarkastuksesta. (Salminen 2004, 116; Vuorela 1997, 11, 41.) Arviointia suorittavat sekä sisäiset että ulkoiset arvioitsijat ja ne täydentävät toisiaan. Sisäinen arviointi toteutetaan usein itsearviointina, jonka avulla saadaan arviointitietoa toiminnan kehittämiseen. Ulkoisia arviointeja tekevät esimerkiksi asiantuntija tai asiakkaat, jotka voivat hyväksikäyttää laadukkaan sisäisen arvioinnin dokumentaatiota. (Huuskonen ym. 1997, 26.)

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Aiheeseen johdattelun ja käsitteiden määrittelyn jälkeen päästään rakentamaan tutkimuksen teoreettista viite- ja tulkintakehikkoa. Se muodostuu kahdesta osasta, valtionhallinnon tarkastelukehyksestä ja teoreettisesta arviointimallista. Ensimmäinen osa (luku 2.2) käsittelee tutkimuksen kannalta keskeisiä toiminnanohjauksen periaatteita, rakennetta, ohjausmekanismeja ja erityispiirteitä valtionhallinnossa, jossa korostuu erityisesti lainsäädännöllinen ja ohjauksellinen näkökulma. Toisen osan muodostaa teoreettinen arviointikehikko, jossa perehdytään valittuihin teorioihin ja niiden sisältöön (luku 2.3). Valtiontalouden tarkastelukehys tarkentuu case viraston, Puolustusvoimien kuvauksella luvussa kolme. Tutkimuksen empiirisessä osuudessa luvussa neljä hyödynnetään koko teoreettista tarkastelukehikkoa.

Viitekehysten käsittely aloitetaan perehtymällä teorialle asetettuihin vaatimuksiin ja odotuksiin sekä niihin liittyviin julkisen hallinnon erityispiirteisiin. Sen jälkeen tutustutaan julkishallintoon soveltuviin teoreettisiin näkökulmiin ja arvioidaan niiden soveltuvuutta tähän tutkimuskontekstiin. Pohdintojen ja perustelujen kautta valitaan tässä tutkimuksessa käytettävät teoriat ja tehdään tarvittavat rajaukset.

2.1 Teorian valintakriteerejä ja rajoituksia

Teoria luo laadullisen tutkimuksen viitekehysten, jolla kuvataan tutkimuskokonaisuutta, sen keskeisiä käsitteitä ja niiden välisiä suhteita (Tuomi & Sarajärvi 2013, 18). Teorian pitäisi pystyä huomioimaan samanaikaisesti tutkimuskohteen toiminnan lailliset, taloudelliset, poliittiset, eettiset ja sosiaaliset tekijät sekä useat erilaiset intressiryhmät ja heidän väliset suhteensa. Yksittäinen virasto voi itse vaikuttaa osaan asioista ja osa tulee ulkopuolelta annettuna. Tutkimus tuottaa kattavan kuvan tutkimuskohteesta, kun organisaation toimintaa tarkastellaan ja arvioidaan kokonaisvaltaisesti sekä organisaation sisällä että suhteessa sidosryhmiin. Koska yksittäisiin teorioihin sisältyy usein liian suoraviivaisia oletuksia, niillä on rajoituksia jäsentää monitulkintaisia ilmiöitä ja siten ne eivät täysin palvele yhteiskunnallisten, kompleksien ja monitulkintaisten ilmiöiden kuvaamista. Valtiontalouden arvioinnille ja tarkastukselle ei ole kehittynyt omaa, erityistä teoriaa, vaan teoreettinen tarkastelu on monitieteistä, jossa painottuu erityisesti oikeudellinen näkökulma. (Harrinvirta, Uusikylä & Virtanen 1998, 14–15; Myllymäki 1994, 399–400; Vakkuri 2009a, 13–14.)

Tutkielmassa pyritään muodostamaan kokonaiskuvaa valtiontalouden ja sen yhden viraston talousprosessista, jonka keskiössä ovat tilinpäätösinformaatio ja siihen liittyvä ulkoinen tarkastus. Tavoitteeseen pyritään teorian ja empirian vuoropuhelulla, eli teoria ja tosiasialliset prosessit kohtaavat.

Tutkimusasetelma on haasteellinen, kun huomioidaan julkisorganisaatioiden monimutkainen rakenne ja laaja-alaisessa toimintaympäristössä tapahtuva säädelty toiminta. Julkishallinto ja tilintarkastus ovat voimakkaasti säädeltyjä toimintoja sekä yhdessä että erikseen. Tilintarkastusta koskevia normeja, ohjeita, suosituksia ja käytäntöjä on paljon. Tilintarkastusnormisto antaa periaatteet sekä tarkastuskohteen tilinpäätöksen laadintaan että tilintarkastajan varmentamistehtävälle. Tässä tutkimuskontekstissa on huomioitava yleisen normiston lisäksi julkisyhteisöjen toimintaa ohjaava lainsäädäntö sekä Puolustusvoimia ja Valtiontalouden tarkastusvirastoa koskeva erillislainsäädäntö. Lisähaastetta kokonaisvaltaiseen analyysiin saattaa tuoda tutkimuskohteena olevan valtion viraston erityisluonne. Tähän kontekstiin pyrittiin löytämään teoria, joka olisi laaja, kattaisi mahdollisimman monta tutkimuksen kannalta relevanttia osa-aluetta ja olisi jo käytössä valtionhallinnossa.

Opintojen aikana tutkija perehtyi COSO -raporttiin (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Internal Control -integrated framework), sisäisen valvonnan viitekehiköön, jonka avulla voidaan tarkastella toiminnan tarkoituksenmukaisuutta ja tehokkuutta, lakien ja sääntöjen noudattamista sekä taloudellista raportointia. Malli kattaa koko organisaation toiminnan ja koostuu viidestä toisiinsa vaikuttavasta ja johtamisprosessiin liittyvästä osatekijästä, jotka tarjoavat laajan ja monipuolisen viitekehyksen talousinformaation ja tilintarkastuksen arviointiin. Alkuperäistä COSO -kehystä täydennettiin riskienhallinnan osioilla vuonna 2004 ja sitä kutsutaan nimellä COSO ERM -viitekehys (ERM = enterprise risk management). (esim. Holopainen ym. 2010, 43, 55; Ahokas 2012, 25.)

Tutkielman tarkoitus on arvioida tilinpäätösinformaation laatua ja tilintarkastuksen vaikuttavuutta. Tilinpäätösraportointitietojen laatua analysoidaan valtion viraston talouden viitekehyksen, tuloksellisuuden peruskäsitteistön eli tulosprisman (kuvio 1) avulla, joka on esitelty luvussa 1.5. Yhteiskunnallisen vaikuttavuuden, toiminnallisen tuloksellisuuden sekä henkisten voimavarojen hallinnan ja kehittämisen osa-alueiden avulla voidaan ymmärtää ja tulkita valtiontalouden informaatiota laajemmin ja syvemmin. Vaikuttavuuden arvioinnissa keskitytään VTV:n tilintarkastuksen vaikuttavuuteen kohdeorganisaation osalta eikä laajemmassa valtiontalouden kontekstissa. Tutkielmassa pyritään myös arvioimaan, onko tarkastelun kohteena olevan organisaation, Puolustusvoimien toiminnan erikoisluonteella vaikutusta. Valittujen teorioiden, näkökulmien ja aineiston vuoropuhelu voi antaa tähän lisäymmärrystä.

Tutkimuksessa pyritään teorian kautta etsimään tilinpäätösraportoinnin epätäydellisyyden syitä sekä puutteiden virheiden taustatekijöitä. Jotta voi ymmärtää tilinpäätösraportointia, on ensin selkiytettävä julkistalouden perusteet sekä taustalla vaikuttavat seikat ja mekanismit. Valtiontalouden proses-

sisä korostuu ohjauskeskeisyys, valvonta ja tarkastus, jotka ovat prosessissa vahvasti läsnä koko ajan, painopiste vain muuttuu prosessin eri vaiheissa. Useita relevantteja yhtymäkohtia löytyi ohjausteoriasta, jolla voidaan kuvata valtiontalouden ohjauskeinoja, ohjausmuotoja ja ohjauksen työvälineitä valtion virastojen toiminnanohjauksen kokonaisuudessa. Vaikka valtionhallinnon ohjausjärjestelmien tunteminen on välttämätöntä kohteena olevan ilmiön tutkimisessa, tutkimus kohdistuu vain välillisesti itse ohjaukseen. Ohjausta ei ole tarkoitus käsitellä laajasti teorian näkökulmasta, vaan tutkimuksen painopiste on ymmärtää ohjauksen ja siihen liittyvän teorian merkitys valtiontalouden kokonaisuudessa. Koska ohjausteoria sisältää osittain samoja osa-alueita kuin COSO -malli, on sen osittainen hyödyntäminen tässä tutkimuksessa loogista ja perusteltua.

Julkishallinnon tutkimuksissa on käytetty usein päämies-agenttiteoriaa (Meklin 2009b), panostuoto -mallia (Pollitt, 1999) ja tilaaja-tuottaja -mallia (Kuopila, 2007). Tutkielman perusteita suunniteltaessa tarkasteltiin näiden teorioiden soveltuvuutta tutkielman aiheen tarkasteluun, mutta niiden ei koettu tukevan tutkimusasetelmaa eikä antavan riittävän monipuolista teoreettista viitekehystä tutkimuskohteen tarkasteluun. Uusi julkisjohtamisen doktriini, New Public Management (NPM) soveltuu julkisorganisaatioiden hallinnon ja johtamisen tutkimiseen yleisellä tasolla. Tutkijan esitietous ja pyrkimys lähestyä ilmiötä mahdollisimman käytännönläheisesti vaikuttivat siihen, että NPM ei myöskään soveltunut tutkielman teoriapohjaksi sen abstraktiisuuden vuoksi. Systemiteoriasta löytyi joitakin soveltuvia osioita, jotka liittyivät organisaation toimintaan, vuorovaikutukseen ja ympäristöön. Se, että pyrittiin muodostamaan kokonaisvaltaista kuvaa tutkimuskohteesta mahdollisimman kattavasti yhden pääteorian avulla, karsi systemiteorian pois.

Tutkielma pohjautuu teoreettiseen taustaan ja empiiristä aineistoa tarkastellaan teorioiden näkökulmasta. Teorialähtöisyyden avulla pystytään havainnoimaan, luokittelemaan, selittämään sekä ymmärtämään empiirisessä aineistossa esiin tuleva seikkoja. Empiria muodostuu kirjallisesta aineistosta ja sen pohjalta esille nousseita teemoja täydennetään kyselytutkimuksella. Asioiden tarkastelunäkökulma ja -taso on käytännönläheinen. Tutkimusteeman ymmärtämiseen soveltuvaa tulkintakehystä on ollut haastavaa muodostaa. Monivaiheisen prosessin jälkeen, edellä kuvattujen perusteiden ja pohdintojen perusteella teoreettiseksi viitekehyyksi valittiin tilintarkastusta säätelevä normisto, alkuperäinen COSO -arviointikehikko ja ohjausteorian relevantteja osioita. Ne yhdessä antavat riittävän laajan ja monipuolisen viitekehyyksen tilinpäätösinformaation laadun ja tilintarkastuksen vaikuttavuuden arviointiin ja niihin tukeutuen on mahdollista ymmärtää ja selittää tarkasteltavia prosesseja ja siihen liittyviä ongelmia. Valtionhallinnon talousprosessin ja toimintaympäristön kuvaus, tulosprisma ja tutkimuksen kannalta relevantit ohjausteorian osa-alueet auttavat hahmottamaan kokonaisuutta ja tuovat lisää ymmärrystä sekä syvyyttä analyysiin.

2.2 Valtionhallinnon tarkastelukehys

Valtiohallinnon monimutkainen rakenne ja ohjausorganisaatio asettavat haasteita talouden ja toiminnan ohjaukselle. Suunnittelua, ohjausta, valvontaa ja tarkastusta tapahtuu monella eri tasolla, eri voimakkuudella ja mahdollisesti samanaikaisestikin. Ennen empiiristä osuutta tarkastellaan ensin valtionhallinnon ja -talouden ohjausrakennetta. Kuvaus antaa perustan ymmärtää ja arvioida hallinto- ja ohjausjärjestelmän rakennetta, tilaa ja toimivuutta erityisesti valtiontalouden näkökulmasta. Hierarkia, työnjako ja kulttuuri ovat osa organisaation toiminnan rakennetta, jotka määrittävät ohjauksuhteita. (Harisalo 2010, 272–273; Temmes 1990, 80)

2.2.1 Valtionhallinnon lähtökohtia ja toimintaympäristö

Hallintolaissa (434/2003) on säädetty hyvän hallinnon periaatteet, jotka liittyvät oikeuksiin, palveluihin ja neuvontaan. Hallinnon julkisuusperiaate tarkoittaa, että viranomaisten toiminnasta on oikeus saada tietoja ja se mahdollistaa kansalaisten osallistumisen ja vaikuttamisen julkisen sektorin toimintaan. Hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmä eli Corporate Governance käsite kattaa organisaation hyvän hallintotavan, oikeudet, velvollisuudet, normit ja menettelytavat. Siihen kuuluvat organisaation toimintakulttuuri, henkilöstö, sidosryhmät sekä toimintoina koko organisaation ydin- ja tukiprosessit ja niiden johtaminen. Corporate Governance sisältää myös ulkoisen ja sisäisen tarkastus- ja valvontatoiminnan. Osa-alueet ovat tunnistettavissa valtionhallinnossakin. (Alftan ym. 2008, 11–13.)

Kirjanpitolain (1336/1997, 1:3 §) mukaan hyvään kirjanpitolapaan kuuluu normikuuliaisuus sekä määräysten, ohjeiden ja lausuntojen noudattaminen. Toteuttamalla kirjanpidon, sisäisen ja ulkoisen laskentatoimen rekisteröinti- ja hyväksikäyttötehtävät pyritään tuottamaan oikeat ja riittävät tiedot toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Tarkastuksessa on kyse riittävän näytön, evidenssin ja perusteiden hankkimisesta. Tietojen tulee täsmätä ja olla todennettavissa esimerkiksi dokumenttien, analyysien ja päättelyiden avulla. Lisäksi organisaation talouden, toiminnan ja hallinnon tarkastus edellyttää kohdeorganisaation toiminnan ymmärtämistä, perehtyneisyyttä tietojenkäsittelyyn sekä tieto- ja valvontajärjestelmiin. (Riistama 1999, 50–51, 60–61.)

Hyvän hallinnon, Corporate Governancen ja hyvän kirjanpitolavan periaatteiden toteutuminen valtionhallinnossa edellyttää enenevässä määrin tiiviimpää vuorovaikutusta toimintayksiköiden sisällä, mutta myös yhteistoimintaa eri toimintayksiköiden välillä (Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1977, 14). Julkisen hallinnon rakenne kuvataan usein organisaatiokaavioina, joissa esitetään hierarkia, valta- ja vastuusuhteet. Julkisorganisaatiota voidaan tarkastella myös prosessien näkökulmasta tai

laajemmassa mittakaavassa rakenteen, toimintaprosessien ja toimintaympäristön kokonaisuudesta käsin (Birnbaum 1989, 14–16; Rekilä 2006, 56–57).

Organisaatioteorian näkökulmasta julkissektorin tarkasteluun soveltuu hyvin klassinen organisaatioteoria, joka yhdistää perustarkoitusta ja tavoitteita tukevat rakenteet ja toimintaprosessit. Organisaation perusyksikkö on ryhmä ja organisaation toiminta voidaan nähdä ryhmäprosessin tuloksena. Organisaatioiden oletetaan toimivan rationaalisesti, mutta käytännössä ne toimivat vain rajoitetun rationaalisesti. Klassisen päätösteorian mukaiseen täydelliseen rationaalisuuteen pääsyä rajoittavat monet tekijät, kuten organisaation monimutkaisuus, päättäjien kyky, aika ja asioiden lukumäärä. (Harisalo 2010, 69–70, 150–153.)

Julkishallintoon liittyy olennaisesti julkisen vallan käsite, johon sisältyy toimivalta ja toimeenpano- valta. Valtaa voidaan pitää sekä keinona että tavoitteena, jolla vallankäyttäjät pyrkii saamaan organisaatiot tai ihmiset toimimaan haluamallaan tavalla (Harisalo 2010, 200–201; Rekilä 2006, 54; Simon 1979, 164–165). Tässä tutkimuksessa kohdeorganisaatioita käsitellään toiminta-, talous-, ohjaus- ja päätöksentekoprosessien näkökulmasta. Tutkimuskohteen luonteesta johtuen nousee paikoitellen esille pakotetusti myös hierarkian, valtasuhteiden ja toimivallan näkökulma.

Valtionhallinnon toiminnan piirteet ja toimintaympäristö eroavat jossain määrin yrity maailman vastaavista. Julkisella sektorilla korostuvat toiminnan yhteiskunnallinen ja lainsäädännöllinen näkökulma sekä erilainen rahoitus pohja. Erilaisista toimintaperiaatteista johtuen riskienhallintaprosessi ja sisäisen valvonnan järjestämisvastuu, sisältö ja painotukset ovat erilaisia kuin yrity maailmassa. Myös valtionhallinnossa kansalaisten tyytyväisyys ja hyvinvointi toimivat onnistumisen mittareina, vaikkakin julkisten palveluiden määrä ja laatu eivät määräydy heidän tarpeidensa perusteella. Virastojen ja laitosten toimiva johto ei voi täysin itsenäisesti mitoittaa resursseja ja organisoida toimintaa, vaan se tapahtuu valtionhallinnon ohjausmekanismien ja lainsäädännön kautta. Kun resursien käyttö on tuloksellista ja saadaan aikaan laadukkaat suoritteet, voidaan vastata myös julkisiin palveluihin kohdistuviin laatuodotuksiin. (Alftan ym. 2008, 56; Holopainen ym. 2010, 162.)

Valtionhallinnon ohjausorganisaatio on laaja ja yksiköitä ohjaa moni eri taho. Eri ohjaustahojen vaikutuksia on tarkasteltava yhdessä, koska niitä ei voida pitää täysin toisistaan riippumattomina ilmiöinä. Osana yleistä yhteiskunnallista kehitystä, tulohjauksen ja muiden uudistusten myötä on valtionhallinnon ylemmän tason ohjausta osaltaan väljennetty ja päätösvaltaa, toiminnanvapautta ja vastuuta on siirretty alemmas ministeriöille sekä virastoille ja laitoksille. Toimivaltaa, tehtäviä, vastuunjakoa ja päätöksentekoprosessia koskevat rajaukset ovat oltava selvät, jotta organisaation toiminta voi olla tehokasta ja tuloksellista. (Ahlstedt ym. 1977, 68–71; Valtiokonttori 2016b.)

Lähtökohtaisesti oma hallinnonalan ministeriö ohjeistaa alaisensa virastot ja laitokset, mutta esimerkiksi Valtiokonttori antaa tarkentavaa ohjeistusta suoraan yksiköille. Julkishallinnossa valtion virastojen ja laitosten ohjaus on käytännössä usein ristikkäisohjausta, kun toimintaa ohjataan ja siihen pyritään vaikuttamaan useasta ohjauspisteestä. Moniohjaustilanteessa ohjaus on monimutkaista ja vaikeasti hallittavissa. Organisaation sisäinen ohjausmalli on riippuvainen toiminnan luonteesta, esimerkiksi hankkeita saatetaan ohjata eri tavoin kuin perustoimintaa. Ohjausorganisaation selkeys riippuu tarkasteltavasta näkökulmasta ja miten selkeästi roolit on määritelty ja osallisten tiedossa. Ohjauksen tehottomuutta, epävarmuutta ja epäselvyyttä voi aiheutua muun muassa erilaisista roolikäsityksistä sekä ohjauksen laadusta ja määrästä. (Ahlstedt ym. 1977, 68–71; Valtiokonttori 2016b.)

Asetettujen tavoitteiden saavuttamista tukee ohjauksen kokonaisuuden hallinta ja tietoisuus eri ohjauskeinojen käyttämisestä. Ohjausvoimat yhtäältä luovat toimintaedellytyksiä ja tukevat organisaatioiden toimintaa, toisaalta ne voivat aiheuttaa ristiriitoja, jos eri ohjaustahojen intressien yhteensovittaminen on vaikeaa. Valtasuhteiden ja vaikuttamisen lisäksi ohjausta on ohjaavan ja ohjattavan tahon välillä tapahtuva ohjausprosessi. Organisaatioon tai suoraan henkilöstöön suuntautuvan ohjauksen tavoitteena on organisaation toimintaan tai ihmisten käyttäytymiseen vaikuttaminen. Ohjauksen merkitys korostuu kaikissa muutostilanteissa, riippumatta siitä, tapahtuuko muutos esimerkiksi organisaation ulkopuolella ohjaavassa tahossa vai organisaation sisällä ohjauksen kohteessa. Muutoksia ja niihin liittyviä prosesseja voidaan tarkastella osana organisaatioiden toimintaa. (Oulasvirta, Ohtonen & Stenvall 2002, 30; Rekilä 2006, 70–71.)

Valtionhallinnossa on lukuisia ohjauskeinoja, joiden valintaa ohjaavat taloudellisuus ja vaikuttavuus. Toiminnan tuloksellisuutta tavoitellaan usein yhdistelemällä useita, toisiaan täydentäviä keinoja. Valtionhallinnossa ohjausketju on usein pitkä, vaikka ohjausvälineenä ovatkin nykyään enemmän sopimukset ja muita ohjauskeinoja täydentävä informaatio-ohjaus kuin yksityiskohtainen normisääntely. Ohjausmuotojakin on paljon ja ne vaihtelevat organisaatio- ja tilannekohtaisesti. Valitun näkökulman ja ohjauskeinon kautta voidaan todeta ohjausmuodot, jotka jaotellaan esimerkiksi suoraan tai epäsuoraan, yleiseen tai erityiseen ja ulkoiseen tai sisäiseen Tämän tutkielman näkökulmasta tulosohjauksen ja arvioinnin lisäksi relevantteja ja esiin nousevia ohjauskeinoja ovat muun muassa normi-, sääntö-, käsky-, kontrolli- ja talousohjaus sekä kaikkia ohjauskeinoja tukeva informaatio-ohjaus. (Oulasvirta ym. 2002, 20–21, 38–39.)

Virastoilla ja laitoksille on usein omista lähtökohdistaan nousevia intressejä, itseintressejä, jotka ohjaavat ja vaikuttavat organisaation johtamiseen ja toimintaan. Ohjausongelmia voi syntyä myös organisaation ulkopuolelta. Ohjauksen voidaan katsoa olevan tarpeeton, jos halutut vaikutukset syn-

tyvät ilman ohjausta ja heikkoa, jos ohjausta ei ole riittävästi. Toisaalta organisaatioille on annettu yhä enemmän vapauksia luoda omia toimintaperiaatteita ja löytää omat parhaat ammatilliset käytännöt, jolloin kyse on organisaation itseohjautuvuudesta. (Oulasvirta ym. 2002, 30; Pöllä & Etelälahti 2002, 60.) Samaan aikaan koko valtionhallinnossa keskitetään ohjausta, yhtenäistetään toimintoja sekä otetaan käyttöön kaikille valtion yksiköille yhteisiä, keskitettyjä tietojärjestelmiä ja palveluita (Valtiokonttori 2016b). Edellä mainitut tekijät vaikuttavat valtionhallinnon toimijoiden välisiin suhteisiin ja yhteistoimintaan.

Systemaattinen ohjauksen suunnittelu perustuu ohjauksen lähtökohdan, tavoitteiden, keinojen ja välineiden analyysiin. Oulasvirta ym. (2002, 31) on koonnut listan tekijöistä, jotka vaikuttavat tavoitteen ja siihen liittyvän ohjauksen onnistumiseen. Tekijät liittyvät tehtäviin ja toimintaympäristöön, ohjausvoimaan, toimeenpanoon, ohjauskeinoihin ja ohjaukseen liittyvään epävarmuuteen. Ohjauksen toimivuuden seurantaan varten organisaatiolla tulee olla informaatiojärjestelmä, joka tuottaa luotettavaa ja riittävää arviointitietoa sekä antaa perusteet tarvittaville korjausliikkeille. (Oulasvirta ym. 2002, 31, 49.) Ohjaukseen liittyvät keinot ja tekijät tarkentuvat tässä luvussa. Seuraavaksi tutustutaan valtionhallinnon keskeisiin, eri tason toimijoihin.

2.2.2 Keskeiset toimijat

Valtionhallinnon kokonaisuudessa on lukuisia toimijoita, joista tämän tutkimuksen kannalta keskeiset ovat ministeriöt, Valtiokonttori, Valtiontalouden tarkastusvirasto sekä valtion virastot ja laitokset. Tässä luvussa kuvataan toimijoiden rooleja ja tehtäviä yleisellä tasolla, jotka tarkentuvat tutkimuksen edetessä.

Ministeriöt ja Valtiokonttori

Valtiovarainministeriö, substanssiministeriöt ja Valtiokonttori ovat valtiontalouden keskeisiä, parlamentaarisesti ohjaavia ja valvovia tahoja. Ministeriöiden rooli on keskeinen ja toimivalta on laaja säädös- ja tulohjauksessa. Budjettitalouden ylätasoinen ohjausvälineinä ovat säädökset, sopimukset sekä vuosittainen talousarvio. Ammattiministeriöillä on päävastuu alaistensa virastojen strategia- ja tulohjauksesta ja he ohjeistavat vuosikohtaiset sisältöpainotukset. Hallintoala- ja virastokohtaiset tulossopimukset sisältävät koko toiminnan tavoitteet tulosalueittain yleensä numeerisesti ja samalla sitoudutaan resursseihin eli tavoitteet sovitetaan määrärahahekyksiin. Tulossopimuksen, josta käytetään myös nimeä tulostavoiteasiakirja, asiasisältö vaihtelee viraston toiminnan mukaan ja asiakirjat toimivat samalla informaatiotähteenä muille sidosryhmille. (Etelälahti, Kiviniemi, Strömberg & Vehkamäki 2008, 34–35; Meklin 1997, 37–38, 43–44, Pöllä & Etelälahti 2002, 60–61.)

Tulosohjauksessa korostetaan tilivelvollisuutta ja sitä koskevaa raportointia. Keskeisenä toteuttamisen välineenä on kirjanpitoyksikön vuosittain laatima tilinpäätös ja toimintakertomus, jonka rakenteen ja sisällön valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori tarkentavat talousarvioasetuksen (1243/1992, 63 §) määrittämisen pohjalta (Valtiovarainministeriö 2016; Valtiokonttori 2016b). Viraston tilinpäätöksestä ministeriö antaa tilinpäätöskannanoton, jossa arvioidaan tulostavoitteiden toteutumista ja toiminnan tuloksellisuutta. Julkisessa kannanotossa lausutaan myös arvio tarvittavista toimenpiteistä tilinpäätösinformaation laadun ja tuloksellisuuden parantamiseksi, joihin ottaa kantaa myös VTV ulkoisen tilintarkastajan roolissaan. Ministeriön antama kannanotto on ohjausta ja vaikuttaa tulevien vuosien tulossopimuksiin. (Puolustusministeriö 2016a; Puolustusministeriö 2016b.)

Valtiokonttori toimii valtionhallinnon ohjaajana, tuottajana ja kehittäjänä yhteistyössä ministeriöiden kanssa. Valtiokonttorin tuottamat talous- ja henkilöstöhallinnon palvelut tukevat valtion virastojen ja laitosten tulosjohtamista sekä tuloksellisuuden toteutumista. Vuosina 2012–2016 valtionhallinnon kokonaisuudistusta toteutettiin Valtiokonttorin Kieku -hankkeella, jolla tavoiteltiin talous- ja henkilöstöhallinnon toimintatapojen yhtenäistämistä ja yhteistä tietojärjestelmää valtionhallinnon toimintayksiköissä. Erillisjärjestelmistä luopumisten ja prosessien tehostumisen myötä talous- ja tuloksellisuustietojen raportoinnin laatu ja nopeus on parantunut valtion raportointipalvelu Netrassa. Talousarviolaki (423/1988) ja -asetus (1243/1992) määrittävät tilinpäätöksen sisältökokonaisuuden, jota Valtiokonttori ja valtiovarainministeriö tarkentavat vuosittain. Valtiokonttori antaa valtion kirjanpitoa ja kirjanpitojärjestelmiä koskevia määräyksiä ja ohjeita, joista tärkein on Valtion kirjanpidon käsikirja. (Pöllä & Etelälahti 2002, 78–79; Valtiokonttori 2016a.) Lisäksi Valtiokonttorin yhteydessä oleva valtion kirjanpitolautakunta antaa lausuntoja ja suosituksia säännösten, määräysten ja ohjeiden soveltamisesta (Valtiokonttori 2016b).

Osana valtiontalouden ohjaus- ja palvelurakennetta toimii valtiovarainministeriön alaisuudessa Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet, joka tuottaa konsernipalveluja omakustannusperiaatteella usealle valtionhallinnon organisaatiolle. Palkeet julkishallinnon kumppanina pyrkii edistämään omalta osaltaan valtion tuottavuustavoitteiden saavuttamista tarjoamalla tehokkaita talous- ja henkilöstöpalveluratkaisuja asiakkailleen sekä osallistumalla julkishallinnon palveluprosessien kehittämiseen yhdessä valtiovarainministeriön, Valtiokonttorin ja asiakkaiden kanssa. (Palkeet 2017; Valtiovarainministeriö 2016.)

Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV)

Suomen perustuslaki (731/1999) ja laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000) määrittää tarkastusviraston aseman ja tehtävät. Valtiontalouden tarkastusvirasto on riippumaton, ylin kansal-

linen valtiontalouden tarkastaja ja talousarvion valvoja, joka toimii organisatorisesti eduskunnan yhteydessä. VTV:n tekemän ulkoisen tarkastuksen kohteena on valtion virastojen ja laitosten taloudenhoidon laillisuus ja tuloksellisuus, talousarvion noudattaminen ja sisäisen tarkastuksen järjestelyt. Tehtävän suorittamista varten Suomen perustuslaki (731/1999, 90 §) antaa tarkastusvirastolle laajat tietojensaantioikeudet ja tilintarkastussäädökset määrittävät yleisiä periaatteita. Lakien lisäksi tarkastusnormistoon kuuluvat tarkastusviraston omat yleiset ohjeet, tilintarkastus- ja laillisuustarkastusohje sekä ohjeistusta täydentävät linjaukset ja muut dokumentit, esimerkiksi työjärjestys, suunnitelmat ja työohjeet. Tarkastusviraston ohjeistus perustuu kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamiin kansainvälisiin ISSAI-tarkastusstandardeihin. Tarkastustyössä hyödynnetään myös soveltuvin osin julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa, sisäisen tarkastuksen IIA -standardeja sekä sisäisen tarkastuksen ja muiden asiantuntijoiden tekemää työtä. (Holopainen ym. 2010, 170; VTV 2018.)

Valtiontalouden tilintarkastuksella on monta tehtävää ja tarkoitusta. Holopainen ym. (2010, 170) kiteyttää seuraavasti: ”Tilintarkastus edistää budjettivallan toteutumista, asianmukaisen sisäisen valvonnan toteutumista, hyvään taloudenhoitoon kuuluvien periaatteiden noudattamista sekä hallinnon tuloksellisuutta”. Käytännössä VTV:n tehtävänä on näyttää toteen, että tarkastuskohteen tilinpäätös ja sen perustana olevat tiedot olennaisilta osin antavat oikeat tiedot ja riittävän kuvan viraston toiminnan tuloksellisuudesta ja taloudesta. Tarkastusviraston tulee lisäksi varmistua tarkastettavan kohteen sisäisen tarkastuksen toimivuudesta. Valtiontalouden tarkastusvirasto antaa valtion virastojen tilintarkastuksesta jokaiselta varainhoitovuodelta tilintarkastuskertomuksen, joka on osa kontrolliohjausta. VTV suunnittelee ja toteuttaa myös ISSAI -tarkastusstandardien mukaisia laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksia, joista julkaistaan erillisiä laillisuustarkastuskertomuksia. (Meklin 1997, 155; VTV 2015e, 13.) Tarkastusten periaatteita ja suorittamista käsitellään tarkemmin empiirisessä osuudessa luvussa neljä.

Valtion virastot ja laitokset

Valtionhallinnossa on hallinnonaloittain kooltaan ja tehtäviltään hyvinkin erilaisia organisaatioita. Valtion virastojen ja laitosten perustehtävänä on tuottaa verovaroin julkisia palveluja kansalaisille. Virastojen toimintaa säätelevät ja ohjaavat yleinen julkista sektoria koskeva lainsäädäntö sekä usein toiminnalle raamit antava oma, hallintoalakohtainen lainsäädäntö. Virastokohtaisia lakeja täydentävät asioiden toimeenpanoa tarkentavat viranomaisten ohjeet ja määräykset. Tulosoikeus korostaa yksiköiden vastuuta omasta toiminnasta ja sen kehittämisestä annettujen pelisääntöjen rajoissa. Virasto luo itselleen tarvittavat sisäiset menettelyt, kuten työjärjestyksen ja taloussäännön sekä tulos-

johtamisen keinot. Viraston autonomiaan kuuluu vastata omista toimintaa ja taloutta tukevista tieto- ja laskentajärjestelmäratkaisuksista. (Holopainen ym. 2010, 162–164.)

Työjärjestys tarkentaa organisaation vallan-, vastuu- ja tehtävien jaon yksiköiden ja osastojen kesken sekä antaa toiminta- ja menettelyohjeita asioiden hoitamisesta. Yksittäisen työntekijän työtehtävät on kuvattu tehtäväkuvauksissa. Talousarvioasetus (1243/1992, 69 b §) määrää viraston laatimaan itselleen taloussäännön, joka on keskeinen ohjesääntö sisäisen valvonnan kannalta ja jossa annetaan organisaatiota, toimintaa ja taloutta koskevia määräyksiä. Valtiokonttori voi antaa tarkentavia ohjeita viraston taloussäännöstä (Alftan ym. 2008, 64 - 66). Laki valtion talousarviosta (423/1988, 24 b §) vastuuttaa johdon järjestämään asianmukaisen ja riittävän sisäisen valvonnan. Viraston on luotava tarvittavat sisäisen tarkastuksen menettelyt. Säädökset velvoittavat toimintayksiköitä järjestämään sisäisen laskennan toiminnan tuloksellisuuden, vaikuttavuuden ja tilivelvollisuuden arvioimiseksi. Muun kuin pakollisen laskentatoimen määrittely ja kehittäminen on jäänyt virastoille itselleen. (Meklin 1997, 168; Pöllä & Etelälahti 2002, 246, 276–277.)

Jokainen yksikkö tekee rullaavasti neljälle vuodelle toiminta- ja taloussuunnitelman (TTS), jossa linjataan toiminnan painopisteet ja päämäärät. TTS on nimensä mukaisesti pohjana talousarviolle ja tukee toiminnan tuloksellisuutta ja johtamista. Sen laatimisvelvoite tulee talousarviolasta (423/1988) ja vaikka sitä ei erikseen hyväksytä, TTS on toimintayksikön keskeinen toiminnan ja talouden suunnitteluväline. (Pöllä & Etelälahti 2002, 92–94.) Virastot laativat toiminnastaan ja taloudestaan talousarvioasetuksen mukaisen tilinpäätöksen, joka yhdessä VTV:n tekemän tilintarkastuksen kanssa edistävät julkisen taloudenhoidon luotettavuutta, tulosvastuun ja eduskunnan budjetitivallan toteutumista. (Holopainen ym. 2010, 170).

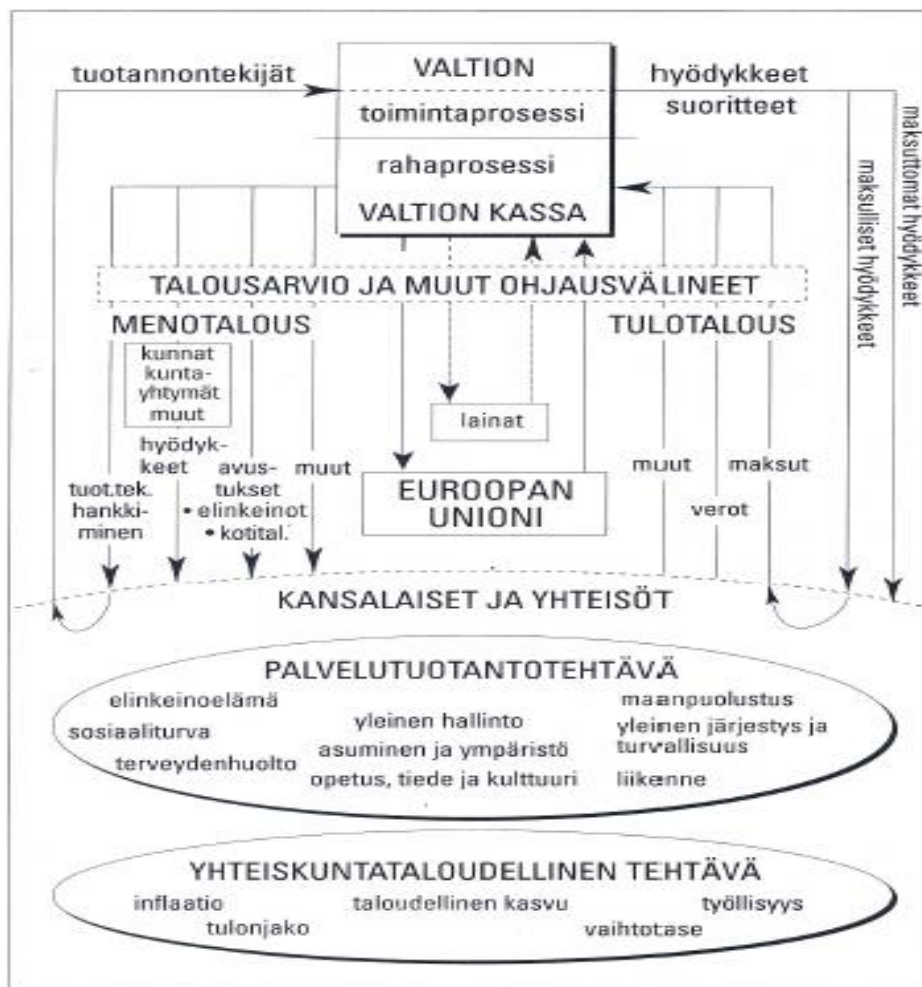
2.2.3 Valtiontalouden rakenne ja ohjaus

Valtiontalouden kokonaisuutta ohjaavat ylimmät valtioelimet, eduskunta, tasavallan presidentti ja valtioneuvosto, joilla on yleinen toimivalta. Lisäksi valtionhallinnon sisäistä toimintaa määräävät, ohjeistavat, ohjaavat ja kehittävät ministeriöt ja Valtiokonttori. Valtiovarainministeriö vastaa valtion talous- ja finanssipolitiikasta sekä valtion talousarviosta, kun taas substanssiministeriöt vastaavat oman hallinnonalan toimintayksiköiden toimintaedellytyksistä, erityisesti tulossopimuksen keinoin. Edellisten alaiset keskus-, alue- ja paikallishallinto-organisaatiot hoitavat omat ja määritellyt yhteiset tehtävät, joita on säädetty virastokohtaisin normein ja joita on tarkennettu työjärjestyksissä ja muissa ohjeissa. Valtiohallinnon rakenteen perusta on toimivalta, jota hallinnolliset yksiköt harjoittavat toimialallaan ja -alueellaan ohjaussuhteet määrittävän hierarkian ja sovitun työnjaon mukaisesti. (Etelälahti ym. 2008, 23–27; Pöllä & Etelälahti 2002, 45–46.)

Valtionohjauksen painopiste on taloudessa. Valtiontaloutta ohjataan laeilla, asetuksilla, määräyksillä, suunnitelmilla, sopimuksilla ja valtion talousarviolla. Valtion kirjanpitoyksiköiden talouden suunnittelua ja toimeenpanoa, kirjanpitoa, valtuusseurantaa, maksuliikettä ja niiden pohjalta laadittavan tilinpäätöksen sääntelyn perusta on Suomen perustuslaki (731/1999), talousarviolaki (423/1988) ja -asetus (1243/1992). Ylemmän tason sääntelyn perusteella virastot antavat sisäisesti alaisilleen yksiköille tarkentavia hallinnollisia ohjeita ja määräyksiä, joissa säädösten asettamien vaatimusten lisäksi huomioidaan organisaation kulttuuri, ympäristö ja muut virastokohtaiset tekijät ja joiden mukaisesti julkisorganisaatiot käytännössä toimivat. Organisaatiokohtaisella normistolla määritellään toiminnan vastuita, velvollisuuksia ja oikeuksia ja edistetään siten viranhaltijoiden asianmukaista tehtävien hoitamista. (Pöllä & Etelälahti 2002, 44, 72–73.)

Toimintaa ja taloutta tukemaan tarvitaan informaatiojärjestelmä, jonka avulla hoidetaan laskenta-toimi, taloussuunnittelu ja budjetointi. Koska ohjaus- ja informaatiojärjestelmien kehittäminen vaikuttavat toisiinsa, tulee niitä kehittää yhdessä ja hallitusti, osana organisaation muuta kehittämistä. (Ahlstedt ym. 1977, 110–112.) Vuonna 1995 valtionhallinnossa otettiin käyttöön uusi johtamis- ja ohjausjärjestelmän viitekehys, tulosohtaus ja -johtaminen, jossa uudistettiin julkishallinnon toimintatapoja ja palvelujen tuottamistapoja. Tulosohtauksessa ministeriö ja virasto tekevät tulostavoite-asiakirjan, jossa sovitaan yksikön toiminnan tulostavoitteet ja niiden toteuttamiseen tarvittavat resurssit. Kun toimintaa ja taloutta tarkastellaan kokonaisuutena, voidaan luoda yhteys toiminnan tulosten ja määrärahojen välille sekä tavoitella parempaa toiminnan tuloksellisuutta ja rahoituksen läpinäkyvyyttä. Tulosohtauksen terävöittämiseksi otettiin käyttöön tulosprisma (kuvio 1). (Pöllä & Etelälahti 2002: 82–84.)

Vuonna 2004 uudistettiin valtionhallintoa ottamalla käyttöön valtiovarain controller -toiminto tukemaan ja kehittämään tuloksellisuuden ja tilivelvollisuuden toteutumista. Sen yhteyteen perustettiin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta ja otettiin käyttöön sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma, joka sisältää sisäisen valvonnan tilan ja olennaiset kehittämistarpeet. Organisaation sisäisen valvonnan menettelyjen tulee tukea tuloksellisuutta ja varmistaa talouden tietojen tarkkuus ja täydellisyys, jotta toiminnan tuloksellisuutta voidaan seurata ja raportoida tietoja. Raportointitietojen tulee puolestaan olla tiedon käyttäjälle olennaista, luotettavaa, relevanttia, ja ymmärrettävässä, käyttökelpoisessa muodossa, jotta tarpeelliset tiedot saadaan irti toimintaa ja taloutta koskevaa päätöksentekoa varten. (esim. Alftan ym. 2008, 57–60.)



Kuvio 3. Valtion talusprosessi (Meklin 1997, 49)

Valtion toiminta- ja talusprosessi voidaan kuvata raha- ja reaali-prosessin, tehtävien ja asiakkaiden välisen suhteiden kokonaisuutena (Kuvio 3). Valtio kerää verovarvoja kattamaan julkisten ja lakisääteisten tehtävien hoitamisesta aiheutuneet kustannukset eli valtion talousyksiköiden toiminnan rahoituksen lähtökohta on talusarvion määrärahat. Valtion talusarviossa arvioidaan kaikki yhden verovuoden tulot ja menot. Valtuudet poikkeavat tästä periaatteesta. Budjetti laaditaan laista johdettavien yleisperiaatteiden ja käytännössä muotoutuneiden toimintatapojen mukaisesti. (Meklin 1997, 49; Pöllä & Etelälahti 2002, 37–44; 103–106.)

Lainsäädännölliset ja ohjauksjärjestelmämuutokset valtionhallinnossa ovat mahdollistaneet uusia rahoitusmuotoja ja samalla viraston rooli rahoituksen hankkimisessa on kasvanut. Palveluja voidaan rahoittaa esimerkiksi maksullisella toiminnalla, jossa julkisoikeudellisten suoritteiden asiakasmaksut kattavat niistä aiheutuneet kustannukset (omakustannushinta) tai muiden suoritteiden osalta virasto päättää maksut liiketaloudellisin perustein. Ministeriöllä on toimivalta päättää virastokohtaisesti suoritteiden maksullisuudesta ja maksuttomuudesta antamalla maksuasetus. Valtion maksu-perustelaki (150/1992) ja -asetus (211/1992), virastokohtainen maksuasetus, ministeriöiden ja Valtio-

konttorin määräykset ja ohjeet säätelevät virastojen maksullista toimintaa. (Pöllä & Etelälahti 2002, 74–77, 127–128.)

Julkisen sektorin taloushallinto on kokenut suuren muutoksen siirryttäessä perinteisestä kameraaliseen ajattelusta tulosajatteluun, jossa huomion keskiössä on koko toimintaprosessi ja sen tuloksellisuus eikä enää vain osa raha-reaaliprosessista (Kuvio 3; Meklin 1997, 160). Tulosohjaus ja muut uudistukset ovat asettaneet uusia vaatimuksia viraston laskentatoimelle, sen luotettavuudelle ja uskottavuudelle. Pöllän ja Etelälähden (2002, 88–89) mukaan toimiva sisäinen ja ulkoinen laskenta ovat tulosohjauksen ja -johtamisen perusedellytys. Viraston tulee luoda luotettavat ja toimivat sisäisen kustannuslaskennan menetelmät, jotta kustannukset luokitellaan kirjanpidossa oikein ja kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti suoritteille, toiminnoille ja tulosyksiköille. Laskentajärjestelmän keskeisenä tehtävänä on tuottaa oikeat, ajantasaiset ja täydelliset tiedot tuotantotehtävien, toimintojen ja suoritteiden kustannuksista, laadusta ja vaikutuksista. Yksityiskohtaisempia tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden tietoja voidaan hyödyntää toiminnan suunnittelussa, ohjauksessa, päätöksenteossa, raportoinnissa, arvioinnissa, valvonnassa ja kehittämisessä. Tietojen analysointi ja hyödyntäminen vaatii osaamista. (Pöllä & Etelälahti 2002, 59–63, 88–90, 247–250.)

Tuloksille määritetään mittarit, tunnusluvut sekä laatu- ja seurantakriteerit, joiden avulla voidaan mitata panosten ja tuotosten keskinäistä suhdetta. Eri muuttujat eivät välttämättä ole mitattavissa yhtä helposti. Virastoille ja laitoksille on annettu suositukset tulosindikaattoreiden määrittelyyn ja ne voivat olla sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä. Haasteena on suoritteiden, toiminnan laadun ja vaikutusten määrittely riittävän konkreettisella tarkkuudella sekä luoda niitä tukevat laskentaperiaatteet toiminnanohjausjärjestelmään. Yritystoiminnan kannattavuusajattelusta poiketen julkisen sektorin toiminnan tulosta ja sen laatua ei voida mitata pelkästään talouden tarkoilla tunnusluvuilla ja mittareilla: hyödyt eivät näy valtion tuloina eivätkä kaikki vaikutukset eivät ole mitattavissa rahassa. Numeropainotteisia mittaritietoja on täydennettävä sanallisesti. Osa vaikutuksista on näkyvissä ja hyödyt mitattavissa vasta pitkän ajan kuluessa, kuten yhteiskunnalliset vaikutukset ja hyvinvointivaikutukset. Virastot ja laitokset raportoivat tavoitteiden toteutumisesta tilinpäätöksissään normien mukaisesti. (Etelälahti ym. 2008, 117–119, 143; Krogars 2000, 21–22.)

2.2.4 Valtiontalouden valvonta ja tarkastus

Valvonnalla, tarkastuksella ja arvioinnilla on tärkeä osa valtiontalouden tuloksellisuuden edistämisessä. Tarkastus ja valvonta kattavat koko organisaation: toiminnan arviointia, valvontaa ja tarkastusta voidaan suorittaa organisaation eri tasoilla, eri menetelmin ja eri ryhmiin kohdentaen. Tehokas valvonta ja tarkastus kohdistuvat monipuolisesti ja laaja-alaisesti, esimerkiksi määrään, laatuun ja

kustannuksiin. Menetelminä voidaan käyttää sisäisiä työtyytyväisyyskyselyjä, itsearviointeja ja tarkastuksia sekä ulkopuolisten tekemiä kartoituksia, tarkastuksia ja laatuauditoiteja. Asiakaskyselyitä toteutetaan yhä enenevässä määrin myös julkisella sektorilla. (Ahokas 2012, 80–81; PE 2009b.)

Julkisessa hallinnossa valvonnan ja tarkastuksen muotoja on useita. Tämän tutkimuksen keskiössä ovat ulkoinen tarkastus ja sitä tukeva sisäinen tarkastus. Sisäisellä ja ulkoisella valvonnalla sekä tarkastuksella on yhteinen tavoite, mutta eri näkökulma. Hyvin toimiessaan ne muodostavat yhdessä kattavan valvonta- ja tarkastusjärjestelmän. (Ahlstedt ym. 1977, 58–59.) Yhteistyöllä voidaan saavuttaa merkittävää lisäarvoa sekä välttää päällekkäistä työtä. Esimerkiksi sisäisen tarkastuksen raportoimia tarkastushavaintoja, poikkeamien syitä, kehittämiskohteita, suosituksia ja johdon toimenpidesuunnitelmia voidaan hyödyntää muissa tarkastuksissa. Viraston johdon vastuulla on luoda riittävät, asianmukaiset sisäisen valvonnan menettelyt (1243/1992, 69 §.) Useilla valtion virastoilla on erillinen sisäisen tarkastuksen yksikkö. (Holopainen ym. 2010, 225–227.)

Valtiontalouden tarkastuksen kehittäminen on jo pitkään ollut yksi hyvin keskeinen kehittämisaalue (Meklin 1997, 190). Tilintarkastuksen tehtävä on edistää julkisen taloudenhoidon luotettavuutta ja tulosvastuun toteutumista. Valtion virastojen ja laitosten ulkoista tarkastustehtävää suorittaa VTV:n tilintarkastuksen yksikkö, joka tarkastaa virastojen ja laitosten tilinpäätökset sekä laatii niistä tilintarkastuskertomukset vuosittain. Tilintarkastuksen kohteena on valtion yksiköiden tilinpäätösinformaation kokonaisuus, jonka asetus valtion talousarviosta (1243/1992, 63 §) määrittää seuraavasti:

- ”1) toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen kuvaavan toimintakertomuksen;
- 2) talousarvion toteutumista kuvaavan talousarvion toteutumalaskelman;
- 3) tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman;
- 4) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen;
- 5) liitteenä ilmoitettavat tiedot (liitetiedot).”

Valtion yksiköiden toiminta on voimakkaasti säädeltyä. Siten olennainen osa tilintarkastusta on varmistaa keskeisten säännösten, määräysten ja periaatteiden noudattaminen eli suoritetaan laillisuustarkastus, jonka keskiössä ovat valtion talousarvio, koko taloudenhoito sekä hallinto. Tarkastuksella varmennetaan, että valtion varoja on käytetty eduskunnan päättämiin kohteisiin järkevästi ja erityisesti valtion talousarviosta annetun lain ja asetuksen vaatimuksia noudattaen. Vuositilintarkastuksen sisältö kiteytyy kuviossa 4. (Myllymäki 2000, 163–164.)



Kuvio 4. Vuositilintarkastuksen sisältö (Myllymäki 2000, 163)

Yhteenvedona voidaan todeta, että julkisen sektorin toimintaympäristö on laaja ja moninainen sekä käsitteistön että lukuisten toimijoiden osalta. Edellä kuvattiin tutkimuksen viitekehystä valtiontalouden kokonaisuudesta, toimintaympäristöstä ja keskeisistä toimijoista käsin. Seuraavaksi perehdytään teoreettiseen arviointikehikkoon, jossa esitellään tilintarkastuksen teoria ja COSO -malli.

2.3 Teoreettinen arviointikehikko

2.3.1 Tilintarkastuksen lähtökohtia ja periaatteita

Julkisen sektorin luonne, voimakas säätely ja laaja valvontaympäristö vaikuttavat tarkastusmenettelyjen ja -toimenpiteiden luonteeseen, ajoitukseen ja laajuuteen sekä lisäävät tarvetta kohdeorganisaation ulkopuoliseen tarkastukseen. Tilintarkastuslaki (1141/2015) on yleislaki, jota sovelletaan, ellei muulla lailla ole säädetty toisin. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annettu laki (1142/2015) tarkentaa tilintarkastusten erityispiirteitä julkisella sektorilla. Julkisyhteisöjen toimintaa ohjaava lainsäädäntö määrittelee, mistä tilintarkastuslausunto annetaan. Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamasta tarkastuksesta säädetään erikseen lailla valtiontalouden tarkastusvirastosta (671/2000), joka on tämän tutkimuksen kontekstissa keskeisin tilintarkastusta määrittelevä laki. Tilintarkastuksen lukuisten säädösten ja periaatteiden yhdistävä tekijä on ns. hyvä tilintarkastustavan käsite, mikä tarkoittaa relevanttien tarkastusperiaatteiden noudattamista kussakin tilanteessa. (esim. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2005; Myllymäki 1994, 179–184; Tilintarkastuslaki 1141/2015; Tomperi 2016, 13–15.)

Julkissektorin tilinpäätöksellä tuotetaan informaatiota verorahoitteisesta toiminnasta ja resurssienkäytöstä koko yhteiskunnalle. Ulkoisen tilintarkastuksen tehtävänä on saada kohtuullinen varmuus

tilinpäätöksen oikeellisuudesta ja tietojen riittävydestä sekä varmentaa tilivelvollisuuden toteutumista kansalaisten puolesta. Varmentamistehtävissä onnistumista tai epäonnistumista (ns. Audit failure) kuvaa tarkastuksen laatu, jonka arviointi on vaikeaa. Toimijoilla on taipumus asettaa tarkastukselle epärealistisen suuria odotuksia, käytössä olevat resurssit huomioiden. Tilintarkastusta koskevassa tutkimuksessa ilmiöstä puhutaan odotuskuilun käsitteellä, joka tarkoittaa tosiasiallisen laadun ja odotusten välistä kuilua. Palvelun tai suoritteiden laatuperuste voi olla esimerkiksi tuottavan organisaation laatutavoitteet tai asiakkaan laatuodotukset tai -toiveet. Kun laadun lisäksi tarkastellaan yhteiskunnallisia vaikutuksia, voidaan puhua tarkastuksen tuottamasta lisäarvosta. Tarkastuksen vaikuttavuuden tulkinta on moniulotteinen ilmiö, jossa on omat riskinsä. Power (1999) käsittelee tarkastuksen riskiä olla osapuolia tyydyttävä, automaattinen toiminto, joka luo tarkastuksesta väärän kuvan. (Martikainen, Meklin, Oulasvirta. & Vakkuri 2002, 20–24; Power 1999, 39, 140–143; Vakkuri 2011, 67–69.)

Tilintarkastustoiminta on ulkoista laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuusvalvontaa, joka tuottaa olennaista ja luotettavaa tietoa tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta. Lakisääteiseen tehtävään kuuluu lisäksi hallinnon tarkastus eli toiminnan lainmukaisuuden todentaminen, organisaation ja sisäisen tarkastuksen järjestelyjen asianmukaisuuden tarkastaminen. Tilintarkastaja perehtyy hallinnon tarkastuksessa työnjakoon, organisaatorakenteeseen ja tehtävänkuviin sekä niissä mahdollisesti tapahtuneisiin muutoksiin selvittääkseen, ovatko organisaatiossa järjestelmien käyttöoikeudet, valta- ja vastuusuhteet määritellyt ja selkeät. Tilintarkastustoiminnan keskeisinä kriteereinä ovat luottamus, avoimuus, olennaisuus, objektiivisuus, riippumattomuus ja vaitiolovelvollisuus. Tilintarkastajan tulee olla rehellinen, pätevä, ammattitaitoinen, huolellinen ja noudattaa laadunvalvontaa. Hänen tulee käyttäytyä hyvin, luottamusta herättävällä tavalla ja suhtautua asiallisesti tarkastuskohteeseen. (Tomperi 2016, 6–12, 76–77.)

Tilintarkastuksessa pyritään hankkimaan kohtuullinen varmuus, että tuloslaskelma ja tase liitteineen täsmäävät kirjanpitoon ja sen erittelyihin. Kirjanpidosta ja sen pohjalta laaditusta tilinpäätöksestä todennetaan täsmäytysten avulla, onko kirjausketju (Audit trail) aukoton liiketapahtumien ja tositteiden välillä. Tilintarkastuksen kohteena ovat myös suunnittelu-, toimeenpano- ja seurantajärjestelmät, joiden avulla tilinpäätös tuotetaan. Osana laadunvarmistusta tarkastajan tulee käydä läpi edellisen kauden tarkastushavainnot ja sen jälkeiset muutokset. Näiden lisäksi on hankittava riittävästi vakuuttavaa tilintarkastusevidenssiä tarkastettavan kauden tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien osalta. Tilinpäätös voi sisältää arvionvaraisuutta. Tilintarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa on huomioitava, että arvioitujen erien osalta, olennaisen virheen tai puutteen riski on ta-

vanomaista suurempi eli tilintarkastusriski kasvaa. Kohonnut riski on harkittava tarkemmin myös kaikissa muutostilanteissa. (Tomperi 2016, 45, 82–85.)

Tietojärjestelmillä on merkittävä rooli taloudellisen tiedon tuottamisessa ja kun tietotekniikkaa hyödynnetään evidenssin hankinnassa, puhutaan data-analytiikan avulla tehtävästä tilintarkastuksesta. Integroitujen, kompleksisten järjestelmäkokonaisuuksien tarkastus vaatii sekä ammattitaitoa että aikaa, jotka kummatkin vaikuttavat palvelun sisältöön, hintaan ja keston. Tietojärjestelmätarkastuksen, tilintarkastusohjelmistojen ja taulukkolaskentaohjelmien avulla voidaan tietoja monipuolisesti kerätä, luokitella, analysoida, vertailla sekä tehdä ohjelmistojen loogisuustarkastuksia sekä aineistopaimintoja ja -testejä. Tarkastusta voidaan tehostaa kyselyillä ja hakutoiminnoilla suoraan tietokantaan. Järjestelmien käyttölokien analysoinnilla voidaan seurata sovellusohjelmien käyttöä, selvittää esimerkiksi eräajojen toimivuutta ja tarkastaa poikkeamat. Tietojärjestelmätarkastuksen painopiste on tietojärjestelmien ja niiden liittymien oikean toimivuuden tarkastamisessa ja todentamisessa, kun taas tilintarkastusohjelmistot ovat analysointiohjelmistoja, joilla tietoja vertaillaan ja luokitellaan sekä poimitaan poikkeamia tarkempaa aineistotarkastusta varten. Molemmat ovat sekä sisäisen että ulkoisen tarkastuksen keinoja ja niitä käytetään kontrollitesteissä. (Riistama 1999, 351–360, Tietojärjestelmien tarkastus ja valvonta ry 1997, 10–11.)

Tilintarkastusevidenssiä hankitaan liiketapahtumien, muiden tapahtumien ja tilien saldojen osalta, jotta saadaan kohtuullinen varmuus, ettei kirjanpitovelvollisen tilinpäätös sisällä olennaista virhettä. Olennaisen, virheellisen tiedon perusteella tiedon käyttäjä voi tehdä toisenlaisen päätöksen kuin tieto olisi oikein. Tilinpäätösaineistosta tarkastetaan tietojen täydellisyys (kaikki kyseisen vuoden tapahtumat), oikeellisuus (tiedot oikein), kohdistaminen ja luokittelu (tileille kohdistus ja luokittelu oikein) sekä arvostaminen ja jaksottaminen. Evidenssiksi soveltuu myös muiden tekemä, kuten sisäisen tarkastuksen ja valvonnan työ, kunhan se ensin todetaan luotettavaksi tiedon lähteeksi. (Tomperi 2016, 85–86, 151–154.)

Organisaation sisäisen valvonnan, toimintaympäristön ja tietojärjestelmien tunteminen auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan ja suhteuttamaan riskit, muodostamaan oman käsityksensä tarkastuskohteesta ja hankkimaan tarvittavan määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tarkastajan arviointi perustuu hankitun tilintarkastusevidenssin lisäksi ammatilliseen kokemukseen ja riittäviin, objektiivisiin havaintoihin, tiedusteluihin ja haastatteluihin. Jos riittävää varmuutta ei saada, tulee tilintarkastajan harkita tilintarkastuskertomuksen mukauttamista, mikä pitää perustella ja dokumentoida tarkasti. (Tomperi 2016, 45, 82–84.)

Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaisesti tilintarkastusraportteja ovat tilinpäätösmerkintä, tilintarkastuskertomus ja tilintarkastuspöytäkirja. Tilinpäätösmerkintä todentaa tehdyn tilintarkastuksen tarkastuskohteen tilinpäätöskokonaisuudesta ja siitä annetun tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja, jossa todetaan noudatettu tilinpäätössäännöstö, tietojen oikeellisuus ja riittävyys toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä se, ettei tilinpäätös sisällä ristiriitaisia tietoja. Osana tilintarkastusta tehtävässä hallinnon tarkastuksessa todennetaan, että toimintaa sääteleviä lakeja, normeja ja organisaation omaa säännöstöä on noudatettu. Tilintarkastuspöytäkirjat eivät ole julkisia ja niissä voidaan esittää organisaation vastuuhenkilöille huomautuksia asioista, joita ei mainita tilintarkastuskertomuksessa. Näistä asioista on myös mahdollista antaa vapaamuotoinen tilintarkastusmuistio. (Tomperi 2016, 155–156, 165–168.)

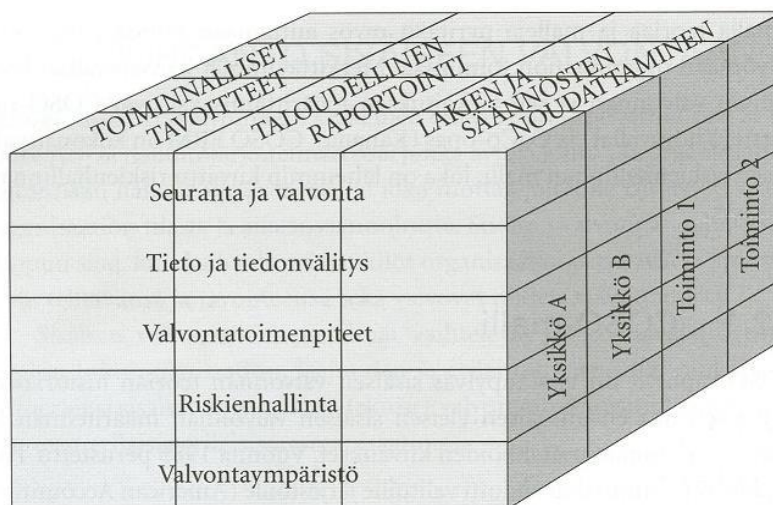
Tilintarkastajan lausunto voi olla vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Lausunnon lisäksi tilintarkastajan tulee antaa kertomuksessa tarvittavat lisätiedot. Jos edellä mainitut asiat toteutuvat ja ei ole huomautuksia eikä lisätietoja, kertomus on vakiomuotoinen. Mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa on vakiomuodosta poikkeava lausunto. Tällöin lausunto on aina perusteltava ja se on joko ehdollinen tai kielteinen. Tilintarkastaja harkitsee ja päättää virheen tai puutteen aiheuttamista vaikutuksista tai mahdollisista vaikutuksista tilinpäätöksen oikeellisuuteen. Jos mukautuksen aiheuttaman olennaisen seikan vaikutukset eivät ulotu laajalle ja tilinpäätös on olennaisesti virheellinen tai tarvittavaa määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilinpäätösevidenssiä ei pystytä hankkimaan, annetaan lausunto ehdollisena. Kielteinen lausunto annetaan tilinpäätöksen ollessa olennaisesti virheellinen ja vaikutukset ovat olennaisia ja ulottuvat laajalle. Lausuntoa ei anneta, jos tarvittavaa määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilinpäätösevidenssiä ei pystytä hankkimaan ja olennaisen seikan vaikutukset arvioidaan laajoiksi. Jos lausuntoa ei anneta, se on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa. (Tomperi 2016, 156–157, 160–162.)

Mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa voi olla huomautuksia tai lisätietoja. Huomautus annetaan, jos havaitaan laiminlyöntejä tai muita tekoja, joista voi seurata organisaatiolle vahingonkorvausvelvollisuus tai säädöksiä on rikottu. Lisätiedoilla voidaan korostaa ja tarkentaa tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluvaa seikkaa. Lisätieto esitetään erityisestä syystä, lausunnon jälkeen ja se ei yleensä vaikuta lausunnon sisältöön eikä aiheuta lausunnon mukautusta. (Tomperi 2016, 163–165.)

2.3.2 COSO -malli

COSO on sisäisen valvonnan viitekehikko, joka koostuu viidestä osatekijästä ja se kattaa koko organisaation toiminnan. Malli kuvaa organisaation toiminnan, tavoitteiden ja riskienhallinnan osat alueet toisiinsa kytkeytyvinä prosesseina, jotka voidaan nähdä osana johtamisprosessia (ks. kuvio

5). Arviointikehikön avulla voidaan tarkastella organisaation toiminnan lainmukaisuutta, tehokkuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talouden raportoinnin luotettavuutta. (Alftan ym. 2008, 37–38.)



Kuvio 5. COSO -mallin osa-alueet (Alftan ym. 2008, 38)

COSO -arviointikehikkoa on merkittävästi muokattu valtionhallinnon tarpeisiin ja toimintaympäristöön. Viitekehystä käytetään valtionhallinnossa esimerkiksi valtioneuvoston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan suosituksesta sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman laadintaan ja Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastus mukaillee näitä periaatteita. (Valtiovarainministeriö 2005b, 19; VTV 2015e, 13) Lisäksi tilintarkastuskertomusten huomiot liittyvät teemoihin, joiden tarkasteluun COSO -malli antaa hyvän teoriapohjan. Tarkasteltavat viisi osa-alueetta ovat alhaalta ylöspäin:

- ✓ Valvontaympäristö (control environment)
- ✓ Riskienhallinta (risk assessment)
- ✓ Valvontatoimenpiteet (control activities)
- ✓ Tieto ja tiedonvälitys (information and communication)
- ✓ Seuranta ja valvonta (monitoring)

Viitekehystenä COSO tarjoaa tarkoituksenmukaisen ja järjestelmällisen lähestymistavan ja tukee organisaatiota kokonaisvaltaisesti sen toimintaympäristön ja toiminnan arvioinnissa. Koska organisaatio ja toimintaympäristö ovat monin eri tavoin vuorovaikutuksessa ja riippuvaisia toisistaan, niitä ei voi tarkastella irrallaan toisistaan. Organisaatiolla tulee olla oma organisaatiokulttuuri, johtamistapa, riskipolitiikka, riittävä kontrollien hallinta ja suunnitellusti toimivat tietojärjestelmät, jotta toiminnasta voidaan raportoida riittävästi, luotettavasti ja ajantasaisesti sekä sisäisille että ulkoisille sidosryhmille. (Alftan ym. 2008, 38.)

Mallin avulla voidaan saada tietoa toimintaan vaikuttavista olosuhteista, miten tehokkaasti toiminnan resurssit on käytetty ja noudatetaanko organisaatiossa normikuuliaisuutta. Kun strategiset, toiminnalliset, taloudelliset tavoitteet ja organisaation tehtävät ovat määritelty selkeästi ja ne ovat mitattavissa, malli auttaa saamaan kohtuullisen varmuuden tehtävien ja tavoitteiden saavuttamisesta. Mallin avulla voidaan tunnistaa sisäiset ja ulkoiset riskit, joilla esimerkiksi on mahdollista estää väärinkäytöksiä tai vahinkojen syntymistä. Toimivalla ja avoimella tiedotuksella saadaan paras mahdollinen hyöty ja toiminta riittävän läpinäkyväksi kaikille eri intressiryhmille. (esim. COSO 2013; Alftan ym. 2008, 38; Holopainen ym. 2010, 51–63.) Seuraavaksi paneudutaan viitekehyksen osa-alueisiin, alkaen valvontaympäristöstä ja edeten askel askeleelta kohti seurantaa ja valvontaa.

Kullakin organisaatiolla on omanlainen *valvontaympäristö*, joka luo perustan ja yleiset edellytykset muille viitekehyksen osa-alueille. Organisaation johto omalla esimerkillään ja asennoitumisellaan viestittää valvonnan tärkeyttä. Organisaatorakenne on toiminnan suunnittelun, johtamisen ja seurannan sekä valvonnan väline, joka määrittää valta- ja vastuukysymykset organisaation eri tasoilla. Henkilöstön tietoon on tärkeää saattaa organisaation arvopohja, toiminnan tavoitteet ja tehtävät sekä valvonta- ja toimintakulttuuri. Valvontaympäristön dokumentointi sisältää järjestelmäkaaviot, toimintaperiaatteet ja -ohjeet, jotka viestittävät asian tärkeyttä. Johdon tärkeä tehtävä on myös luoda konkreettisia, yhteisiä toimintatapoja ja -menettelyitä. Tavoitteisiin saavuttamisen keskiössä on ammattitaitoinen ja motivoitunut henkilöstö. (Ahokas 2012, 27–30; Holopainen ym. 2010, 55–56, 63–64.)

Riskien ja niiden vaikutusten systemaattinen tunnistaminen, analysointi, arviointi ja dokumentointi jokaisella toiminnan tasolla ja jatkuvana prosessina auttavat organisaatiota tavoitteiden saavuttamisessa. Uhkien merkittävyys, todennäköisyys, hallintakeinot ja -toimenpiteet riippuvat toiminnan luonteesta ja vaihtelevat suuresti organisaatiokohtaisesti. Ulkoisille ja sisäisille riskeille määritetään hyväksyttävät riskitasot ja tarvittavat toimenpiteet tavoitteisiin pohjautuen. Osana jatkuvuussuunnittelua organisaation on varauduttava siihen, että toiminnan edellytykset, olosuhteet tai toimintaympäristö voivat muuttua jatkuvasti sekä organisaation ulkopuolisista seikoista, mutta myös sisäisistä tekijöistä johtuen. Sekä sisäinen että ulkoinen tarkastus testaavat *riskienhallintaa* kontrollitestauksen keinoin. (Ahokas 2012, 31–33; Holopainen ym. 2010, 56–60.)

Organisaation toiminta perustuu yhteisiin toiminta- ja menettelytapoihin, joita ovat esimerkiksi työjärjestykset ja taloussäännöt. Riskien hallinnoimiseksi suoritetaan *valvontatoimintoja*, jotka ovat luonteeltaan ohjaavia, ennakoivia, ehkäiseviä, paljastavia tai todentavia ja ne voivat olla manuaalisesti tai automaattisesti toimivia. Organisaation luonne ja erityispiirteet vaikuttavat valvonnan pai-

nopistealueisiin. Kohteena voivat olla kaikki prosessit kaikilla organisaatiotasoilla ja toimenpiteet voivat kohdistua aina henkilöstön työtehtäviin ja niihin liittyviin mahdollisiin riskialttiisiin työyhdistelmiin ja käyttöoikeuksiin asti. Valvontaresurssit kohdennetaan usein keskeisiin toimintaprosesseihin, joiden riskit ja valvontatoiminnot suunnitellaan ja kuvataan tarkemmin kuin esimerkiksi tukitoimintojen osalta. Tässä yhteydessä puhutaan avainkontrolleista, joilla testataan kattavasti organisaation valvontaympäristö ja merkittävät prosessit ja joiden avulla tuotetaan riittävästi evidenssiä sisäisen tarkastuksen tilasta ja tehokkuudesta. Kontrollitoimintojen avulla voidaan varmistua koko organisaation toiminnan laadusta ja siitä, että tehdään suunnitelman mukaisia, oikeita asioita ja toimitaan oikein kohti asetettuja tavoitteita. (Ahokas 2012, 34–40, 71; Holopainen ym. 2010, 59–61.)

*Tieto- ja tiedonvälityskanavien tulee toimia tehokkaasti ja ajantasaisesti ulkoisten tahojen kanssa ja koko organisaation läpi kaikkiin suuntiin, ei vain ylhäältä alas. Organisaation johto ja lähiesimies vastaavat siitä, että henkilöstöllä on käytettävissä olennaiset, validit ja oikea-aikaiset tiedot tuke-
massa työtehtävien hoitamista ja päätöksentekoa. Työntekijöiden tulee sisäistää oma roolinsa työtehtäviensä kautta organisaation osana. Päätöksenteko ja toiminnanohjaus edellyttävät toimivia informaatio- ja tietojärjestelmiä, jotka ovat keskeisiä tiedon säilyttämisessä, käsittelyssä ja raportoinnissa. (Ahokas 2012, 40–41; Holopainen ym. 2010, 61–62.)*

Toiminnan laatua seurataan, valvotaan ja arvioidaan säännöllisesti. Tarkoituksenmukainen, hyvin suunniteltu ja toimiva valvontaympäristö on jatkuvaa, reaaliaikaista *seurantaa ja valvontaa*, joka osaltaan ehkäisee virheiden ja väärinkäytösten mahdollisuutta. Tavoitteita tukevat organisaati rakenne, ohjaustoimet ja tietojärjestelmät edesauttavat jatkuvia seuranta- ja valvontatoimenpiteitä, joita ovat muun muassa erilaiset täsmäytykset ja laskelmat. Muutostilanteissa, esimerkiksi käyttöönotoissa, olosuhteen tai toimintatavan muuttuessa, on hyödyllistä tehdä korkeamman riskin toimintoihin erillisiä arviointeja mahdollisen riskin toteutumisen kielteisten vaikutusten pienentämiseksi. Muutoksen luonteesta tai riskitasosta riippuu, suorittaako tehtävän arvioinnin sisäinen vai ulkoinen tarkastus sen vai tekeekö organisaatio sen itsearviointina. (Ahokas 2012, 42–43; Holopainen ym. 2010, 62–63.)

Kaikkia COSO -mallin osa-alueita tukevat tietojärjestelmät, jotka ovat usein integroitu toisiinsa tiedon oikeellisuuden, ajantasaisuuden ja eheyden varmistamiseksi. Integroitua tietojärjestelmää kutsutaan toiminnanohjausjärjestelmäksi (ERP=Enterprise Resource Planning), johon tieto syötetään vain kerran. Integroidussa tietojärjestelmässä on yksi tietokanta, joka yhdistää organisaation toimintaan ja talouteen liittyvät tietovirrat. Perusidea on integroida hallinnolliset ja operatiiviset järjestelmät sekä mahdollistaa siten toimintaprosessien yhdenmukaistaminen, yksinkertaistaminen

ja kehittäminen. Tietojärjestelmillä on merkittävä rooli taloudellisen tiedon tuottamisessa. Kun järjestelmiin on määritelty toimivat laskentaperiaatteet ja tilipuitteet, voidaan tietoja kerätä, luokitella ja seurata kattavasti sekä sisäisiä että ulkoisia tietotarpeita varten. Toiminnan aikaansaannoksille, suoritteiden määrälle ja laadulle voidaan luoda seurantakriteerit, mittarit ja tunnusluvut toiminnan tuloksien ja poikkeamien raportointia varten. Tiedon määrä ja laatu riippuvat järjestelmän käyttäjästä. (Granlund & Malmi 2004, 31–33.)

COSO -mallin yhteydessä on loogista käydä läpi ohjausteorian relevantteja osioita, koska ohjauskeinojen valintaan vaikuttavat tekijät limittyvät ja ovat osin yhtenevät COSO -mallin osa-alueiden kanssa. Ohjauskeinojen valinnan lähtökohta on erotella tehtäväkokonaisuuden eri tehtävät, sillä eri tavoitteet ja tehtävät vaativat erilaisia keinoja ja tehokkaimmat keinot vaihtelevat tilannekohtaisesti. Analysoimalla toimintaympäristöä saadaan selville organisaation toimintaan vaikuttavia olosuhdetekijöitä, organisaation dynaamisuus tai staattisuus ja luonne, onko organisaatio yksinkertainen vai monimutkainen. Dynaamisuus tarkoittaa toimintaympäristön muutostilan astetta ja staattinen pysyvää, vakaata tilannetta. Toiminnan muodostuessa usean toimijan yhteistoiminnan tuloksena, on kyseessä monimutkainen organisaatio, kun yksinkertaisessa toimintaympäristössä saadaan tuloksia yhteen toimijaan vaikuttamalla. Ohjauskeinojen valintaan vaikuttavat myös organisaation sosiaaliset ja kulttuuriset tekijät. (Oulasvirta ym. 2002, 31–32, 37.)

Organisaation toiminnan ohjaukseen liittyy kiinteästi valta ja valvonta. Ohjaavalla taholla tulee olla toimivalta ja kyky antaa käytännön ohjausta. Ohjausvoiman puuttuessa aiheutuu vaikeuksia ja ongelmia ohjausprosessissa, kun ohjattava ei saa tarvittavaa ohjausta toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Organisointiohjaus luo edellytyksiä päätöksenteolle. Päätöksentekijällä on harvoin käytettävissä kaikkia tietoja, joten toimeenpano on rajoitetusti rationaalista ja ohjaustilanteeseen liittyy epävarmuutta. Epävarmuutta voidaan vähentää riskianalyysin ja ennakoivan suunnittelun avulla. Ohjausprosessin seuranta- ja valvontatietoa kerätään koko toimintaympäristöstä sekä ohjattavan yksikön että ulkopuolisten tahojen toimin. Tietoja voidaan hyödyntää toiminnan suunnittelussa, päätöksenteossa ja ohjauksessa. (Oulasvirta ym. 2002, 33–38.)

Sisäiseen ja ulkoiseen toimintaympäristöön vaikuttaa rakenteen lisäksi eri kehitysvaiheiden muotoutunut organisaatiokulttuuri, joka muodostuu ajan mittaan näkyvistä ja näkymättömistä toiminnan perusoletuksista ja pelisäännöistä, ns. talon tavoista, kuten säännöksistä, arvoista, toimintatavoista, johtamisesta ja kattaa koko organisaation toiminnan. Organisaatiokulttuuri on staattinen, monimutkainen, vaikeasti määriteltävä ilmiö, jota voidaan tutkia ja analysoida. Scheinin (1987, 26, 148) mukaan kulttuuri voidaan määritellä hyvin toimiviksi perusoletuksiksi, ajan myötä muodostuneiksi

itsestään selviksi, vakiintuneiksi ja tiedostamattomiksi toimintamalleiksi, jotka eivät paljastu helposti. Harisalo (2010, 281) kuvaa kulttuuria tavaksi jäsentää todellisuutta. (Harisalo 2010, 266–267; Schein 1987, 32–35, 158, 279–304.)

Organisaatiokulttuuri ohjaa ihmisten ajattelua, valintoja, käyttäytymistä ja siten se voi edistää tai estää organisaation tehokkuutta. Kulttuuri voi olla yhtenäinen tai eriytynyt, heikko tai vahva ja kulttuurin voimakkuus voi vaihdella eri aikoina. Koko henkilöstöllä ja erityisesti johdon esimerkillä on merkittävä vaikutus organisaation fyysiseen, henkiseen ja sosiaaliseen ilmapiiriin. Tarkoituksenmukainen työn ohjaaminen ja johtaminen sekä turvallinen työympäristö motivoivat ihmistä antamaan hyvän työpanoksen. Avoimessa ja arvostavassa työn tekemisen kulttuurissa työntekijä kokee työnsä mielekkääksi ja sillä on tehokkuuden näkökulmasta suuri merkitys. Johtamistapa yhdessä organisaatiokulttuurin kanssa vaikuttavat organisaation valvonta- ja seurantatoimiin sekä toiminnan tulokellisuuteen. (Harisalo 2010, 266–267, 270–272; Holopainen ym. 2010, 55; Virkkunen, Voutilainen, Laosmaa & Salmimies 1987, 107–110.)

Näkyvillä rakenne- ja prosessimuutoksilla pyritään tehostamaan toimintaa ja pitkällä tähtäimellä ne muokkaavat organisaation kulttuuria. Koska kulttuuri ja etenkin organisaatiokulttuuri on luonteeltaan staattinen, sen muuttaminen ja muuttuminen tapahtuvat hitaasti. Kaikki kulttuurin osatekijät eivät voi, eivätkä tarvitse muuttua samanaikaisesti, vaan osa asioista pysyy muuttumattomina. Muutokset voivat tapahtua eri kehitysvaiheiden ja muutosmekanismien kautta, esimerkiksi suunniteltua organisaation kehittämistä, uudelleenorganisointia tai luonnollista muutosta. Muutoksen edellytys on nykytilanteen ja tahtotilan tunnistaminen. Organisaatiokulttuurin todellinen muutos tapahtuu kuitenkin vasta, kun organisaatio hyväksyy muutoksen ja muuttaa ajattelutapaansa, se ei onnistu pelkästään ulkoisten tai sisäisten tekijöiden vaikutuksesta, vaan vaatii ponnistuksia ja muutoksen aina kulttuurin syvärakenteissa asti. (Harisalo 2010, 272–273; Schein 1987, 26, 279–304; Temmes 1990, 74, 80.)

3 PUOLUSTUSVOIMAT

Puolustusvoimien toiminnan perusteiden, rakenteen ja toimintaympäristön tunteminen auttaa hahmottamaan ja ymmärtämään tutkimuskohdetta. Puolustusvoimien organisaatiota ja tehtäviä ei ole tarkoituksenmukaista käsitellä kovin laajasti, vaan käsittelyn painopiste on talouden ja toiminnan ohjauksessa, suunnittelussa ja raportoinnissa sekä sisäisen valvonnan ja tarkastuksen järjestelyissä. Tutkimuksen kannalta relevantteja tekijöitä tarkastellaan teoreettisen viitekehyksen osa-alueista käsin, joten aiemmin kuvattu valtiontalouden kokonaisuus tarkentuu tässä luvussa.

Puolustusvoimien toiminnan mahdollistavat infrastruktuuri, toiminnan ja talouden suunnittelu, ministeriön tulosohjaus ja valtion myöntämät määrärahat. Toiminta perustuu lakeihin, erityisesti lakiin puolustusvoimista (551/2007) ja muihin, lukuisiin valtionhallinnon määräyksiin ja ohjeistuksiin. Pitkän aikavälin toiminnan ja kehittämisen suunnitelma on kirjoitettu Puolustusvoimien kehittämissuunnitelmaan, joka on nyt voimassa vuosille 2017–2028. Valtioneuvoston puolustusselonteko antaa selkeät perusteet Puolustusvoimien lähivuosien toiminnalle ja kehittämiselle. (Valtioneuvoston kanslia 2017, 6; PV 2017b.) Puolustusvoimien strategisen suunnitelman ja puolustusministeriön toimintasuunnitelman perusteella laaditaan Puolustusvoimien toimintasuunnitelma, joka sisältää tavoitteet ja suunnitteluperusteet viisivuotiskaudelle. Asiakirjan käyttöä on rajoitettu Julkisuuslain (621/1999, 24.1. § 10 k) perusteella, joten sen tarkastelu ei ole mahdollista tässä tutkimuksessa. (PE 2014b, 5–6.)

Puolustusvoimat solmii tulossopimuksen puolustusministeriön kanssa ja vuodesta 2015 lähtien se laaditaan rullaavasti viidelle vuodelle, joskin talousarviolla kohdennettujen resurssien osalta sopimus on voimassa vain yhden varainhoitovuoden. Pääesikunnan laatiman toimintasuunnitelman avulla sovitut tavoitteet ja resurssit kohdennetaan edelleen tulosyksiköille. Keskeisiä toiminnan ohjausvälineitä Puolustusvoimissa ovat työjärjestys ja taloussääntö, joissa tarkennetaan organisaation toimivaltaa, vastuita ja tehtävänjakoa. Puolustusvoimat määrittelee työjärjestyksessään ylätasolla toimintaansa, hallintoaan ja talouttaan koskevat määräykset ja menettelytavat. Työjärjestyksellä pyritään ennalta ehkäisemään virheitä ja väärinkäytösmahdollisuuksia sekä välttämään riskialttiiden työyhdistelmien syntymistä. Lisäksi laaditaan useita, tarkentavia asiakirjoja, joista kaikkia ei vahvisteta ministeriössä. Puolustusvoimat on laatinut ja vahvistanut itselleen talousarvioasetuksen (1243/1992, 69 b §) määräämään taloussäännön, jossa annetaan organisaatiota, toimintaa ja taloutta koskevia määräyksiä virastotasolla. (esim. Alftan ym. 2008, 64–66; Laki puolustusvoimista 551/2007; PE 2014b; Puolustusministeriö 2016b; PV 2017b.)

3.1 Organisaatio, toimintaympäristö ja tehtävät

Suomen Puolustusvoimien ylipäällikkönä toimii Tasavallan presidentti ja hallinnollisesti Puolustusvoimat on puolustusministeriön alainen. Puolustusvoimien organisaatiossa ylimpänä ovat Puolustusvoimain komentaja ja pääesikunta, keskushallintoviranomainen ja johtoesikunta, joka johtaa ja valvoo Puolustusvoimille asetettujen tehtävien suorittamista. Puolustusvoimien organisaatioon kuuluu lisäksi Maavoimat, Ilmavoimat, Merivoimat, Maanpuolustuskorkeakoulu sekä varuskuntia, sotilaslaitoksia, joukko-osastoja, muita hallintoyksiköitä ja maakuntajoukkoja. Puolustusvoimien toimintaan liittyy laaja, intressiryhmien muodostama verkosto sekä kotimaassa että ulkomailla. Voidaan ajatella, että sidosryhmään kuuluu koko yhteiskunta, jokainen kansalainen ja viranomainenkin. Suomessa näkyvin toiminnan osa muodostuu henkilöstöstä, tavarantoimittajista, kumppaneista ja yhtiöistä. Kansainvälisesti keskeisimmät sidosryhmät ovat pohjoismaat, Yhdysvallat, Venäjä ja kansainväliset järjestöt, kuten EU ja NATO. (Valtioneuvoston kanslia 2017; PV 2017b.)

Toiminnan pääpaino on sotilaallisen puolustuskyvyn ylläpitävissä toimissa ja lakisääteisten tehtävien toteuttamisessa. Puolustusvoimien päätehtävä on Suomen sotilaallisen puolustamisen kyky, sen toteuttamista tukevat tilannekuva sekä aluevalvonnan ja alueellisen koskemattomuuden turvaamisen valmius. Muina lakisääteisinä tehtävinä Puolustusvoimat palvelee yhteiskuntaa kaikkina aikoina turvallisuusstrategian linjausten ja voimassa olevien säädösten mukaisesti, antamalla tukea ja virka-apua muille viranomaisille ja osallistumalla kansainväliseen sotilaalliseen kriisinhallintaan (Laki puolustusvoimista 551/2007, 2 §.) Näiden laajojen ja monipuolisten tehtävien suunnittelu ja toteuttaminen vaativat paljon tiedustelu-, valvonta- ja johtamisjärjestelmältä. Lisäksi organisaatiossa on käynnissä runsaasti resursseja sitovia ja pitkäaikaisia hankkeita, jotka useimmiten liittyvät tietojärjestelmiin ja maanpuolustuskalustohankintoihin. (esim. PV 2007; PV 2008; PV 2011; PV 2017b.)

Yleinen taloustilanne ja sen aiheuttama kiristynyt resurssitilanne on pakottanut ja pakottaa edelleen Puolustusvoimat tarkastelemaan ja sopeuttamaan toimintaa. Toiminnan ydin- ja tukitoimintoja arvioidaan, eri toimintamallivaihtoehtoja kartoitetaan ja toimintoja järjestellään uudelleen kustannustehokkuuden parantamiseksi. Toiminnallisia ja taloudellisia kustannussäästöjä haetaan myös yhteistyön, palvelujen keskittämisen ja ulkopuolisilta palveluntuottajilta hankkimisen kautta, joista esimerkkinä ovat palvelukeskus-, kumppanuus- ja ulkoistamissopimukset. (esim. PV 2007; PV 2008; PV 2013; PV 2015.) Ulkoistamisen ja kumppanuuden toimintamalleissa syntyy sopimussuhteeseen perustuvia tehtäviä ja näkymättömiä kustannuksia, toiminnan transaktiokustannuksia, jotka jäävät usein huomioimatta, koska niitä ei synny omassa palvelutuotannossa. Edullisuusvertailussa tulee

huomioida palvelun kokonaistaloudellisuus, mukaan lukien laatu ja vaikuttavuus, joiden mittaaminen rahassa ei ole yksiselitteistä. (Meklin 2011, 127, 137.)

Suunniteltujen muutosten toteutuminen on ehdoton edellytys talouden ja toiminnan tasapainon saavuttamiseksi, mutta samaan aikaan on voitava turvata Puolustusvoimien toimintakyky normaali- ja poikkeusoloissa sekä ennaltaehkäistä ja torjua sotilaalliset uhkat (esim. PV 2007; PV 2008; PV 2010; PV 2013; PV 2015; PV 2016). Viime vuosina Suomen Puolustusvoimien organisaatio, tehtävät ja toimintaympäristö ovat muuttuneet huomattavan paljon ja muutos näyttää jatkuvan tulevaisuudessakin. Organisaatiokokonaisuuden tarkastelussa tulee ottaa huomioon sen toimintaympäristö ja siinä tapahtuneet muutokset. Tarkasteluajanjaksolla 2006–2015 Puolustusvoimien laajentunut ja monipuolistunut tehtäväkenttä sekä kotimaassa että kansainvälisesti on lisännyt paineita tehtävien hoitamisessa. Samaan aikaan organisaatiossa on toteutettu useita sekä rakenteellisia että toiminnallisia muutoksia. (esim. PV 2009; PV 2010; PV 2013; PV 2015; PV 2016; Valtioneuvoston kanslia 2017.)

Tarkastelukauden merkittävimmillä rakenteellisilla organisaatiomuutoksilla, vuosien 2008 ja 2015 alussa, on tavoiteltu kustannussäästöjä joukko-osastojen lakkauttamisten, siirtojen ja yhdistämisten sekä toiminnan uudelleenorganisoinnin avulla. Toiminnan luonne on muuttunut, koska tehtäviä ei enää hoideta yksinomaan omana toimintana, vaan niitä hoidetaan yhdessä Puolustusvoimien ulkopuolisten kumppanien ja yhtiöiden kanssa. Näistä esimerkkeinä voidaan mainita Millog Oy, kunnossapidon strateginen kumppani vuodesta 2009 lähtien ja Leijona Catering, joka vuodesta 2012 lähtien vastaa Puolustusvoimien ruokahuollosta. Kansainvälinen yhteistyö on lisääntynyt Suomen ja maailmanlaajuisen yleisen tilanteen, väestönkehityksen ja muuttoliikkeen sekä teknologian kehityksen seurauksena. (esim. PV 2009; PV 2010; PV 2013; 2016a; Valtioneuvoston kanslia 2017.)

Toimintaa arvioidaan ja kehitetään jatkuvasti auditointien, itsearviointien sekä sidosryhmä- ja asiakaskyselyjen avulla. Puolustusvoimat hallitsee muutoksia toimivalla sisäisellä valvonnalla, laatu- ja ympäristöjärjestelmillä. (PV 2011, 24–25; PV 2015, 44.) Sisäinen tarkastus ja valvonta kattavat COSO -mallin mukaisesti koko organisaation, toimialat ja tulosyksiköt, toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet sekä säädösten noudattamisen. Osatekijät voidaan nähdä osana johtamisprosessia ja ne limittyvät toisiinsa kuten COSO -kuutiossa. (PE 2009b.) Puolustusvoimissa johtamis- ja hallintojärjestelmä sisältää useita johtamismalleja. Esimerkiksi tulohjauksen keinoin johdetaan tavoitteellista toimintaa ja syväjohtamisella keskitytään ihmisten johtamiseen. (PV 2017b.)

3.2 Sisäinen tarkastus ja valvonta

Sisäisen tarkastuksen arviointitoiminnon tarkoitus, toimivalta ja vastuut Puolustusvoimissa määritellään pysyväsasiakirjalla. Puolustusvoimilla on erillinen sisäisen tarkastuksen yksikkö, pääesikunnan sisäinen tarkastusyksikkö, joka yhdessä alueellisten sisäisten tarkastajien kanssa tuottavat tietoa johdolle toiminnasta, prosesseista ja organisaatiosta joko vuosisuunnitelman mukaisina tarkastuksina tai erillistarkastuksina. Linjaorganisaatiosta riippumaton ja objektiivinen tarkastus-, varmistus- ja konsultointitoiminta perustuu kansainvälisiin IIA:n ammattistandardeihin, valtion talousarviolakiin (423/1988) ja -asetukseen (1243/1992). Sisäinen tarkastus tarjoaa järjestelmällisen lähestymistavan johtamis-, hallinto-, riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen. Toimivalta koskee Puolustusvoimien kaikkien yksiköiden kaikkea toimintaa ja myös niiden ulkopuolisten toimintaa, jolle PV palvelusopimuksella siirtää vastuullaan olevia tehtäviä hoidettavaksi. (PE 2014c.)

Talousarviolaki (423/1988) 24b § ja talousarvioasetus (1243/1992) 69 ja 69a § antavat perusteet asianmukaiselle sisäisen valvonnan kokonaisuudelle. Niitä täydentävä Puolustusvoimien normi (PE 2009b) määrittelee sisäisen valvonnan ihmisten suunnittelemaksi ja toteuttamaksi organisaatio- ja aikasidonnaiseksi toiminnaksi, joka on integroitu osaksi tulosohjausta, johtamista ja toimintaa ja jota arvioidaan sekä määrällisesti että laadullisesti. Normin mukaan sisäisen valvonnan tavoite on saada ”kohtuullinen varmuus toiminnan ja talouden lainmukaisuudesta ja talousarvion noudattamisesta, varojen turvaamisesta, toiminnan tuloksellisuudesta sekä taloutta ja tuloksellisuutta koskevien oikeiden ja riittävien tietojen tuottamisesta”. (PE 2009b.)

Sisäisen valvonnan keskeiset alueet ovat Puolustusvoimissa COSO -mallin mukaisia. Organisaation johdolla on sisäisen valvonnan järjestämis- ja tiedottamisvastuu ja se antaa sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman Puolustusvoimien tilinpäätöksessä. Linjaorganisaation vastuulla olevat ja toteuttamat valvontatarkastukset nähdään Puolustusvoimissa osana toiminnan laillisuuden varmistamista ja tuloksellisuuden ohjausta. (PE 2009b.) Tulosyksiköt arvioivat sisäisen valvonnan tilaa ja toteutumista osana normaaleja toimintaprosesseja ja vuosittaista itsearviointia (PV 2014, 34).

3.3 Talouden ja toiminnan ohjaus, suunnittelu ja raportointi

Puolustusvoimien toimintasuunnitelma on Puolustusvoimien ja sen tulosyksiköiden toiminnan ja resurssien suunnittelun (TRSS) keskeisin asiakirja. Toiminnan suunnittelun ja seurannan lähtökohta on tulosyksikötaso, joita tällä hetkellä ovat Maavoimat, Merivoimat, Ilmavoimat, Puolustusvoimien Logistiikkalaitos, Maanpuolustuskorkeakoulu sekä pääesikunta ja sen alaiset laitokset (PV 2017b). Puolustusvoimien taloussääntöä noudatetaan Puolustusvoimat -kirjanpitoyksikössä ja pal-

velusopimuksin sovittujen tehtävien osalta valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksessa Palkeissa. Työnjaon tulee noudattaa valtionhallinnon Kieku-ratkaisua. Esimerkiksi Palkeet hoitavat perustietopäivityksiä ja rutiininluonteisia talous- ja henkilöstöalan tehtäviä. Taloussääntö määrittää tehtävät ja vastuut seuraavilta osa-alueilta: maksuliike, menojen ja tulojen käsittely, kirjanpito ja tuloksellisuuden laskentatoimi, tilinpäätös, omaisuuden hallinta, taloushallinnon tietojärjestelmät, virheiden ja väärinkäytöksiä koskevat menettelyt ja muut määräykset. Näistä osa-alueista käsitellään seuraavaksi tutkimuksen kannalta olennaisimmat: kirjanpito, tuloksellisuuden laskentatoimi ja tilinpäätös sekä niiden yhteydessä sivutaan taloushallinnon tietojärjestelmiä, virheitä ja väärinkäytöksiä koskevia menettelyitä. (PE 2014b.)

Puolustusvoimat -kirjanpitoyksikön kirjanpito muodostuu taloushallinnon organisaation mukaisten yksiköiden kirjanpidosta ja muusta aineistosta sekä eri henkilöstö- ja talousalan tietojärjestelmistä tuotavista tiedoista. Kirjanpilotietojen oikeellisuutta ja luotettavuutta varmennetaan hyödyntämällä taloushallinto-organisaation sisään rakennettuja varmistuksia ja menettelytapoja, aineistojen täsmäytyksiä taloushallinnon järjestelmissä sekä järjestelmien menetelmäkuvausten ja kontrollien avulla. Tarkastusta ja varmennusta suoritetaan muun muassa pistokokein tositeaineistoon, tarkastus- taulukkojen ja raporttien avulla. Toimenpiteitä tehdään päivittäin, kuukausittain, kausittain ja tarvittaessa erillisinä tarkastuksina. (PE 2014b; PE 2017.)

Puolustusvoimat käyttää toiminnanohjaus- ja taloushallintojärjestelmänään SAP -järjestelmää (PVSAP) vuodesta 2004 lähtien ja vuodesta 2007 lähtien talous- ja palkkahallintoa tukevaa Rondo - laskujen käsittelyjärjestelmää, josta on liittymä PVSAP:iin. Taulukkolaskentaohjelma Excel tukee edellä mainittuja järjestelmiä. Kirjanpitoyksiköiden käyttämässä PVSAP -järjestelmässä tehtävä- tai henkilökohtaisten käyttöoikeuksien määrittely, hallinnointi ja valvonta ovat merkittävässä asemassa tiedon hallinnan ja tietoturvallisuuden näkökulmasta. Jatkuva käyttöoikeuksien valvonta ja tarkastus on keskeistä riskialttiiden työyhdistelmien ehkäisemiseksi, erityisesti muutostilanteissa ja toiminnassa sidosryhmien kanssa. Taloussäännössä määritellään myös menettelyt virhe- ja väärinkäytötapauksissa, joiden jatkotoimenpiteinä mainitaan sisäisen valvonnan kehittäminen ja em. tilanteiden ehkäisy jatkossa. (PE 2014b; PV 2009; PV2010.)

Valtuusseuranta Puolustusvoimissa perustuu talousarviolakiin (423/1988), talousarvioasetukseen (1243/1992) sekä Valtiokonttorin ja pääesikunnan antamiin määräyksiin. Valtuusseurannan normi (PE 2016c) määrittää valtuuden olevan määrältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu oikeus tehdä sopimuksia ja antaa sitoumuksia, joista aiheutuviin menoihin varaudutaan tulevien vuosien tulo- ja menoarvioissa. Valtuuksien suunnittelu, käyttö ja seuranta tapahtuvat useissa eri prosesseissa (toi-

minnan ja resurssien suunnittelu, logistiikka, talous), eri organisaation tasoilla (hajautetusti ja keskitetysti sekä linjaorganisaatiossa että pääesikunnassa) ja eri järjestelmissä (PVSAP, Excel). Valtuus-seurannan tulee tuottaa hyvää kirjanpitoa noudattaen oikeat ja riittävät tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä. Tosiaineisto muodostuu PVSAP -järjestelmästä ja raporttien perusteella laaditaan valtuusilmoitus Excelissä. Pääesikunnan suunnitteluosaston talussektori vastaa seurannasta ja Valtiokonttorille lähetettävästä seurantailmoituksesta, joka on myös osa Suomen valtion tilinpäätöstä. (PE 2016c; PE 2017; Valtiokonttori 2016a, 302.)

Toiminnan ja resurssien käytön seurannalla sekä johdon laskentatoimella on tarkoitus tuottaa konkreettista tietoa Puolustusvoimien toiminnasta valtiolle, Puolustushallinnolle, Puolustusvoimien johdolle ja sen tulosityksiköille. Tuloksista ja varojen käytöstä laaditaan tulosaluekohtaisia raportteja, selvityksiä, arviointeja ja laskelmia toiminnanohjausta ja päätöksentekoa varten. Toteumaraportit ja tunnusluvut, kuten vuosi- ja tulosraportit sekä tilinpäätös tekevät näkyväksi, mitä myönnetyllä rahoituksella on saatu aikaan, toiminnan tuloksellisuuden ja tulosvastuun toteutumisen. Olennaista on myös tulossopimuksen toteutumisen analysointi, joka antaa perusteita tuleviin tulosneuvotteluihin, toimintasuunnitelmille ja tavoitteiden asetteluun. (PE 2014b.)

Kirjanpidon, johdon laskentatoimen ja vuosiraportin tietojen perusteella laaditaan Puolustusvoimien julkinen toimintakertomus, johon sisältyy muun muassa johdon katsaus, kuvaus ja johtopäätökset yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta ja toiminnan tuloksellisuudesta, kustannusvastaavuuslaskelmat, tilinpäätösanalyysi, johdon tekemä sisäisen valvonnan arviointi ja vahvistuslausuma sekä yhteenveto olennaisista virheistä, väärinkäytöksistä ja rikoksista. (PE 2014b.) Johdon allekirjoittama toimintakertomus täydentää tilinpäätöslaskelmia ja liitteitä sekä tuottaa tiedot toiminnan tuloksellisuudesta ja lakisääteisten tehtävien vaikuttavuudesta yhteiskunnallisella tasolla (PE 2014b; Pöllä & Etelälahti 2002, 229; Talousarviolaki 423/1988, 17 §).

Talouden ja toiminnan tuloksellisuutta Puolustusvoimat mittaa, arvioi ja raportoi valtion talousarvion annettun lain (423/1988) ja asetuksen (1243/1992) mukaisesti sekä tulosprisman käsitteiden avulla, joita ovat yhteiskunnallinen vaikuttavuus, toiminnallinen tehokkuus, tuotokset ja laadunhallinta sekä henkisten voimavarojen hallinta (kuvio 1). Yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen kuuluvat ovat muun muassa puolustusjärjestelmä, turvallisuus Suomessa ja kansainvälisesti. Toiminnallinen tuloksellisuus on jaoteltu edelleen toiminnalliseen tehokkuuteen, tuotoksiin ja laadunhallintaan sekä henkisten voimavarojen hallintaan ja kehittämiseen. Henkisten voimavarojen hallinta kuvaa henkilöstön voimavarojen käyttöä ja henkilöstön osaamisen, työkyvyn, motivaation ja johtamisen tilaa.

Toiminnallista tehokkuutta arvioidaan taloudellisuuden, tuottavuuden, maksullisen toiminnan tuloksen ja kannattavuuden tunnusluvuilla. Talousarvioasetuksen (1243/1992) 65 §:n 1 momentin 2. kohdan mukaan viraston tulee osoittaa kustannusvastaavuuslaskelmalla, että maksullisen toiminnan tuotot kattavat kustannukset (Valtiokonttori 2016a, 235–237). Tuotokset ja laadunhallinta kattavat toteutuneiden suoritteiden ja julkishyödykkeiden määrän ja laadun arviointitiedot osana suoritus- ja palvelukykyä. Toimintakertomuksen terminologia ja asiasisällöt noudattelevat kuvion 1 mukaista tulosprismaa. (PE 2014b.)

Puolustusvoimat -kirjanpitoyksikön tilinpäätös laaditaan oman erillisen normin mukaan Valtiokonttorin määrittämässä aikataulussa. Tilinpäätösasiakirjan (toimintakertomus, tilinpäätöslaskelmat ja liitteet) allekirjoittaa Puolustusvoimain komentaja ja pääesikunnan päällikkö. Tilinpäätös- ja toimintakertomusasiakirja lähetetään puolustusministeriöön, Valtiokonttoriin ja tilintarkastettavaksi Valtiontalouden tarkastusvirastoon. (PE 2014b, 21.)

4 TILINTARKASTUKSEN ARVIOINTI JA VAIKUTTAVUUS

Empiirisen aineiston tutkimustyö aloitettiin käymällä läpi VTV:n Puolustusvoimien tilintarkastuskertomukset vuosilta 2006–2015 ja tekemällä yhteenvetoa huomautusten syistä, jotka on koottu liitteeseen 1. VTV on velvoittanut Puolustusvoimia laatimaan vastineen, millaisin toimenpitein virheitä ja puutteita korjataan (Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000, 5 §). Seuraavassa vaiheessa perehdyttiin pääesikunnan antamiin vastineisiin, ilmoitusasiakirjoihin, jotka koskevat vuosien 2006–2009 ja 2012–2015 tilinpäätöksiä ja tilintarkastusta. Ilmoitusasiakirjoja ei ole vaadittu vuosilta 2010 ja 2011, vaikka samoja puutteita on esiintynyt kuin muinakin tarkastelujakson vuosina. Selvitysten mukaan eri vuosina on tehty sekä erilaisia että samankaltaisia korjaavia toimenpiteitä, joita käsitellään tarkemmin luvussa 4.2. Toimenpiteiden suunnittelua, toteutusta, käyttöönottoa, seurantaa ja vaikuttavuutta tarkastellaan sekä tilinpäätösinformaation että tilintarkastuksen näkökulmasta teorialähtöisesti ja käytännönläheisesti.

Kolmannessa vaiheessa perehdyttiin kirjallisuuden ja dokumenttiaineiston pohjalta teoreettiseen viitekehykseen (luku 2) ja valtiontalouden tarkastuksen lähtökohtiin, jotka ovat tilintarkastuskertomusten perusta. Kirjallisessa tutkimusaineistossa käsitellään asioita suurimmaksi osaksi yleisellä tasolla ja konkretian tasolle päästään vain osittain. Aineistosta ei voitu kovin laajasti todentaa tai päätellä konkreettisten toimenpiteiden määrää, laatua, toteutus- ja käyttöönottoaikataulua sekä tosiasiallisia vaikutuksia ja aikaa, jolloin muutoksen odotetaan parantavan tilannetta. Pohjautuen edellisiin vaiheisiin laadittiin tutkimusaineistosta esille nousseista teemoista sähköpostikysely (liite 3).

Konkreettisten asia- ja mielipidekysymysten tavoitteena oli saada tutkimuskohdetta ja ilmiötä selittäviä, tutkimuksen kannalta olennaisia lisätietoja pääesikunnan talouden ja Valtiontalouden tarkastusviraston henkilöiltä. Kyselyvastausten antia on hyödynnetty tämän tutkimuksen eri osioissa. Kyselyvastaukset osaltaan vahvistavat, että molemmat organisaatiot toimivat kuten kirjallinen aineisto antaa ymmärtää ja selittävät kummankin osapuolen prosesseja ja näkökulmia. Empiirisen osuuden aluksi perehdytään VTV:n tarkastusperiaatteisiin, jotka tarkentavat luvun 2.3.1. tilintarkastuksen teoriaa ja jotka luovat pohjaa tarkemmalle aineistoanalyysille.

4.1 VTV:n tarkastusperiaatteet ja -kertomusten rakenne

Valtiontalouden tarkastusvirasto korostaa tilintarkastusta monimutkaisena ja -vaiheisena prosessina, joka alkaa suunnittelusta ja päättyy raportointiin. Tilinpäätöksen tarkastaminen on ajallisesti pidempi kuin pelkkä tarkastuskausi ja kattaa koko prosessin, jonka eri osiot eivät ole irrallisia toimenpiteitä, vaan menevät päällekkäin. Tarkastustyö perustuu kirjalliseen tarkastussuunnitelmaan ja sen liit-

teenä olevaan riskianalyysiin, joiden lähtökohdat noudattelevat yleisiä tilintarkastuksen oletuksia, kuten tiedon olennaisuus, oikeellisuus, täydellisyys, luotettavuus, olemassaolo ja katko sekä arvostaminen. VTV ei määrittele kohteen arviointikriteerejä, vaan ne on asetettu säädöksiin. Toimintoja arvioidaan laajemmassa kontekstissa kuin yhden viraston tai laitoksen näkökulmasta, esimerkiksi tiedon olennaisuutta arvioidaan valtiontalouden ja luotettavuutta tiedon lähteen, luonteen, olennaisuuden ja vertailukelpoisuuden näkökulmasta. Valtiontalouden merkitys ja valtiontaloudellinen riski ohjaa myös tarkastuksen kohdentamista ja ajoitusta. (VTV 2015e, 9, 11; VTV 2017a.)

Yleiset tarkastuksen kriteerit, lähtökohdat, toimenpiteet ja menetelmä kuvataan vuosikohtaisessa suunnitelmassa, jota päivitetään tarkastuskauden aikana riittävän tilintarkastusevidenssin saamiseksi, esimerkiksi toiminnan, olosuhteiden tai tietojärjestelmien muuttuessa tai havaittaessa poikkeamia, puutteita ja virheitä. Aiemmissä tarkastuksissa tunnistetut epäjohtonmukaisuudet, puutteet ja virheellisyydet tulee tarkastaa uudelleen ja todentaa, onko aiemmin havaittujen epäkohtien korjaamiseksi ryhdytty toimenpiteisiin ja onko tilanne korjaantunut. Sisäisen valvonnan tila, organisaation koko ja monimutkaisuus tulee huomioida tarkastussuunnittelussa. VTV:n tilintarkastusohjeen (2016d, 13) mukaan sisäisen valvonnan osa-alueet noudattelevat COSO -mallia ja ovat seuraavat: valvontaympäristö, riskien arviointiprosessi, tietojärjestelmät ja niihin liittyvät toimintaprosessit, kontrollitoiminnot sekä kontrollien seuranta. Tarkastuskohteen ulkoistamien tehtävien ja eri järjestelmien rajapintojen tarkastus suoritetaan erillisen suunnitelman pohjalta. (VTV 2015e, 9, 13, 17, 20, 29; VTV 2017a.)

Tarkastuksen onnistumisen kannalta on keskeistä, että tarkastajalla on hyvä yleiskäsitys kohteesta. Erityisesti kohteen toimintaympäristön, sisäisen valvonnan, toiminnan ja prosessien sekä tilivelvollisuutta toteuttavien laskenta- ja raportointijärjestelmien tuntemus tukee optimaalisten tarkastusmenetelmien valintaa, lausuma-aluekohtaista riskien analysointia sekä tarkastustoimenpiteiden suunnittelua ja toteuttamista. Vaikka kohteen tuntemus ja siitä muodostettu käsitys eivät tuota suoraa tilintarkastusevidenssiä, auttavat ne ammattitaitoista ja pätevää tarkastajaa keskittymään olennaisiin seikkoihin. Tarkastaja voi tunnistaa paremmin olennaisia riskejä ja kohdentaa tehokkaammin tarkastusresurssit ja -toimenpiteet luonteeltaan, ajoitukseltaan ja laajuudeltaan tiedon luotettavuuden arvioimiseksi sekä riittävän ja vakuuttavan tarkastusevidenssin hankkimiseksi ja verifiointiseksi. Toimenpiteet valitaan tarkoituksenmukaisuuden perusteella ja ne voivat olla aineistotarkastusta, kontrollien testausta tai näiden yhdistelmiä, joissa käytetään laajasti tietokoneavusteisia menetelmiä ja joita suoritetaan tilikauden aikana, lopussa tai päätyttyä. (VTV 2015e, 13–15.)

Tilintarkastajan ja tarkastuskohteen henkilöstön välinen riittävä yhteistyö, kommunikointi ja vuorovaikutus ovat erittäin tärkeitä koko tilintarkastusprosessin ajan. Kohteessa tehtyä sisäisen tarkastuksen ja valvonnan sekä muun ulkopuolisen asiantuntijan työtä hyödynnetään soveltuvin osin, kun se on ensin todettu luotettavaksi tiedon lähteeksi. Näin voidaan välttää tarpeetonta päällekkäistä työtä ja sisäisen tarkastuksen eri näkökulma ja keskustelut heidän kanssaan koetaan hyödyllisiksi, samoin vierailut eri toimipisteissä. (VTV 2015e, 16; VTV 2017a.)

Tarkastusviraston tilintarkastuksissa tarkastuskohteet määritellään yleisesti matalariskisiksi. Tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle käytetään analyttisiä aineistotarkastusmenetelmiä, pistokoetarkastuksia, kontrollitestausta ja tarvittaessa tarkastusta kohdistetaan yksittäisiin tapahtumiin, muun muassa olennaisiin virheellisyyksiin talousarvion noudattamisessa. Tarkastuksen aika- ja kustannuspaineiden ratkaisemiseksi tietotekniikan käyttö on tuntuvasti lisääntynyt tilintarkastustoiminnassa ja monipuolistanut, parantanut ja nopeuttanut tarkastusta. Tositemäärien kasvu ja tietojärjestelmien integroituminen ovat osaltaan lisänneet kontrollitestausta, järjestelmä-tarkastusta sekä erilaisten tarkastusohjelmistojen ja taulukkolaskentaohjelmien käyttöä aineistotarkastuksessa. (VTV 2015e, 10, 20–21, 23.)

VTV:n aineistotarkastus on tehokasta, todentavaa ja tietokoneavusteista. VTV saa PV:n kirjanpito- ja tosiaineiston sähköisessä muodossa, joten tiedon luotettavuustaso on hyvä ja aineistotarkastus on tehokasta. Vaikka aineistotarkastustoimenpiteitä suoritetaan jokaista olennaista erää kohti, ne eivät aina yksin riitä tuottamaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, vaan lisäksi on tarkoituksenmukaista yhdistää kontrollien testausta. Tarkastuksen tehokkuuteen ja vaikuttavuuteen pyritään myös yhdistämällä muiden järjestelmien tietoja. Tarvittaessa VTV:n pyytämät ulkopuoliset, ns. positiiviset vahvistukset, täydentävät aineistotarkastusta. Niitä käytetään muun muassa tilien saldotietojen vahvistamiseksi. (VTV 2015e, 20–21; VTV 2017a.)

Julkisen sektorin laaja valvonta- ja toimintaympäristö usein aiheuttaa yksityissektoria laajemman ja yksityiskohtaisemman kontrollien testauksen, esimerkiksi ulkoistettujen toimintojen ja kumppanuuksien osalta. VTV arvioi sisäisten kontrollien riittävyyttä ja asianmukaisuutta riskianalyysissä, jota tukee valvontaympäristöstä ja sen tilasta muodostettu käsitys. Tarkastussuunnitelmassa määritellään hyväksyttävä kontrolliriskitaso ja suunnitellaan kontrollien testaus, jonka avulla todetaan kontrollien tila: toimivatko ne tehokkaasti ja varmasti, miten suoria ja johdonmukaisia tai toisistaan riippuvaisia eli epäsuoria ne ovat. Kontrollit voivat olla yleisiä, estäviä, ehkäiseviä, havaittavissa olevia, korjaavia ja ne luonteeltaan ne ovat automaattisia tai manuaalisia. Tietojärjestelmissä on kahdenlaisia yleisiä IT-kontrolleja: sovelluskontrolleja tukevia ja järjestelmän toimivuutta var-

mistavia kontroleja. Sovelluskontrollit ovat tietojärjestelmän sisäisiä kontroleja, jotka toistuvat automaattisesti ja jotka jatkuvasti tukevat ja varmistavat järjestelmän oikeaa toimintaa. Tietojärjestelmien automaattisten, aiemmin testattujen, toimiviksi ja johdonmukaisiksi havaittujen kontrollien muutokset tarkastetaan järjestelmien dokumentoinnista tai haastattelemalla johtoa. (Tietojärjestelmien tarkastus ja valvonta 1997, 15–17; VTV 2015e, 11, 17–19.)

Koko tarkastusprosessin ajan tapahtuva dokumentointi kokoaa tilintarkastajan valinnat, suoritettujen toimenpiteet ja niiden tulokset perusteluineen ja johtopäätöksineen. VTV:n tilintarkastusdokumentaatio muodostuu pysyvistä ja eri vuosien tiedoista. Suunnitelmat, työpaperit ja muut dokumentit osoittavat tilintarkastuksen toimenpiteet, tulokset ja hankitun tilintarkastusevidenssin. Tiedon lähde ja luotettavuus, mahdollisen virheellisuuden merkittävyys, kontrollien tehokkuus, tarkastuskohteesta ja sen valvontaympäristöstä ja sisäisestä valvonnasta muodostettu käsitys vaikuttavat tilintarkastajan harkintaan, mikä on riittävä määrällisesti ja laadullisesti tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Evidenssin perusteella tarkastaja arvioi tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden ja arviovaraisten tietojen asianmukaisuuden. (VTV 2015e, 22, 24, 31.)

Tilintarkastaja laatii lausuma-aluekohtaiset tilintarkastuslausumat, joissa hän toteaa hankkineensa kohtuullisen varmuuden, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä ja onko talousarviota noudatettu. Tulokset raportoidaan ensin suullisesti, väliraportilla tai tarkastusmuistiolla. Johtopäätösten jälkeen lausumien pohjalta laaditaan kirjallinen, vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus. Kertomuksessa voidaan esittää lisätietoa ilman tilintarkastuskertomuksen mukauttamista. VTV:n tilintarkastuskertomuksessa esitetään mukautettu lausuma, jos jollakin lausuma-alueella annetaan yksittäinen huomautus. Vakavimmista huomautuksista annetaan lisäksi ns. laillisuuskannanotto. (VTV 2015e, 32–33.)

Valtiontalouden tarkastusviraston antamat tilintarkastuskertomukset Puolustusvoimien toiminnasta sisältävät pääsääntöisesti seuraavat osa-alueet: tilinpäätös (laskelmat ja liitetiedot sekä tuloksellisuuden kuvaus), sisäinen valvonta sekä talousarvio ja sitä koskevien keskeisten säännösten noudattaminen. Tarvittaessa kertomuksen rakenteeseen on eri vuosina lisätty osa-alueita, kuten budjetointimenettelyt ja ilmoitusvelvollisuus. Kertomuksessa kuvataan ja perustellaan suoritettujen tarkastustoimenpiteiden olennaisuus ja validiteetti sekä tarkastuksessa tehdyt havainnot ja puutteet. (esim. VTV 2007a, VTV 2015b.)

4.2 Tarkastuskertomusten vaikuttavuus

VTV:n Puolustusvoimia koskevat tilintarkastuskertomukset vuosilta 2006–2015 analysoitiin ja kokonaiskuvan saamiseksi huomautusten syistä laadittiin taulukko (liite 1). Yhteenvedo osoittaa selkeästi, että useat tarkastuskertomusten huomautusten aihealueet toistuvat. Valtiontalouden tarkastusvirasto on lähes kaikkina tarkastelujakson vuosina todennut, että PV:n tilinpäätöstietoja ei voida pitää olennaisilta osin luotettavina ja ne eivät anna oikeaa ja riittävää kuvaa toiminnasta ja taloudellisesta tilanteesta. Osana tarkastuksen vaikuttavuuden seurantaan VTV velvoittaa Puolustusvoimia antamaan lisätietoja ja laatimaan virheiden ja puutteiden toimenpidesuunnitelman. (Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000 5 §). Ilmoitusvelvollisuus koskee valtuusseurannan ja tuloksellisuuden laskentatoimen osa-alueita sekä edellisiin liittyvä sisäinen valvonta, jotka nousivat tutkimuksen pääteemoiksi. (liite 1; esim. VTV 2008; VTV 2014.)

Pääesikunta on laatinut VTV:n edellyttämät selvitykset korjaustoimenpiteistä vuosien 2006–2009 ja 2012–2015 tilinpäätöksistä. Vuosien 2010 ja 2011 tilintarkastuskertomuksiin ei ole sisällynyt ilmoitusvelvollisuutta tehdyistä toimenpiteistä tietojen puutteista huolimatta. Edellä mainittuina kahtena vuotena valtuusseurannan tiedoissa ei havaittu olennaisia virheitä, vaikkakin kaikilta osin tietojen oikeellisuudesta ei voitu varmistua. Tuloksellisuuden laskentatoimessa toiminnallisen tehokkuuden työajan kohdentamiseen todetaan ko. vuosien osalta sama olennainen arvionvaraisuus kuin muina tarkastelujakson vuosina. Pääesikunnan ilmoitusten rakenne noudattelee vastaavan tilintarkastuskertomuksen rakennetta asiakokonaisuuksittain, joissa kuvataan tilanteeseen vaikuttaneet ja osin edelleenkin vallitsevat olosuhteet ja tekijät, puutteiden ja virheiden korjaamiseksi suoritettut ja suunnitelmassa olevat toimenpiteet sekä niiden aikataulutus. (esim. PE 2010; PE 2015; VTV 2008; VTV 2011; VTV 2012.)

Erityisesti tarkastuskertomuksista, mutta myös muusta tutkimusaineistosta esille nousseita aihealueita syvennettiin sähköpostikyselyn avulla. Kysymysten teemat koskivat valtuusseurantaa, tuloksellisuuden laskentatoimeja ja näihin liittyvää sisäistä valvontaa. Koska laatu, yhteistyö ja vaikuttavuus korostuivat tutkimusprosessissa koko ajan, kysyttiin lisäksi talousinformaation laadun varmistamisesta, seurannasta ja valvonnasta, muiden työn hyödyntämisestä ja työmuodoista. (liite 1; liite 3.) Kysymysvastaukset vastaukset antoivat tutkijalle olennaisia lisätietoja tutkimuskohteesta ja selittivät lisää ilmiötä (PE 2017; VTV 2017a).

Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomuksien teemoja, niihin liittyviä Puolustusvoimien vastineita ja sähköpostikyselyaineistoa on tarkoituksenmukaista analysoida teemakokonaisuus kerrallaan. Aluksi paneudutaan valtuusseurantaan ja tuloksellisuuden laskentatoimeen, teemoihin,

joihin VTV on esittänyt vastinevaateen tilintarkastuskertomuksissaan. Tutkimuskontekstin kannalta on hyödyllistä käsitellä edellisiin liittyvää sisäistä valvontaa, joka on osa tutkimuksen teoreettista viitekehystä ja johon on otettu kantaa tilintarkastuskertomuksissa. Sen jälkeen käsitellään analyysissa esiinnousseita tutkimusteemoja yhteisesti syventäviä ja selittäviä asioita, kuten PV:n ja VTV:n omia ja yhteisiä toimintaprosesseja. Analyysin lopuksi tuodaan esille muita aineistosta nousseita teemoja, jotka tutkija katsoo tarpeelliseksi nostaa esille tutkimuskokonaisuuden paremmaksi hahmottamiseksi ja ymmärtämiseksi.

Valtuusseuranta

Tarkastelujaksolla Valtiontalouden tarkastusvirasto on todennut virheellisiä ja puutteellisia tietoja Puolustusvoimien tilinpäätöslaskelmissa ja -liitteissä sekä talousarvion toteumalaskelmissa. Laskelmat, liitteet ja erittelyt eivät ole varmentaneet tilinpäätöksen oikeellisuutta, kuten valtion talousarviosta annettu asetus (1243/1992, 64 §) edellyttää. Suuri osa huomioista liittyy valtuusseurannan tietoihin, jotka tarkastusten perusteella eivät täyty talousarviosta annetun lain (423/1988, 15 §) vaatimuksia. Valtuusseuranta Puolustusvoimissa on käsitelty tarkemmin luvussa 3.3. Tilinpäätöstietoja valtuuden määrästä, käyttöajasta ja -tarkoituksesta VTV ei voi pitää luotettavina, koska he eivät ole voineet varmistua tilintarkastuksessa tietojen oikeellisuudesta. (esim. VTV 2008; VTV 2011; VTV 2015b.)

Kertomusten ja ilmoitusten analysointi paljastaa, että kyse on ollut valtuuskirjanpidon virheellisistä käyttötiedoista sekä edellisten että tarkasteltavan tilikauden osalta ja että PV:n ja VTV:n näkemykset poikkeavat. Esimerkiksi Puolustusvoimien vuotta 2014 koskevassa tilintarkastuskertomuksessaan VTV toteaa valtuuden käytön ylittyneen, kun taas PV:n näkemyksen mukaan ylittämistä ei ole tapahtunut ja kyse on teknisestä virheestä. Laki valtion talousarviosta (423/1988, 10 §) määrittää, että valtuus on käytettävissä vain myönnettyyn käyttötarkoitukseen sinä varainhoitovuonna, jonka talousarviossa se on myönnetty eikä määrää saa ylittää. Lisäksi on huomioitava valtuuden ylitysten ja virheellisten käyttötietojen vaikutus seuraaviin tilikausiin. (esim. PE 2014a; PE 2015; PE 2016a; VTV 2008; VTV 2011; VTV 2015b.)

Valtuusmenettelyjä ja -seuranta on kehitetty Puolustusvoimissa ilmoitusten mukaan joka vuosi tietojen luotettavuuden ja läpinäkyvyyden lisäämiseksi. Välillä painopiste on ollut normien, ohjeiden ja toimintamallien päivittämisessä sekä henkilöstön kouluttamisessa. Useana vuonna painopiste on ollut tietojärjestelmän ja raportoinnin kehittämisessä, kun valtuusseuranta on vaatinut teknisiä muutoksia järjestelmissä. Yhteistyö puolustusministeriön ja Valtiokonttorin kanssa on ollut merkittävää sisäisen kehitystyön ja -toimenpiteiden rinnalla. Valtuusseurannassa on kärsitty aika ajoin

resurssipulasta, muun muassa henkilövaihdosten ja uudistusten vuoksi. (esim. PE 2008; PE 2010; PE 2013; PE 2015; PE 2016a; PE 2017.)

Vuoden 2008 alussa Puolustusvoimissa tapahtui yhtä aikaa sekä valtionhallinnon tilipuitemuutos että laaja organisaatiomuutos, ja ne lisäsivät manuaalisen työn määrää. Isojen uudistusten siirtymäkausina kaikkia tietoja ei aina voida siirtää automaattisesti tietojärjestelmässä, vaan osa muutoksista joudutaan suorittamaan manuaalisesti. Valtuuksien käsittelyn osalta vuoden 2008 muutosten vaikutukset näkyivät laajoina, koska toimijoita on useassa eri prosessissa ja tietoja useassa järjestelmässä. Lisäksi raportointipuutteet ovat aiheuttaneet tietojen epäluotettavuutta etenkin ennen vuotta 2010, kun valtuusseurannan aineisto perustui manuaaliseen tiedonkeruuseen tulosityksiköiltä. (PE 2008; PE 2016a; PE 2017.)

Tarkastelukauden tilintarkastusten yhteydessä VTV on suorittanut toiminnan laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksia, joissa huomio kohdistuu varsinaisen teeman lisäksi sisäisen valvonnan toimivuuteen. Vuosien 2011 ja 2012 valtuuksien budjetoinnista, seurannasta ja raportoinnista VTV on tehnyt laillisuustarkastuksen, josta on julkaistu raportti vuonna 2013. Kaikkia hallinnonaloja koskevan tarkastuksen perusteella VTV toteaa, että useimmat kirjanpitoyksiköt hoitavat valtuusseurannan melko asianmukaisesti, joillakin on hieman puutteita ja olennaisia puutteita on kahdella, Puolustusvoimilla ja Liikennevirastolla. (VTV 2013b; VTV 2013c, 57–58.) Puolustusvoimien vuoden 2011 koskevassa tilintarkastuskertomuksessa on todettu, että valtuusseurantajärjestelmän tietojen oikeellisuutta ei ole voitu tarkastuksessa kaikilta osin varmentaa (VTV 2012). Valtuusasia nousee esille uudelleen tässä luvussa kyselyn yhteisissä teemoissa.

Tuloksellisuuden laskentatoimi

Valtion viraston ja laitoksen tulee järjestää tuloksellisuuden laskentatoimen seuranta valtion talousarviosta annetun lain (423/1988, 16 §) ja asetuksen (I243/1988, 55 §) edellyttämällä tavalla siten, että yksikköä ohjaavien, tarkastavien ja valvovien tahojen saamat tiedot ovat luotettavia ja vertailukelpoisia. Oikeiden ja riittävien tietojen varmistamiseksi valtiokonttorin kirjanpidon käsikirja ohjeistaa tuottojen ja kustannusten käsittelyn yleisperiaatteita. Keskeistä on aiheuttamisperiaatteen noudattaminen ja henkilöstömenojen kohdistamisperuste tulee olla toteutunut työaika (Valtiokonttori 2016a, 11–32, 11–47.) Myös valtionhallinnon Kieku ratkaisu perustuu toteutuneeseen työaikaan (Valtiokonttori 2016b).

Valtiontalouden tarkastusviraston kertomuksissa on jatkuvasti huomautettu Puolustusvoimien laskentatoimen puutteista ja ongelmista sekä asiaan on kiinnitetty huomiota puolustusministeriön ja

Puolustusvoimien välisissä tulosneuvotteluissa (esim. Puolustusministeriö 2016a; VTV 2012). Eri-tyisesti Puolustusvoimien toiminnallisen tehokkuuden lukujen oikeellisuudesta ja riittävydestä VTV ei ole saanut tilintarkastuksissaan vakuuttavaa näyttöä. Olennaista epätarkkuutta on esiintynyt maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien tiedoissa ja tuottavuuden tunnusluvuissa. Puutteet ja arvionvaraisuus koskevat erityisesti henkilöstön työkustannusten kohdentamista, jota ei ole tehty toteutuneen työajan suhteessa ja se on siten liian yleisellä tasolla. (esim. VTV 2007a; VTV 2009; VTV 2011.)

Puolustusvoimat toteaa useissa tilinpäätöksissään, että tuloksellisuuden laskentatoimen tietoihin on edelleen sisällytetty olennaista arvionvaraisuutta ja kuten edellä todettiin, VTV ei ole pitänyt tietoja riittävinä ja oikeina. Puolustusvoimien ilmoitusasiakirjojen mukaan tuloksellisuuden laskentatoimen kehittämistä on jatkettu, kuten VTV on tarkastuskertomuksissaan kehottanut. Tällä osa-alueella on puntaroitu vaihtoehtoja ja haettu koko puolustusvoimatasoista ratkaisua. Tarkastelujaksolla ja etenkin sen viimeisinä vuosina on tehty mittavaa suunnittelu-, selvitys- ja kehitystyötä tuloksellisuustietojen laadun, tietojen kohdentamisen tarkkuuden ja kattavuuden parantamiseksi. (ks. esim. PE 2014a, PE 2015.)

Puolustusvoimat tuo esille tilinpäätöksissään puolustushaaroille yhteisten kustannusten kohdentamis- ja laskentaperiaatteiden määrittämisen haasteet. Vajavaisten tietojen ja kustannusten aiheuttamisperiaatteen mukaista ja oikein kohdistamisen epävarmuutta lisäävät osaltaan sekä ulkoiset että sisäiset muutokset ja uudistukset. (esim. PV 2011, 10; PV 2012, 11; PV 2014, 25; PV 2016, 14.) Puolustusvoimien tuloksellisuuden laskentatoimen kehittäminen on jo kauan ollut esillä, kuten aiempi tutkimus osoittaa (ks. Hyvönen ym. 2006; Krogas 2000).

Vuoden 2015 tilinpäätöstä koskevassa ilmoituksessa (PE 2016a) todetaan, että valtakunnallisesti palveluja tuottavien laitosten henkilöstö kirjaa koko työaikansa PVSAP CO -toiminnallisuudella sekä Puolustusvoimien kaikki henkilöt kirjaavat projektien, hankkeiden ja maksullisen toiminnan osalta niihin käytetyn työajan. Käytännössä tämä tarkoittaa, että projektien, hankkeiden ja maksullisen toiminnan työkustannukset ovat todelliset, eikä niihin sisälly arvionvaraisuutta. Asiakirjassa todetaan myös, ettei tuntikirjausten laajentamista katsota tarkoituksenmukaiseksi, koska työaika voidaan kohdentaa PV:n näkemyksen mukaan riittävän tarkasti toimintoalueille henkilöstöhallinnossa palkkamenojen ja työpanoksen avulla. PVSAP:n teknisten ja toiminnallisten tietojärjestelmämuutosten lisäksi on otettu käyttöön uusia järjestelmän moduuleita ja raportteja, joilla tietoja voidaan raportoida tarkemmin. Normeja, toimintamalleja ja ohjeita on tarkennettu sekä henkilöstöä on annettu lisäkoulutusta. Vuonna 2016 on annettu esimiehille velvoitteita alaiensa työajan koh-

dennuksen tarkastamiseen. Ilmoituksen mukaan myös sisäisen valvonnan ja tarkastuksen toimenpitein on panostettu asiaan. (PE 2016a.)

Asiassa on huomioitava Puolustusvoimien eri yksiköiden laaja toiminta- ja tehtäväalue: osassa toiminta on lähellä perinteistä valmistustoimintaa ja osa painottuu hallinnollisiin tehtäviin. Pääesikunta (PE 2016a) ja Hyvönen ym. (2006, 43–44) toteavat, Puolustusvoimien eri yksiköiden erilaisen toiminnan luonteen vuoksi tarkemman suoritekohtaisen laskennan laajentaminen koskemaan koko Puolustusvoimia ei ole tarkoituksenmukaista. Saatujen kyselyvastausten mukaan tehdyt korjaustoimenpiteet ovat parantaneet tilannetta ja osa vaikutuksia on voitu todentaa, vaikka tarkasteluajanjakson dokumenttiaineiston perusteella kehitystä ei ole selkeästi todennettavissa eikä pääteltävissä. VTV painottaa organisaation johdon sitoutumista muutosten läpiviemisessä ja niiden jalkauttamisessa käytäntöön. (PE 2017; VTV 2017a.)

Puolustusvoimissa työkustannukset kohdistetaan kustannuslaskentaa varten yleisimmin suunnitellun ajankäytön mukaisesti toiminnoille ja osassa yksiköissä toteutunutta työaikaä työnumeroille. Toimintolaskennassa suunniteltu, tehtävänkuvauksen mukainen työaika ja sitä vastaavat palkkakustannukset kohdennetaan toiminnoille, jotka ovat hallinnollisia vastuualueita. Vain osassa yksiköissä on käytössä todellisiin kustannuksiin perustuvaa suoritekohtainen kustannuslaskenta, joka toteutetaan työnumeroihin perustuvalla lisäyslaskennalla. Edellä esitetyn perusteella voi todeta, että työajan rekisteröinnin taso ja tarkkuus vaihtelevat laajasti Puolustusvoimien eri yksiköissä johtuen kahdesta eri tavasta rekisteröidä työkustannuksia. Selvää on, että arvioidut, ei-todelliset työkustannustiedot eivät myöskään voi tuottaa tarkkaa kustannustietoa kustannuslaskentaan. Arvionvaraisuus johtuu siitä, että vain osa Puolustusvoimien henkilöstöstä kirjaa todellisia työtuntejaan. Todellisten työtuntien rekisteröinnille ei aineistossa tullut esille teknisiä esteitä, mutta sitä pidetään perinteisesti hankalana ja työläänä. Tällä hetkellä se olisi kuitenkin ainoa mahdollisuus saada tarkemmat työkustannustiedot, muuten työkustannusten arvionvaraisuus tulee osin jatkumaan. (Hyvönen ym. 2006, 43; PE 2016a.)

Sisäinen valvonta

Valtiontalouden tarkastusvirasto arvioi sisäisen valvonnan riittävyttä ja asianmukaisuutta osana riskianalyysinsä (VTV 2015e, 11). Koska tässä tutkimuksessa aiemmin nousseet teemat toistuvat tilintarkastuskertomuksen sisäinen valvonta kohdassa, esiin tulleita puutteita voidaan pitää myös sisäisen valvonnan puutteina. VTV kehottaa puolustusvoimia ryhtymään toimenpiteisiin, jotta se voi tuottaa valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 55 §:n mukaiset tiedot ja toimia valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 15 § vaatimalla tavalla. VTV:n tilintarkastuskerto-

muksiin ei sisälly erikseen sisäisen valvontaa koskevaa ilmoitusvelvollisuutta. Tilintarkastuskertomuksissa sisäisen valvonnan kohdalla sanamuodot vaihtelevat ”tulee ryhtyä”, ”on ryhtynyt toimenpiteisiin” tai ”tulee jatkaa”. (esim. VTV 2010; VTV 2011; VTV 2015b.)

Sisäinen valvonta hoidetaan sisäisenä asiana ja siten dokumenttiaineistosta ei löydy tietoa tehdyistä toimenpiteistä ja niiden vaikutuksista. Puolustusvoimien tilinpäätöksissä arvioidaan sisäisen valvonnan ja tarkastuksen järjestelyt ja kokonaistilanne sekä vahvistetaan arviointien tulokset sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumassa. Useina tarkastelujakson vuosina todetaan, että sisäisessä tarkastuksessa ei ole havaittu olennaisia puutteita, virheitä tai säädösten vastaista toimintaa. Jokaiselle tilikaudelle on määritelty painopistealueet, jotka on valittu tukemaan kyseisen vuoden toimintaa. (esim. PV 2008, 20; PV 2011, 24; PV 2012, 34.)

Tilintarkastusten yhteydessä VTV on tarkastanut sisäisen valvonnan toimivuutta. Vuonna 2014 Puolustusvoimien sisäisen valvonnan painopistealue oli maksullinen toiminta ja vuoden 2014 tilintarkastuksen yhteydessä VTV teki maksulliseen toimintaan kohdistuvia laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksia. Tarkastus kohdistui myös maksullisen toiminnan sisäisen valvonnan järjestelyihin ja raportissa todetaan, että ne ovat järjestetty pääosin asianmukaisesti. Puutteena mainitaan jälleen työajanseurannan menettelyt, joiden aiheuttamat arvionvaraisuudet kustannusvastaavuuslaskelmissa on havaittu jo tilintarkastuksessakin. Tietojen arvionvaraisuuden vuoksi kustannusvastaavuuslaskelmia ei voida pitää täysin luotettavina. Raportissa esitetään vaatimus korjaaviin toimenpiteisiin ryhtymisestä ja suositellaan tietojärjestelmän kehittämistä laskelmien oikeellisuuden parantamiseksi. Työajanseurannan käyttöönotto on tapahtunut vuoden 2015 alusta, jonka vaikutuksia voitaneen nähdä tulevina vuosina. (VTV 2015d.)

Vuoden 2015 tilintarkastuksen yhteydessä tehtiin asianmukaisuustarkastuksia, joiden pääpaino oli kaikkien Puolustusvoimien kirjanpitoyksiköiden johdon menettelytavoissa ja valvontaympäristön toimivuudessa. Väliraportissa todetaan, että johdon toiminta ei noudata valtiovarainministeriön eikä Puolustusvoimien itsensä antamia ohjeita ja siten se ei tue valvontaympäristön toimivuutta. Molemmilla väliraporteissa osalta todetaan, että PV:n tulee ryhtyä korjaaviin toimenpiteisiin, mutta niihin ei sisälly ilmoitus- tai seurantavelvoitetta. (VTV 2016b.) Seuraavaksi käsitellään kootusti niitä kyselyvastauksia, jotka syventävät kaikkia tutkimusteemoja sekä PV:n ja VTV:n prosesseja, kuten toimenpiteiden hallintaprosessia.

Molemmat organisaatiot suunnittelevat, toteuttavat ja raportoivat talousasioita sekä omilla, sisäisissä että yhteisissä palavereissa. Yhteisiä toimenpiteitä ei ole määritelty, vaan molemmat organisaatiot toteuttavat omia, sisäisiä toimenpiteitään, PV tilinpäätöstietojen oikeellisuuden ja VTV tilintar-

kastuksen osalta. Ajallisesti asioita ja havaintoja käydään läpi vuosittaisen tarkastussuunnitelman yhteydessä, tarkastuskauden aikana ja tilinpäätöstarkastuksessa. Puolustusvoimien tilinpäätöstietojen oikeellisuuden varmentamiseen osallistuvat Valtionkonttori, Palkeet, Puolustusvoimien palvelukeskus ja Puolustusvoimien hallintoyksiköt. Tarvittaessa Valtiokonttori linjaa ja ohjaa antamalla tarkentavia ohjeita. Tilintarkastaja saa käyttöönsä PV:n kirjanpitoaineiston sähköisessä muodossa kuukausittain ja sisäisen tarkastuksen raportit. Varsinainen tilintarkastus tehdään kauden aikana ja tilinpäätösvaiheessa VTV:n tilintarkastusohjeen mukaisesti. (PE 2017; VTV 2017a.)

Puolustusvoimat määrittelee korjaustoimenpiteille toteuttamisajan ja samalla arvioidaan, milloin muutosten vaikutuksia odotetaan näkyvän. Muutoksen läpiviennin toimintamalli on sama riippumatta korjattavasta asiasta. Suunnitelman toteutumista seurataan kirjanpitoaineiston ja muun aineiston täsmäytyksillä taloushallinnon järjestelmissä, joita ovat esimerkiksi PVSAP, Rondo ja Excel. Seurannassa voidaan havaita päivitys- ja muutostarpeita eli määrittelyjä voidaan joutua tarkentamaan esimerkiksi muuttuneen tilanteen vuoksi. Vaikutusten seuranta on osa kokonaisprosessia. Toimenpiteiden vaikutusten todennusta suoritetaan säännöllisesti ja välittömästi seuraavassa mahdollisessa tarkastuksessa sekä osana päivittäistä toimintaa että erillisenä toimintona. Molempien organisaatioiden mukaan merkittäviä korjaavia toimenpiteitä on suoritettu. Osa muutosten vaikutuksista on jo voitu todentaa, ja osan vaikutus on nähtävissä vasta tulevaisuudessa. Toimista raportoidaan johdolle ja myös puolustusministeriö saattaa edellyttää raportointia toimenpiteistä. (PE 2017; VTV 2017a.)

Kun Puolustusvoimat raportoi vastineensa mukaisista korjaavista toimenpiteistä, VTV selvittää ja todentaa eri tarkastusmenetelmin, onko konkreettisiin toimenpiteisiin ryhdytty, ovatko muutokset otettu käyttöön ja toimivatko ne suunnitellulla tavalla. Toteuttamattomat ja toimimattomat korjaustoimenpiteet heijastuvat talousinformaation ja tilinpäätöksen oikeellisuuteen. Viimeistään tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä hankitaan evidenssiä, että epäkohtien ja korjaustoimenpiteiden Audit trail -ketju on aukoton. Jo tarkastuksen suunnitteluvaiheessa huomioidaan muutokset edelliseen vuoteen, edellisen kauden havainnot ja mahdolliset huomautukset sekä päätetään niiden seurannasta. (VTV 2017a.)

Kyselyn mukaan virheitä ja puutteita selittävät monet eri tekijät. Järjestelmämuutokset ja virheelliset toimintatavat taloushallinnon rajapinnassa toimivissa prosesseissa ovat aiheuttaneet kirjanpitoaineistoon virheitä, jotka ovat heikentäneet tietojen luotettavuutta. Puolustusvoimissa on tunnistettu myös osaamisvajetta. Puolustusvoimien useissa tilinpäätöksissä on mainittu uudistusten ja erilaisten muutosten tuoneen haasteita. Isoissa organisaatioissa muutosten läpivienti ottaa oman aikansa ja

vallitseva yhä niukempi resurssitilanne huomioitava. Vastaajat olivat yhtä mieltä, että tietojen tarkkuus on parantunut vuosi vuodelta ja varsinkin tarkastelujakson loppupuolella. Organisaation ja erityisesti johdon sitoutumisen merkitystä korostettiin konkreettisten korjaustoimenpiteiden ja muutosten toteuttamisessa. (PE2015; PE 2017; VTV 2017a.)

Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa Puolustusvoimien tuottaman talous- ja tilinpäätösaineiston ja antaa siitä tilintarkastuskertomuksen. Kertomusten ja niihin liittyvien ilmoitusasiakirjon tarkastelussa tuli esille, että joidenkin teemojen kohdalla VTV:llä ja PV:llä on eri näkemys puutteista ja virheistä. Tarkemmat tiedot ja esimerkit on kuvattu aiemmin tässä luvussa valtuusseurannan ja tuloksellisuuden laskentatoimen osioissa. Vaikka aineisto on sama, siitä tehdyt tulkinnat ja näkökulmat ovat eri eli päädytään eri johtopäätökseen samasta aineistosta. Vaikka paljon on tehty ja sisäiset toimenpiteet ovat parantaneet tilannetta, voitaneen todeta, että tarkasteluajanjaksolla tilanne ei ole täysin korjaantunut, koska aineistosta on edelleen mahdollista päätyä eri päätökseen eri tarkastelukulmasta. (esim. PE 2015; VTV 2015b.)

Tutkielman tarkasteluajanjaksoksi valittiin 10 vuoden jakso, vuodesta 2006 vuoteen 2015. Koska tutkimuksen valmistuessa Puolustusvoimien vuoden 2016 tilinpäätös ja sitä koskeva Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomus ovat valmistuneet, on mahdollista tarkastella alkuperäisen analyysiajan jälkeistä aikaa. Tästä on erikseen sovittu pääesikunnan ohjaajan kanssa. Tarkempi analyysi ei vuoden 2016 osalta ole mahdollinen, koska se ei sisältynyt alkuperäiseen suunnitelmaan ja koska tilanne muuttui vuoden aikana paljon, syvempään vuoden 2016 aineiston analyysiin olisi tarvittu lisätietoja kyselytutkimuksen kautta.

Vuoden 2016 tilinpäätöksessä (PV 2017a) PV toteaa, että uudistusten ja muutosten jalkauttamistoimenpiteitä on jatkettu. Maksullisen toiminnan kustannusten kohdentamisessa on edelleen ollut epävarmuutta ja yhteiskustannusten laskentaperusteita on muutettu. Maksullisen toiminnan työkuuttannukset pohjautuvat lähes täysin käytettyyn todelliseen työaikaan. Sisäinen valvonta on järjestetty hyvän hallintotavan mukaisesti eikä olennaisia puutteita, virheitä tai säädösten vastaista toimintaa ole havaittu. Valtuusseurannan normi on päivitetty ja tilikausien 2010–2015 tosiaineisto on tarkastettu ja korjattu takautuvasti. Ennen vuotta 2010 syntyneitä valtuuksien tositeaineistoa ei voi enää tarkastaa eikä korjata tietojärjestelmämuutoksen vuoksi. (PV 2017a, 8, 13, 29–30, 61.)

Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastus on todentanut valtuusseurannan tositeaineiston korjaukset ja tuloksellisuuden tietoihin kohdistuneet muutokset. Jäljellä jäänyt valtuuksien virhe liittyy yhteen PV:n tilausvaltuuteen, joka on syntynyt ennen vuotta 2010 ja jonka raportointivelvoite päättynee vuonna 2018. Tilintarkastuskertomuksessaan VTV ilmoittaa valtuuden olevan liian suuri.

Poiketen aiempien vuosien tuloksellisuuden laskentatoimen arvionvaraisista tiedoista, VTV pitää vuoden 2016 tietoja oikeina ja riittävinä. Tarkastuksen perusteella sisäisessä valvonnassa ei esiintynyt huomautettavaa sekä talousarviota ja sitä koskevia säädöksiä on noudatettu. (VTV 2017b.)

Menneiden vuosien pitkäjänteinen ja monipuolinen panostus toimintatapojen selkeyttämiseen ja jalkauttamiseen sekä järjestelmäkehitykseen alkaa näkyä. Pitkällä ajanjaksolla tehdyt virheiden ja puutteiden korjaustoimenpiteet tuottavat nyt tulosta ja vaikutukset näkyvät selvästi. Työmäärä on ollut huomattavan suuri, mutta välttämätön oikeiden ja riittävien toiminnan ja talouden tietojen esittämiseksi. Nyt nähtävissä olevat tulokset puhuvat puolestaan.

5 TUTKIMUSTULOKSIA JA JOHTOPÄÄTÖKSIÄ

Tutkimukseni alkuperäisenä tavoitteena oli kansalaisen näkökulmasta käytännönläheisesti arvioida Valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastuksen vaikuttavuutta yhden valtion viraston, Puolustusvoimien tilinpäätösinformaation laatuun valtionhallinnon kontekstissa. Tavoitteen saavuttamiseksi oli ensin muodostettava kokonaisvaltainen käsitys valtionhallinnosta, kohdeorganisaation toiminnasta ja toimintaympäristöstä sekä tilinpäätösinformaation ja tilintarkastuksen prosesseista. Keskeisten käsitteiden määrittely ja teoreettisen viitekehyksen kuvaukset antoivat hyvän pohjan ilmiön käsittelyyn ja tulkintaan. Edellä mainittujen seikkojen ja Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastusperiaatteiden perusteella analysoitiin tarkastelujakson tilinpäätösinformaatio ja tilintarkastuskertomukset.

Olen perehtynyt aiheeseen hyvin monipuolisesti kirjallisen dokumenttiaineiston perusteella ja toteuttanut sähköpostikyselyn pääesikunnassa ja Valtiontalouden tarkastusvirastossa. Analysoimalla dokumentteja ja kyselytutkimuksen aineistoa olen muodostanut käsitykseni tutkimuskohteesta, siihen vaikuttavista tekijöistä ja vaikutusketjuista case viraston tilinpäätöksen ja siihen liittyvästä tilintarkastuksen viitekehyyksessä. Tutkimuskohde on muuttuva ja ajankohtainen ilmiö, jonka käsittelyyn ei ole käytettävissä valmiita luokitteluja ja selityksiä, mutta tutkimusprosessin avulla sitä voi ymmärtää ja selittää. Monitieteellisen tutkimuksen avulla olen muodostanut tarkempaa kokonaiskuvaa valtionhallinnosta sekä laajentanut tietämystäni ja ymmärrystäni Puolustusvoimien organisaatiota ja toimintaa kohtaan. Pitkäaikaisen työkokemuksen johdosta tutkijan ennakkokäsitys, tiedot ja valinnat vaikuttivat laadullisen tutkimuksen prosessissa, jossa tutkijan rooli on keskeinen. Tunnistan ilmiön epätäydellisyyden ja monitulkintaisuuden valitussa valtionaloutta koskevassa tutkimuskontekstissa.

Tämä raportti kokoaa tutkittavan ilmiön olennaiset seikat. Tutkimuksen laadun ja luotettavuuden arviointi perustuu siihen, onko tutkittu sitä, mitä on luvattu (validiteetti) ja ovatko tutkimustulokset toistettavissa (reliabiliteetti). Tässä tutkimuksessa pätevyys on pyritty varmistamaan monitieteellisellä tutkimusotteella ja luotettavuus aineiston laajuudella. Näihin tutkimusaineistoihin ja tosiasioihin perustuen olen päätenyt tulkinnassani seuraaviin tuloksiin.

Ensimmäinen tulokseni käsittelee Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaa tarkastusta ja sen vaikuttavuutta. Tutkimuksessani kuvasin tilintarkastuksen yleiset periaatteet, joita tarkennettiin Valtiontalouden tarkastusviraston omilla tarkastusohjeilla. Tehty kysely antoi paljon hyödyllistä tietoa, joka täydensi dokumenttiaineiston perusteella saatua kuvaa. Kysely toi lisävalaistusta molempien

organisaatioiden omiin ja yhteisiin toimintatapoihin. Kysely antoi tarkentavia vastauksia konkreettisten toimenpiteiden määrästä ja laadusta sekä niiden vaikutuksista, mutta yksityiskohtaisempaa tietoa tehdyistä, tosiasiallisista toimenpiteistä ja niiden vaikutuksista ei saatu. Osittain puutteiden ja virheiden syyt jäivät avoimiksi.

Tilintarkastuksella osana julkistalouden valvontaa on yhteiskuntapoliittista merkitystä. Vuositilintarkastuksen tavoitteena on saada kohtuullinen varmuus viraston taloudenhoidon laillisuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta, tilinpäätöksen tietojen oikeellisuudesta ja riittävydestä sekä talousarvion noudattamisesta. Toiminnan vaikutuksilla ja vaikuttavuudella tarkoitetaan tuotoksista saatavia hyötyjä. Tarkastuksen vaikuttavuutta voidaan arvioida, miten hyvin tarkastuskohde käyttää tarkastustuloksia hyväksi, miten paljon ja millaisia toimenpiteitä kohde toteuttaa.

VTV:n tilintarkastus on lakisääteinen, automaattinen toiminto, joka tuottaa yhteiskunnallista hyötyä, vaikkakin hyöty on vaikeasti mitattavissa ja se on monitulkintaista eli se voidaan tulkita eri tavoin useasta eri näkökulmasta. Tilintarkastuksen merkitys ja lisäarvo tarkastuskohteelle, kansalaisille ja koko yhteiskunnalle toteutuvat toiminnan läpinäkyvyyden ja tilivelvollisuuden toteutumisen kautta, odotuskuilusta huolimatta. Yleinen luottamus julkista toimintaa kohtaan voi lisääntyä. Tarkastuskohteen paremmat, laajemmat tietojärjestelmät eivät yksin tuo tarvittavaa lisäarvoa toiminnan mittaamiseen, laskentaan ja arviointiin, vaan tarkastettavassa organisaatiossa tarvitaan asianmukaiset toimintaperiaatteet ja -mallit, niiden yhtenäistä noudattamista ja seuranta. Voidaan myös pohdita, antavatko arviointikriteerit ja tunnusluvut oikean ja riittävän kuvan tuloksellisuudesta.

VTV:llä on vahva asema ja sen suorittama tilintarkastus on laadukasta, keskittyy olennaisuuteen ja johtopäätökset perustuvat analyysiin. Tietotekniikka auttaa ja nopeuttaa sähköisen aineiston tarkastamista. Tilintarkastus varmistaa tilinpäätösinformaation tietojen johdonmukaisuuden ja laadun jälkikäteen. VTV on puuttunut epäkohtiin ja kehottanut Puolustusvoimia ryhtymään toimenpiteisiin tarkastuksessa havaittujen puutteiden korjaamiseksi. Laki valtiontalouden tarkastuksesta (676/2000) mahdollistaa uhkasakon tehostuskeinona, mutta tarkastelujaksolla sitä ei esiintynyt. Valtiontalouden tarkastusvirasto asettaa ulkoisia paineita muun muassa suunnittelu-, seuranta- ja laskentajärjestelmien kehittämiseksi. VTV ei voi käskää velvoittavasti, sillä tulohjauksen hengessä toiminnan ja talouden kehitystyö lähtee viraston sisältäpäin.

Tarkastelujaksolla Valtiontalouden tarkastusvirasto katsoi PV:n tilinpäätöksen tietojen olevan riittämättömiä, vääriä ja liian arvionvaraisia. Ne eivät siten antaneet oikeaa ja riittävää kuvaa toiminnan tuottavuudesta, taloudellisuudesta ja tuloksellisuudesta eivätkä täyttäneet säädösten vaatimuksia. Vertailuvuosina annettujen huomautusten useat teemat toistuvat. VTV on toistuvasti tarkastus-

kertomuksissaan kiinnittänyt huomiota valtuusseurannan, työkustannusten ja sisäisen valvonnan puutteisiin. Valtuusseurannan tiedoissa Puolustusvoimien ja valtiontalouden tarkastajien välillä on ollut käsityseroja muun muassa valtuuksien määrästä. Työkustannusten osalta raportointi on tietyin osin ollut arvionvaraista ja siten liian yleisellä tasolla. VTV on huomauttanut Puolustusvoimia jo vuosia henkilöstön työajan seurannan tarkkuudesta eli todellista työaikaa ei ole seurattu riittävän tarkasti eikä kustannuksia kohdistettu toteutuneen työajan suhteessa. Kustannuksia ei ole siten kaikilta osin kohdennettu aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Tilintarkastuskertomuksissa esiin nostettuja puutteita voidaan pitää myös sisäisen valvonnan puutteina.

Puolustusvoimat on Valtiontalouden tarkastusvirasto kehotuksesta systemaattisesti reagoinut ja ryhtynyt toimenpiteisiin virheiden ja puutteiden korjaamiseksi. Usean vuoden aikana ja etenkin tarkastelujakson viimeisinä vuosina tehdyn mittavan kehitys- ja korjaustöiden tulokset ja vaikutukset näkyvät nyt. Tarkastelujakson puutteet ja virheet on saatu korjattua ja tiedot ovat nyt oikein. Muun muassa henkilöstökulujen kohdentaminen pohjautuu enemmän käytetyn todellisen työajan mukaan ja siten kustannusten arvionvaraisuus on vähentynyt. Valtuusseurannan tosineaineisto on tarkastettu ja korjattu takautuvasti tilikausilta 2010–2015. Lisäksi tietojärjestelmäkehitys on ollut mittavaa, ja henkilöstön ohjeistukseen ja koulutukseen on panostettu.

Integroidussa tietojärjestelmässä virheellisten ja puutteellisten tietojen havaitseminen ja selvittäminen onnistuvat aiempaa helpommin. Tiedot tulisi pyrkiä korjaamaan välittömästi. Virheet ja puutteet kumuloituvat seuraaville tilikausille, jolloin korjattavaa on ajan myötä enemmän ja se on työläämpää. Kaikkia tietoja ei voida korjata pitkän ajan kuluttua esimerkiksi tietojärjestelmämuutosten vuoksi. Virheet kuormittavat monella eri tavalla. Toiminnan ja talouden raportointiin ei voida täysin luottaa ja tietojen Audit trail -ketju katkeaa, jolloin tietojen oikeellisuutta ja yhteyttä kirjanpitoon ja tilinpäätökseen on hankala tai mahdoton varmistaa. Kun tarkastelujakson puutteet ja virheet on korjattu, tilintarkastuksen voidaan sanoa siltä osin olevan vaikuttavaa. Muutoksia ja vaikutuksia on vaikea kiinnittää aikaperiodiin. Koska osa vaikutuksista näkyy vasta viiveellä, tilintarkastuksen kokonaisvaikuttavuutta voidaan arvioida vasta useamman vuoden aikajänteellä.

Toisena tuloksena tuon esille Puolustusvoimien tilannetta, organisaation ja toiminnan luonteen vaikutuksia. Puolustusvoimat on organisaatioltaan, toimintaympäristöltään ja perustehtäviltään ainutlaatuinen valtionhallinnon yksikkö. Organisaation suorituskyky muodostuu useasta tekijästä, muun muassa materiaalista, henkilöstöstä ja infrastruktuurista. Organisaation tuottavuuden tarkastelun lähtökohta ovat perustehtävät, panosten ja tuotosten välinen suhde eikä hallinnollinen organisaatio. Puolustusvoimien toiminnalla on tiukka säädösperusta ja sitä leimaavat rakenne-, organisaatio ja

muut uudistukset, joilla on selkeytetty ja keskitetty toimintoja, syvennetty yhteistoimintaa ja parannettu tuottavuutta.

Useat toimintaympäristön muutokset ja vuosia kestänyt oman toiminnan sopeuttaminen ovat vaatineet paljon resursseja ja tuoneet toimintatapamuutoksia. Omia palveluja ja toimintoja on keskitetty, omia resursseja on kohdennettu enemmän ydintoimintoihin ja tukitoimintoja on siirretty palvelusopimuksin ulkoisten palveluntuottajien ja kumppaneiden hoidettavaksi. Puolustusvoimissa toivottuja kustannussäästöjä ei ole kaikilta osin saavutettu, koska kumppanilta hankitut palveluhankinnat ovat olleet omaa tuotantoa kalliimpaa, mutta ne ovat vapauttaneet omia resursseja kriittisiin toimintoihin. Muuttuneiden toimintamallien jalkauttaminen on tarkoittanut henkilöstön ja sidosryhmien ohjeistamista ja kouluttamista. Ohjauksen, seurannan ja valvonnan osa-alueiden merkitys on korostunut ja kasvanut.

Johtamisen ja toiminnan tueksi Puolustusvoimissa on tehty viime vuosina mittavaa hallinto-, seuranta- ja laskentajärjestelmien kehittämistyötä. Puolustusvoimissa ei ole yhtä integroitua toiminnanohjausjärjestelmää. Toiminnan erityisluonteen vaatimat erilliset hallinnolliset ja operatiiviset järjestelmät eivät ole mahdollistaneet optimaalista toimintaprosessien kehitystyötä. Hankkeissa on käyttöön otettu uusia järjestelmiä, laajennettu olemassa olevien järjestelmien toiminnallisuuksia ja parannettu taustatietoja, esimerkiksi PVSAP. Organisaatiossa tapahtuneet muutokset ovat vaikuttaneet myös tietojärjestelmiin, jotka ovat keskeisiä välineitä toiminnan ja talouden raportoinnissa. Tiedot koostuvat monesta eri järjestelmästä ja moduulista. Jatkuvat ja laajat muutokset ovat paitsi haaste järjestelmän luotettavuudelle ja tietojen vertailukelpoisuudelle, se on myös jaksamis- ja osaamishaaste henkilöstölle.

Laskentajärjestelmä tuottaa tietoa toiminnasta ja taloudesta, jota voidaan hyödyntää suunnittelussa, seurannassa ja päätöksenteossa. Toiminnan kustannustiedoilla ja lasketuilla tilastollisilla tunnusluvuilla voidaan verrata esimerkiksi toiminnan eri vaihtoehtoja ja tulosyksiköitä keskenään sekä vastata valvontaviranomaisten tarpeisiin. Tuloksellisuuden laskentatoimen ja kehittämiselle sekä niitä tukeville seurantajärjestelmille valvontaviranomaiset, lähinnä VTV ja Valtiokonttori ovat luoneet jatkuvasti paineita useille eri virastoilla ja laitoksille. Puolustusvoimia on toistuvasti huomautettu siitä, että talousarviolainsäädännön velvoitteet tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden raportoinnista eivät toteudu ja laskentajärjestelmä tulee saada toimivaksi. Aineiston perusteella on vaikea arvioida, miten hyvin laskentajärjestelmä tukee tulosjohtamista. Tietoa kerätään paljon, mutta epäselväksi jää, miten paljon tietoa tosiasiallisesti tarvitaan ja hyödynnetään. Puolustusvoimien

eri yksiköiden erilaiset laskentaperiaatteet ja toimintatavat herättävät kysymyksen tiedon laadusta. Tiedon määrä ja laatu riippuvat organisaation toimintatavoista ja käyttäjien toimenpiteistä.

Sisäisen laskentatoimen toimintatavat vaihtelevat suuresti Puolustusvoimien eri yksiköissä. Kustannuslaskennan puutteista ja ongelmista on pitkään huomautettu Valtiontalouden tarkastusviraston kertomuksissa sekä puolustusministeriön ja Puolustusvoimien välisissä tulosneuvotteluissa asiaan on kiinnitetty huomiota. Näitä on käsitelty luvussa 4 yksityiskohtaisesti. Koska osaan kustannusten kohdentamiseen, erityisesti työajan kirjaamiseen, sisältyy arvionvaraisuutta, on tässä työssä perehdytty työajan seuranta-periaatteisiin Puolustusvoimissa. Kustannuslaskennan kehittämistä on tehty, mutta yhtä yhtenäistä mallia Puolustusvoimissa ei ole. Siten kustannuslaskennan tuottaman tiedon taso, määrä ja laatu vaihtelevat suuresti tulosyksiköittäin.

Tulosohjauksen edellytyksiä ovat suoritteiden määrittely, toiminnan mittaaminen ja niitä tukeva kustannuslaskenta. Ne ovat iso haaste julkisen hallinnon kontekstissa ja erityisesti Puolustusvoimissa tehtävien abstraktiuden ja erilaisuuden vuoksi. Tarkoituksenmukainen, toimiva kustannuslaskentajärjestelmä on mahdollista rakentaa tuottamaan relevanttia ja tarvittavaa tietoa toiminnan tueksi, kun toiminnan suoritteet ja mittarit on määriteltä perusteellisesti. Kun Puolustusvoimissa sisäisen laskennan tietoja ei kerätä koko organisaatiossa yhtenäisellä tavalla ja niihin liittyy arvionvaraisuutta, tiedot eivät ole kaikilta osin todellisia, täydellisiä eivätkä yhteismitallisia, vaan niihin liittyy epävarmuutta. Järjestelmien tuottamia toiminnan tietoja voidaan hyödyntää sekä suoraan että välillisesti, mutta edellä mainituista syistä toiminnan ja talouden tiedoista saatava todellinen kokonaisuhyöty päätöksenteon tai ohjauksen tarpeisiin voi jäädä toteutumatta. Aineistosta herää kysymys, mitä kustannustietoja tosiasiallisesti hyödynnetään Puolustusvoimissa ja miten. Tämä on mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe.

Puolustusvoimien tilinpäätökset vahvistavat, että asetetut tavoitteet on pääosin saavutettu. Tilintarkastuskertomustensa mukaan VTV ei pidä PV:n tilinpäätöstietoja tarkastelujaksolla oikeina ja riittävinä. Molemmat osapuolet myöntävät, että tilinpäätökset perustuvat osin arvionvaraisiin tietoihin. Siten relevantti kysymys on, voidaanko tilinpäätösinformaatiosta ja muusta talouden raporteista todeta täysin toiminnan tuloksellisuus, tulostavoitteiden ja tulosvastuun toteutuminen?

Kolmas tulos koskee valtionhallinnon ja -talouden rakennetta, ohjausta ja roolia. Valtionhallinnossa normi- ja resurssiohjausta on korvattu tulosohjauksella, jossa korostetaan tavoitteiden ja resurssien keskinäistä riippuvuutta, toimintayksiköiden itsenäistä vastuuta ja päätösvaltaa sekä tilivelvollisuutta. Näiden kolmen elementin tasapainottaminen on haasteellista. Toimivalla tulosohjauksella ja toiminnan läpinäkyvyydellä pyritään lisäämään julkisen järjestelmän uskottavuutta, kustannustietoi-

suutta ja yleistä luottamusta. Julkishallinnon erityispiirteenä ovat voimakas poliittinen ja taloudellinen ohjaus sekä poliittisen johdon suuri vaihtuvuus. Ohjausta voi ymmärtää ja selittää analysoimalla toimintaa ja rakenteita kontekstisidonnaisesti. Julkishallinnon rakenteelliset, tekniset ja toiminnalliset muutokset ovat osa yhteiskunnan yleistä kehitystä ja muutosta. Nykyinen valtionhallinto muodostuu useista ohjaavista, arvioivista, tarkastavista ja valvovista tahoista. Vuosien aikana tapahtuneet laaja-alaiset ja monitasoiset uudistukset ja muutokset ovat muuttaneet toiminnan resurssien lisäksi eri toimijoiden tehtävä- ja vastuualueita.

Organisaatioiden muutoksilla ja uudistuksilla on vaikutusta niiden toimintaympäristöön, rakenteisiin, kulttuuriin, ohjaamiseen ja toimintaan sekä usein tietojärjestelmiin ja lainsäädäntöön. Muuttumattomina pysyvien asioiden merkitys saattaa muuttua. Asenteiden ja ajattelutapojen muutokset ovat suuressa roolissa. Organisaation rakenteiden muuttaminen on usein helpompaa kuin toimintakulttuurin ja asenteiden muuttaminen, jotka eivät muutu lainsäädännön tai velvoittamisen keinoin. Muutospaineita aiheuttavat sisäiset ja ulkoiset tilannetekijät. Muutos voidaan nähdä mahdollisuutena tai uhkana ja se voi herättää muutosvastarintaa tai epätietoisuutta tulevasta. Institutionaalisen näkökulman ohella organisaation keskeinen ja tärkeä resurssi, henkilöstö on huomioitava tarkastelussa. Koska muutokset ovat merkittäviä kuormitustekijöitä, tiedottamisen tärkeys korostuu henkilöstön työhyvinvoinnin ja työmotivaation kannalta. Useita samanaikaisia muutoksia ei aina voida eikä ole tarkoituksenmukaistakaan erotella. On huomioitava, että uusien periaatteiden sisäistäminen ja yhtenäinen noudattaminen vievät aikaa. Muutosten vaikutusten tulkinta edellyttää varovaisuutta ja on harkittava tarkoin, millainen analyysi kulloinkin palvelee tarkoitustaan.

Julkishallinto ei voi uudistua puhtaalta pöydältä, vaan muutoksiin sisältyy uuden oppimista, vanhan säilyttämistä ja vanhasta poisoppimista. Muutosten suunnittelu, toimeenpano ja vakiinnuttaminen vievät paljon resursseja ja ne voivat vaikuttaa organisaation kykyyn saavuttaa sille asetetut tavoitteet. Johtamisen ja valvonnan merkitys korostuvat muutosten käytäntöön viennissä, muuten muutos voi jäädä vain tekniseksi uudistukseksi ja suunniteltujen parannusten hyödyt voivat jäädä realisoidumatta. Käytännössä tarvitaan muun muassa toimintaprosessien ja niihin liittyvien ohjeiden päivittämistä sekä uusien toimintatapojen ja käytäntöjen jalkauttamista ja vakiinnuttamista organisaatioon. Muutoksessa riittävä ohjeistus ja koulutus henkilöstölle ovat avainasemassa.

Muutosten vaikutusten arviointia toimintaan ja järjestelmiin tehdään ennen ja jälkeen muutoksen toimeenpanoa. Toteutuneet vaikutukset ja hyödyt voivat olla toivottuja tai ei toivottuja, suunnitellun mukaisia tai suunnittelemattomia. Hyötyinä tavoitellaan ja usein saavutetaankin manuaalisen, päällekkäisen työn vähenemistä, prosessien selkeyttämistä ja sisäisten käytäntöjen yhdenmukaistamista.

Hyötyjen realisoituminen voi viedä vuosia. Erityisesti julkisen hallinnon kontekstissa organisaation monimutkaisuuden ja useiden, keskenään riippuvien, erilaisten asioiden vuoksi on vaikea ja osin mahdotonta arvioida yhteisvaikutuksia. Muutosten vaikutukset näkyvät sekä yksiköiden sisällä että niiden ulkopuolisissa toimintaympäristöissä, esimerkiksi toiminnassa kumppaneiden kanssa. Julkisen ja yksityisen sektorien raja on hämärtynyt. Toimintaperiaatteiden ja suoritteiden erilaisuuden vuoksi yksityinen sektori ja julkishallinto voivat ottaa mallia toistensa hyvistä käytännöistä ja järjestelmistä.

Valtiontalouden ohjauksen painopiste on toiminnan tuloksellisuudessa. Tuloksellisuuden ja tilivelvollisuuden toteutumisessa valvonnalla, arvioinnilla ja tarkastuksella on keskeinen merkitys. Virastoille myönnetään resurssit sekä asetetaan saavutettavissa ja mitattavissa olevat tulostavoitteet, mutta yhteys resurssien, tavoitteiden ja tulosten välillä ei ole aina selkeä. Käytännön haasteet ovat tuoteistamisessa ja niille asetetuissa mittareissa, joiden avulla todennetaan tulostavoitetta. Mittaamisen vaikeus syntyy, kun vaikutukset ilmenevät osin viiveellä ja vasta palvelun hyödyntäjien kautta. Useiden tekijöiden vaikutusketjut ovat pitkiä ja monitasoisia. Vaikeudet eivät kuitenkaan saa olla syy jättää mittaamista tai arvioimatta. Mittaaminen on keskeinen avain organisaation toiminnan ohjaamiseen, kehittämiseen, seurantaan, ja arviointiin. Vaikka tulosajattelu on tuloskeskeistä, tulosten mitattavuus ei ole ehdoton vaatimus.

Lisääntyneen kustannustietoisuuden seurauksena julkisiin palveluihin kohdistuu nykyisin korkeampia palvelujen määrä- ja laatuodotuksia. Julkisten palveluiden määrä ja laatu eivät kuitenkaan voi määräytyä veronmaksajien loputtomien tarpeiden mukaan. Vaikka organisaatioiden muutokset vaikuttavat väistämättä myös palvelujen käyttäjiin, kansalaiset arvioivat edelleen hyvinvointivaikutuksia ja hyötyjä omista tarpeistaan ja tavoitteistaan käsin. Tuloksellista toimintaa tukevan päätöksenteon tulee perustua asiantuntemukseen ja ajan tasalla oleviin, oikeisiin tietoihin. Toiminnan tehostuminen ja lisääntynyt kustannustietoisuus ovat osaltaan kasvattaneet laskentatoimen tuottamaan tilinpäätösinformaation laatuun ja tilintarkastustoimintaan kohdistuvia odotuksia ja toiveita, jotka ovat osin ylimitoitettuja.

Tarkempi ja laajempi tietämys lisää kansalaisten mahdollisuuksia osallistua julkishallintoa koskevaan keskusteluun ja arvioida esimerkiksi valtion virastojen toimintaa ja verorahojen käyttöä sekä saamaansa vastiketta. Kansalaisilla on lupa odottaa luotettavia raportointitietoja, joiden perusteella he muodostavat mielipiteitä ja päätelmiä julkisen hallinnon onnistumisesta. Terminologia tuottaa kansalaisille haasteita, koska käsitteet eivät ole täysin vakiintuneet. Asioiden ja niiden yhteyksien ymmärtäminen yksiselitteisesti on vaikeaa, koska eri tahot voivat puhua samoista asioista eri nimil-

lä. Tulosohjauksen asiakirjojen julkisuus vaihtelee eri hallinnonaloilla. Todellinen julkishallinnon avoimuus ja tilivelvollisuus toteutuisivat entistä paremmin ja tiedot toisivat enemmän lisäarvoa kansalaisille, jos valtiontaloudesta ja julkisesta rahankäytöstä kerrottaisiin vielä selkeämmin, avoimemmin ja yksityiskohtaisemmin. Puolustusvoimien kohdalla on kuitenkin hyväksyttävä, että kaikkia Puolustusvoimien toimintaa koskevia tietoja ei voida kertoa julkisesti sen aseman ja tehtävien vuoksi. Tämä tekee toiminnan arvioinnin haasteelliseksi.

Tulosohjausta on harjoiteltu käytännössä jo yli kahden kymmenen vuoden ajan. Dokumenttianalyysin perusteella useassa asiassa on edelleen puutteita, ongelmia ja kehittämiskohteita, jotka ovat olleet tiedossa pitkään, mutta jotka eivät ole vielä toivotulla tasolla. Dokumenttiaineiston perusteella ministeriöllä on usein liian suppea tuntemus ohjattavan viraston toiminnasta, ja vaikka hänellä on toimivalta, häneltä puuttuu todellinen ammatillinen kyky puuttua asioihin. Tämä on osin ymmärrettävää vaihtuvuuden näkökulmasta, mutta se ei saa olla syy eikä selitys. Puolustusministeriön asema on keskeinen, mutta rooli on yllättävän heikko ja vähäinen. Roolin tulisi olla vahva, jotta ohjattava saa tarvitsemansa ohjauksen. Tutkijana yllätyin kirjallisten ohjausvälineiden ja -keinojen monimuotoisuudesta. Aineiston perusteella herää kysymykset, onko ohjauksen rooli määritelty riittävän selkeästi ja onko tulosohjauksessa toimivien useiden ministeriöiden ja valtionkonttorin työnjako selkeä? Täydentävän tutkimuksen aihepiiriksi sopisivat hyvin tulosopimukset ja ministeriön ohjaus. Aidon tulosohjauksen osuus jää pieneksi, koska rinnalla on edelleen käytössä voimakas resurssi- ja normiohjaus. Virastot ja laitokset hyötyisivät selkeämmistä ohjauksen periaatelinjauksista ja ohjeista sekä tuesta niiden tulkinnessa.

Resurssien toimintojen, suoritteiden ja niiden laadun ja vaikutusten arviointi on ohjausmuoto, jolla voidaan kehittää toimintaa ja varmistaa tilivelvollisuuden toteutumista. Osin erillisten ja pirstaloituneiden toiminnan suunnittelu-, toimeenpano- ja seurantaprosessien vuoksi tuloksellisuuden kokonaisarviointi on vähäistä. Tulosneuvottelut ja -sopimukset ovat usein muodollisia, joten tavoitteita ja resursseja ei käsitellä riittävän syvällisesti, vaan ne jäävät liian väljiksi ja yleiselle tasolle. Taustalla voi olla kyse haasteista tunnistaa tietotarpeet ja määritellä tavoitteet realistisesti. Vaikka tavoitteiden asetannassa on tapahtunut kehitystä, tarvitaan tarkempia määrittelyjä mitä tietoa, mitä tarkoitusta varten ja milloin tietoa käytetään. Tulosopimusten sisältöjä ja niiden toteutumista koskeva tutkimus voisi vastata näihin kysymyksiin.

Edellä mainitut tekijät vaikuttavat luonnollisesti raportointiin, seurantaan ja arviointiin. Aineiston perusteella syntyi käsitys, että tuloksellisuuden mittausta ja arviointia ei tehdä kovin perusteellisesti, sille ei ole varattu riittävästi aikaa eivätkä menettelytavat ole kehittyneet. Kun toimivan ohjausjär-

jestelmän edellytykset, arviointi ja toiminnan jatkuva, tasapainoinen kehittäminen puuttuvat, tulosohjauksesta ei saa täyttä hyötyä ja lisäarvoa. Kaikkien osapuolten, niin viraston itsensä kuin ministeriön ja muiden ohjaavien tahojen, on tärkeää kehittää tulosohjausta ja erityisesti arviointia järjestelmän uskottavuuden näkökulmasta.

Ohjausjärjestelmää voi pitää puutteellisena, jos ohjaus ei ole selkeää ja jos tulosvastuu ja tilivelvollisuus eivät toteudu tai niitä ei pystytä todentamaan. Julkishallinnossa tulostavoitteiden saavuttamatta jättäminen, tuloksellisuuden osoittaminen tai osoittamatta jättäminen eivät johda toiminnan muutoksiin eikä niillä ole konkreettisia seuraamuksia. Siten tulosohjaus ei ole uskottavaa ja tulosvastuuta voi pitää teoreettisena. Velvoittaminen yksistään ei riitä, tarvitaan kannustimia ja enemmän kokonaisvaltaista otetta. Raportoinnin lisäksi tarvitaan seurantaa ja kokonaisarviointia. Tulostulosten tulee kattaa resurssien käyttö, toiminnot, suoritukset sekä niiden laatu ja vaikutukset, jolloin ne vahvistavat ohjausta ja päätöksentekoa.

Tulosohjaus on lisännyt virastojen ja laitosten kustannustietoisuutta ja tehostanut toiminnan tuottavuutta, vaikka tulostavoitteet eivät koske virastojen ja laitosten koko toimintaa. Tavoitteiden toteutumista ja tuloksia seurataan ja raportoidaan muun muassa eri tunnusluvuin, tulosraportein ja tilinpäätöksiin, mutta siinä on useita kehittämiskohteita. Esimerkiksi viraston tilinpäätös kattaa koko toiminnan, tulosraportti vain tulossopimuksessa sovitut asiat. Lainsäädäntö ja normit säätelevät informaation tuottamisen tapoja ja kertovat, mistä asioista tulee raportoida, mutta ne eivät kerro tiedon toteuttamistapoja, vaan se jää raporttien laatijoille. Tulosohjauksen kannalta on tärkeää motivoida ja kannustaa organisaatioiden johto ja henkilöstö näyttämään aikaansaannoksensa ja tulosvastuunsa.

LÄHTEET

Lait ja asetukset

Asetus valtion talousarviosta 1243/1992

Hallintolaki 434/2003

Kirjanpitoasetus 1339/1997

Kirjanpitolaki 1336/1997

Laki julkishallinnon ja –talouden tilintarkastuksesta 1142/2015

Laki puolustusvoimista 551/2007

Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000

Laki valtion talousarviosta 423/1988

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 621/1999

Suomen perustuslaki 731/1999

Tilintarkastuslaki 1141/2015

Valtion maksuperusteasetus 211/1992

Valtion maksuperustelaki 150/1992

Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 1377/2015

Valtionhallinnon painamattomat lähteet

Palkeet 2017. *Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeiden* www-sivut. <http://palkeet.fi/> (18.7.2017).

Puolustusministeriö 2016a. *Puolustusministeriön kannanotto puolustusvoimien v. 2015 tilinpäätöksestä.* http://www.defmin.fi/files/3494/Puolustusministerion_kannanotto_puolustusvoimien_v._2015_tilinpaaatoksesta.pdf (20.11.2016).

Puolustusministeriö 2016b. *Puolustusministeriön www-sivut.* <http://www.defmin.fi> (27.3.2016).

Puolustusvoimat (PV) 2007. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2006.* Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).

- Puolustusvoimat (PV) 2008. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2007*. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2009. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2008*. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2010. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2009*. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2011. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2010*. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2012. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2011*. <http://puolustusvoimat.fi/fi/osa-yhteiskuntaa/toiminnan-tuloksellisuus> (1.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2013. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2012*. <http://puolustusvoimat.fi/fi/osa-yhteiskuntaa/toiminnan-tuloksellisuus> (1.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2014. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2013*. <http://puolustusvoimat.fi/fi/osa-yhteiskuntaa/toiminnan-tuloksellisuus> (1.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2015. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2014*. <http://puolustusvoimat.fi/fi/osa-yhteiskuntaa/toiminnan-tuloksellisuus> (1.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2016. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2015*. <http://puolustusvoimat.fi/fi/osa-yhteiskuntaa/toiminnan-tuloksellisuus> (1.4.2016).
- Puolustusvoimat (PV) 2017a. *Puolustusvoimien toimintakertomus ja tilinpäätös vuodelta 2016*. <http://puolustusvoimat.fi/fi/osa-yhteiskuntaa/toiminnan-tuloksellisuus> (1.8.2017).
- Puolustusvoimat (PV) 2017b. *Puolustusvoimien www-sivut*. <http://www.mil.fi>. (1.3.2017)
- Pääesikunta (PE) 2007. *Selvitys AD20941*, 15.8.2007. Pääesikunta Helsinki. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).
- Pääesikunta (PE) 2008. *Selvitys AE15395*, 20.8.2008. Pääesikunta Helsinki. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).
- Pääesikunta (PE) 2009a. *Ilmoitus AF15017*, 10.7.2009. Pääesikunta Helsinki. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).
- Pääesikunta (PE) 2009b. Pääesikunta, suunnitteluosasto. Pysyväisasiakirja: *Sisäinen valvonta puolustusvoimissa*. Materiaali tutkijalla. (22.3.2017).
- Pääesikunta (PE) 2010. *Ilmoitus AG16714*, 11.8.2010. Pääesikunta Helsinki. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).
- Pääesikunta (PE) 2013. *Ilmoitus AJ14675*, 9.8.2013. Pääesikunta Helsinki. Materiaali tutkijalla. (9.4.2016).

- Pääesikunta (PE) 2014a. *Ilmoitus AK15914*, 15.8.2014. Pääesikunta Helsinki. Materiaali tutkijalla (9.4.2016).
- Pääesikunta (PE) 2014b. Pääesikunta, talousosasto. Pysyväisasiakirja: *Puolustusvoimat – kirjanpitoyksikön taloussääntö*. Materiaali tutkijalla. (18.3.2017).
- Pääesikunta (PE) 2014c. Pääesikunta, tarkastusyksikkö. Pysyväisasiakirja: *Sisäinen tarkastus puolustusvoimissa*. Materiaali tutkijalla. (18.3.2017).
- Pääesikunta (PE) 2015. *Ilmoitus AL11212*, 2.7.2015. Pääesikunta Helsinki. Materiaali tutkijalla. (10.4.2016).
- Pääesikunta (PE) 2016a. *Ilmoitus AM11137*, 12.8.2016. Pääesikunta Helsinki. Materiaali tutkijalla. (10.3.2017).
- Pääesikunta (PE) 2016b. Pääesikunta, suunnitteluosasto. *Puolustusvoimauudistuksen loppuraportti (AM19446)*.
http://puolustusvoimat.fi/documents/1948673/2015387/Puolustusvoimauudistuksen_loppuraportti_julk/1d14751d-8457-4d18-8911-e570bb05ab14 (21.7.2017)
- Pääesikunta (PE) 2016c. Pääesikunta, suunnitteluosasto. Pysyväisasiakirja: *Valtuuksien seuranta puolustusvoimissa*. Materiaali tutkijalla. (23.3.2017).
- Pääesikunta (PE) 2017. Asiantuntija, Pääesikunta Helsinki. *Sähköpostikyselyn vastaukset, 8.5.2017*. Materiaali tutkijalla.
- Valtiokonttori 2008. *Valtion laskentatoimen sanasto*.
www.valtiokonttori.fi/kasikirja/public/download.aspx?ID=74578&GUID. (27.3.2018).
- Valtiokonttori 2016a. *Valtion kirjanpidon käsikirja 2015*.
<http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/default.aspx?nodeid=17279&contentlan=1> (7.3.2017).
- Valtiokonttori 2016b. *Valtiokonttorin www-sivut*. <http://www.valtiokonttori.fi> (27.3.2018).
- Valtiokonttori 2016c. *Valtuuksien seuranta*.
<http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/default.aspx?nodeid=24164> (16.4.2016).
- Valtioneuvoston kanslia 2017. *Valtioneuvoston puolustusselonteko*. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 5/2017.
http://www.defmin.fi/files/3683/J05_2017_VN_puolustusselonteko_Su_PLM.pdf (15.3.2017)
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2007a. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2006*. <https://www.vtv.fi/files/1464/036.pdf> (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2007b. *Tulosohjauksen tila. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastushavaintojen 2002 – 2006 perusteella. Valtiontalouden tarkastusviraston toiminnantarkastuskertomus 150/2007*.
https://www.vtv.fi/julkaisut/tuloksellisuustarkastuskertomukset/2007/tulosohjauksen_tila_2002-2006.4046.xhtml (01.02.2018)

- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2008. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2007*. <https://www.vtv.fi/files/1513/038.pdf> (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2009. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2008*. https://www.vtv.fi/files/1728/9160_032.pdf (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2010. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2009*. <https://www.vtv.fi/files/2253/031.pdf> (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2011. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2010*. <https://www.vtv.fi/files/2558/024.pdf> (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2012. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2011*. <https://www.vtv.fi/files/3019/024.pdf> (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2013a. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2012*. <https://www.vtv.fi/files/3491/027.pdf> (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2013b. *Kertomusluonnoksesta annetut lausunnot. Valtuuksien budjetointi, seuranta ja raportointi 10/2013*. https://www.vtv.fi/files/3569/10_2013_Lausunnot.pdf (15.7.2017).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2013c. *Laillisuustarkastuskertomus: Valtuuksien budjetointi, seuranta ja raportointi, tarkastuskertomus 10/2013*. https://www.vtv.fi/files/3570/10_2013_Valtuuksien_budjetointi_seuranta_ja_raportointi_NETTI.pdf (15.7.2017).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2014. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2013*. <https://www.vtv.fi/files/3944/027.pdf> (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2015a. *Laillisuustarkastuksen ohje, 8.4.2015*. https://www.vtv.fi/files/4921/Laillisuustarkastuksen_ohje.pdf (20.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2015b. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2014*. <https://www.vtv.fi/files/4658/027.pdf> (10.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2015c. *Tarkastusohjeiden yleinen osa, 10.4.2015*. https://www.vtv.fi/files/4648/tarkastusohjeen_yleinen_osa_NettiPDF.pdf (20.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2015d. *Tilintarkastajan väliraportti, 27.3.2015*. Materiaali tutkijalla. (3.4.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2015e. *Tilintarkastusohje, 16.4.2015*. <https://www.vtv.fi/files/4922/Tilintarkastusohje.pdf> (20.3.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2016a. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2015*. https://www.vtv.fi/files/5151/VTV53_065_2015_tilintarkastuskertomus.pdf (30.6.2016).

- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2016b. *Tilintarkastajan väliraportti 4.2.2016*. Materiaali tutkijalla. (3.4.2016).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2018. *Valtiontalouden tarkastusviraston www-sivut*. <http://www.vtv.fi> (29.3.2018).
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2017a. Asiantuntija, Valtiontalouden tarkastusvirasto Helsinki. *Sähköpostikyselyn vastaukset, 27.4.2017*. Materiaali tutkijalla.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) 2017b. *Puolustusvoimien tilintarkastuskertomus vuodelta 2016*. https://www.vtv.fi/files/5625/VTV53_021_2016_tilintarkastuskertomus.pdf (10.7.2017).
- Valtiovarainministeriö 2003. *Valtiovarainministeriön budjettiosaston työryhmämuistio 2/2001: Parempaamaan tilivelvollisuuteen. Valtion tilinpäätösuudistuksen periaatteet*. Materiaali tutkijalla. (15.4.2016).
- Valtiovarainministeriö 2005a. *Tulosohjauksen käsikirja 2/2005*. <http://vm.fi/documents/10623/307545/Tulosohjauksen%20k%C3%A4sikirja.pdf/b7f9a7f9-2b46-4dbb-bb66-85bf1074b88a> (15.3.2018).
- Valtiovarainministeriö 2005b. *Valtiovarain controller –toiminto 2005: Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi*. Materiaali tutkijalla (19.4.2017).
- Valtiovarainministeriö 2016. *Valtiovarainministeriön www-sivut*. <http://vm.fi/etusivu> (18.3.2017).

Kirjallisuus, artikkelit, lehdet ja muut lähteet

- Ahlstedt, L., Jahnukainen, I. & Vartola, J. 1977. *Organisaatio ohjausjärjestelmänä julkisessa hallinnossa*. 2. uusittu painos. Espoo: Weilin+Göös.
- Ahokas, N. 2012. *Yrityksen sisäinen valvonta*. Helsinki: Edita.
- Ahonen, P. & Tiihonen S. 1985. *Valtion harjoittamaa ohjausta ja valvontaa koskevan ajattelun kehityksestä : erityisesti suunnitteluperiaatteiden ja valtiontalouden tarkastusperiaatteiden muutoksesta itsenäisyyden aikana*. Helsinki: Valtion koulutuskeskus.
- Alftan M., Blumme N., Heikkala J., Kontula L., Miettinen O., Pakarainen E., Sinersalo K., Sjölund R., Sundvik P., Tarvainen J., Tikkanen R., Turakainen O., Urrila A. & Vesa J. (2008) *Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta*. 2. uudistettu painos. Helsinki, Edita.
- Birnbaum, R. 1988. *How colleges work. The Cybernetics of academic organization and leadership*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Committee of Sponsoring Organizations (COSO) 2004. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Finnish.pdf (11.5.2016)

- Committee of Sponsoring Organizations (COSO) 2013. *Internal Control Integrated Framework - Executive Summary*.
http://www.coso.org/documents/coso%202013%20icfr%20executive_summary.pdf
 (11.5.2016)
- Eskola, J. & Suoranta J. 2008. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. 8. painos. Tampere: Vastapaino.
- Etelälahti, P., Kiviniemi, M., Strömberg, E. & Vehkamäki, P. 2008. *Valtionhallinnon perusteet*. 5. uudistettu painos Helsinki: Edita.
- Granlund, M. & Malmi, T. 2004. *Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä*. Helsinki: WSOY.
- Harisalo, R. 2010. *Organisaatioteoriat*. 3. painos. Tampere: Tampere University Press.
- Harrinvirta M., Uusikylä P. & Virtanen P. 1998. *Arvioinnin tila valtionhallinnossa. Valtiovarainministeriön tutkimukset ja selvitykset 7/98*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.
- Hirsjärvi, S & Hurme H. 2011. *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, S, Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. *Tutki ja kirjoita*. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.
- Holopainen, A., Koivu E., Kuuluvainen, A., Lappalainen K., Leppiniemi J., Mikola M. & Vehmas K. 2010. *Sisäinen tarkastus*. Helsinki: Tietosanoma.
- Huuskonen, J, Ijäs N., & Lehtoranta, O. 1997. *Julkisten palvelujen laadunarviointi: arviointikehikko ja näkökulmia*. Helsinki: Tilastokeskus.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Näsi, S., Pellinen, J. & Rahko, T. 2006. 694/2006 *Puolustusvoimien sisäinen laskenta- ja toiminnanohjausjärjestelmä (MAHATA) tulosjohtamisen tukena. Tutkimusraportti*. Helsinki: Maanpuolustuksen tieteellinen neuvottelukunta, Puolustusministeriö. Materiaali tutkijalla. (11.2.2016).
- ISSAI 2017. ISSAI Framework, korkeimpien tarkastuslaitosten kansainväliset standardit.
<http://www.issai.org> (25.2.2017)
- Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2006. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Helsinki: Edita.
- Juuti, P. & Virtanen, P. 2009. *Organisaatiomuutos*. Helsinki: Otava.
- Gretschmann, K. 1991. Measuring the Public Sector: A contestable Issue. Teoksessa Kaufmann, F. (editor) *The Public Sector – Challenge for Coordination and Learning, 189–210*. Berlin: de Gruyter.
- Karinen, J. & Kotonen, U. 2005. *Sisäisen tarkastuksen laatu – tilintarkastajien näkemys sisäisen tarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä*. Tilintarkastus-Revision, 5/2005, 41–50.

- Kivelä, J. 2010. *Valtiokonsernin talousohjauksen tila – tuki vai taakka?* Tampere: Tampere University Press.
- Krogars, M. 2000. *Tulosajattelu puolustushallinnossa: puolustusministeriön hallinnonalan tulosohjauksen ja -johtamisen nykytilan arviointi.* Helsinki: Maanpuolustuskorkeakoulu.
- Kuopila, Antti ym. 2007. *Tilaaaja-tuottaja-toimintatapa – Ideasta käytäntöön.* Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Lumijärvi, I. 1994. Kokonaisarvioinnin menetelmät tuloksellisuuden seurannassa. Teoksessa Valtiovarainministeriö, *Tutkimaton uudistus? Julkisen sektorin uudistukset tutkimushaasteena*, 89–103. Helsinki: Valtiovarainministeriö.
- Lähdesmäki, K. 2003. *New public management ja julkisen sektorin uudistaminen: tutkimus tehokkuusperiaatteista, julkisesta yrittäjyydestä ja tulosvastuusta sekä niiden määrittelemistä valtion keskushallinnon reformeista Suomessa 1980-luvun lopulta 2000-luvun alkuun.* Vaasa: Universitas Wasaensis.
- Mattila, M. 2007. *Tehtävänä johtaminen: vastuulla valvonta.* Versio 4. Helsinki: Matti Mattila.
- Martikainen, J-P., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2002. *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen, kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista.* Tampere: Tampere University Press 2002.
- Meklin, P. 1997. *Valtiontalouden perusteet.* 3. uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Meklin, P. 2009a. Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa J. Vakkuri (toim.) *Paras mahdollinen julkishallinto?: tehokkuuden monet tulkinnat*, 31–50. Helsinki: Gaudeamus.
- Meklin, Pentti 2009b. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa Heiskanen J., Kihn L-A., Näsi S. (toim) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*, 56–69. Tampere: Tampere University Press.
- Meklin, P. 2011. Näkymättömät kustannukset – ulkoistamisen sudenkuoppa. Teoksessa J. Vakkuri, L. Oulasvirta, J. Wacker & R. Kivimäki (toim.) *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*, 125–141. Tampere: Tampere University Press.
- Myllymäki A. 1994. *Julkistalouden valvonta: Finanssivalvonnan sääntelystä, tehtävistä ja muutoksesta.* Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Myllymäki, A. 2000. *Finanssihallinto-oikeus: valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta.* Porvoo: Werner Söderström lakitieto.
- Oulasvirta, L., Ohtonen, J. & Stenvall, J. 2002. *Kuntien sosiaali- ja terveydenhuollon ohjaus : tasapainoista ratkaisua etsimässä.* Helsinki: Sosiaali- ja terveysministeriö.
- Mäenpää, O. 2013. *Hallinto-oikeus.* Helsinki: Sanoma Pro.

- Pollit, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. & Waerness, M. 1999. *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. 1997. *The Audit Society: Rituals of verification*. Reprinted. Oxford: Oxford University Press.
- Pöllä, K. & Etelälahti, P. 2002. *Valtion uudistunut taloushallinto: budjetointi, laskentatoimi, tarkastus*. Helsinki: WSOY.
- Pöllä, K. & Vuorela, T. 2001. *Tulosvastuun haaste: selvitys ministeriöiden tulosohtausotteesta*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.
- Rekilä, E. 2006. *Kenen yliopisto? Tutkimus yliopistojen valtionohjauksesta, markkinaohjautuvuudesta ja itseohjautuvuudesta suomalaisessa yliopistojärjestelmässä*. Vaasa: Vaasan yliopisto.
- Rahikainen, P. 2004. *Tietokoneavusteinen tilintarkastus – CAAT Valtiontalouden tarkastusvirastossa*. Tilintarkastus-Revision, 3/2004, 37–43.
- Riistama, V. 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Porvoo: WSOY.
- Salminen, A. 2008. *Julkisen toiminnan johtaminen. Hallintotieteen perusteet*. 2. painos. Helsinki: Edita.
- Schein, E. H. 1987. *Organisaatiokulttuuri ja johtaminen*. Espoo: Weilin+Göös.
- Simon, H.A. 1979. *Päätöksenteko ja hallinto*. Suom. Rajala, P. 3. painos. Espoo: Weilin+Göös.
- Simon, H.A. 1997. *Administrative behavior: a study of decision-making processes in administrative organizations*. Fourth edition. New York: The Free Press.
- Sinkkonen, S. & Kinnunen, J. 1994. *Arviointi ja seuranta julkisella sektorilla*. Kuopio: Kuopion yliopisto.
- Sisäiset tarkastajat ry, 2017. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta-2/> (4.3.2017).
- Tamminen, R. 1993. *Tiedettä tekemään*. Jyväskylä: Atena.
- Temmes, A. 1990. *Tavoitejohtamisesta tulosajatteluun, byrokratiasta tulokulttuuriin*. Helsinki: VAPK-kustannus.
- Tietojärjestelmien tarkastus ja valvonta ry 1997. *Tietojärjestelmien tarkastuksen ja riskienhallinnan käsikirja*. Espoo: Suomen ATK-kustannus.
- Tomperi, S. 2016. *Tilintarkastus – normeista käytäntöön*. 3. uudistettu painos. Keuruu: Edita.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. 5. uud. laitos. Helsinki: Tammi.

- Tuomala, M. 2009. *Julkistalous*. Helsinki: Gaudeamus.
- Vakkuri J. 2009a. Julkisen sektorin tehokkuus monitulkintaisena ongelmana – käsitteet ja lähestymistavat. Teoksessa J. Vakkuri (toim.) *Paras mahdollinen julkishallinto?: tehokkuuden monet tulkinnat*, 11–30. Helsinki: Gaudeamus.
- Vakkuri J. 2009b. Organisaation tuloksellisuusinformaatio tarkastus- ja arviointitoiminnassa: informaation tuotannon ja käytön näkökulmat. Teoksessa A. Myllymäki & J. Vakkuri (toim.) *Tulosnormi, tilivelvollisuus: näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*, 171–192. Tampere: Tampere University Press. (ei viitteitä, mutta jätetään lähteenä)
- Vakkuri J. 2011. Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa J. Vakkuri, L. Oulasvirta, J. Wacker & R. Kivimäki (toim.) *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*, 63–95. Tampere: Tampere University Press.
- Valli, R. & Aaltola J. (toim.) 2015a, *Ikkunoita tutkimusmetodeihin: 1, Metodien valinta ja aineistonkeruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle*. 4. uudistettu ja täydennetty painos. Jyväskylä: PS-kustannus.
- Valli, R. & Aaltola J. (toim.) 2015b, *Ikkunoita tutkimusmetodeihin: 2, Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*. Jyväskylä: PS-kustannus.
- Valtion painatuskeskus 1990. *Ministeriö tulosohjaajana*. Helsinki: VAPK-kustannus.
- Valtiovarainministeriö 1990. *Virastojen suunnittelu ja tulosjohtaminen*. Helsinki: VAPK-kustannus.
- Varto, J. 1992. *Laadullisen tutkimuksen metodologia*. Helsinki: Kirjayhtymä.
- Vehkalahti, K. 2008. *Kyselytutkimuksen mittarit ja menetelmät*. Helsinki: Tammi.
- Virkkunen, P., Voutilainen, E., Laosmaa, M. & Salmimies, P. 1987. *Tulosjohtaminen julkishallinnossa*. 2. uudistettu painos. Espoo: Weilin+Göös.
- Virtanen, P. 2007. *Arviointi – Arviointitiedon luonne, tuottaminen ja hyödyntäminen*. 1. painos. Helsinki: Edita.
- Vuorela, T. 1997. *Arvioinnin tilaajan opas*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

LIITTEET

Liite 1

Yhteenvedo VTV:n tilitarkastuskertomusten huomautuksista vuosien 2006 – 2015 PV:n tilinpäätöksistä

<p>Vuosi 2006 (lähde VTV 2007)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä ja puutteita (kirjaukset ja valtuustiedot). Tase-erissä puutteita ja epävarmuutta (tilinpäätöslaskelmien liite 14, omaisuuden arvostus, maksetut ennakkomaksut). Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi, palkkahallinto ja taloushallinnon tietojärjestelmä, käyttöomaisuus, pienhankinnat).</p>
<p>Vuosi 2007 (lähde VTV 2008)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä (valtuustiedot). Tase-erissä puutteita (tilinpäätöslaskelmien liite 14, taseeseen sisältyvät rahastoidut varat). Tuloksellisuus: laadunhallinnan, taloudellisuuden ja tuottavuuden tunnusluvut puuttuvat sekä toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi).</p>
<p>Vuosi 2008 (lähde VTV 2009)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä (valtuustiedot). Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi).</p>
<p>Vuosi 2009 (lähde VTV 2010)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä (valtuustiedot). Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi, menojen maksatus ja hankinnat).</p>
<p>Vuosi 2010 (lähde VTV 2011)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa olennaisia virheitä (valtuustiedot). Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi, yhteishankintamenettely).</p>
<p>Vuosi 2011 (lähde VTV 2012)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä (valtuustiedot). Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi).</p>
<p>Vuosi 2012 (lähde VTV 2013a)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä (valtuustiedot). Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi).</p>
<p>Vuosi 2013 (lähde VTV 2014)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä (valtuustiedot). Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi).</p>
<p>Vuosi 2014 (lähde VTV 2015b)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä (valtuustiedot). Vaihto-omaisuuden yliarvostus. Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita ja epäselvyyttä (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi, vaihto-omaisuuden arvostusperiaatteet, tase-erät, maksullinen toiminta).</p>
<p>Vuosi 2015 (lähde VTV 2016a)</p> <p>Talousarvion toteumalaskelmassa virheitä (valtuustiedot). Tilinpäätöslaskelmien liite 12 ei laadittu säännösten mukaisesti (Valtiontakaukset ja –takuut, muut monivuotiset vastuut). Tuloksellisuus: toiminnallisen tehokkuuden tiedoissa olennaista arvionvaraisuutta, erityisesti työajan kohdentamisessa. Sisäisessä valvonnassa puutteita (valtuusseuranta, tuloksellisuuden laskentatoimi, ylimmän johdon menettelyt).</p>

Liite 2

Kyselylomakkeen saatekirje haastateltaville

Arvoisa vastaanottaja,

teen Pro gradu -tutkimusta Tampereen yliopiston Johtamiskorkeakoulun julkisen talousjohtamisen opintosuunnassa. Tutkimuksen aihe on tilintarkastuksen vaikuttavuus tilinpäätösinformaation laatuun ja tarkasteluorganisaatioina ovat Puolustusvoimat ja Valtiontalouden tarkastusvirasto. Tutkimusaineistona ovat VTV:n tilintarkastuskertomukset, niihin liittyvät Pääesikunnan ilmoitukset sekä lukuisat muut molempien organisaatioiden aineistot. Lisäksi olen perehtynyt tutkimusaiheeseen liittyvään lainsäädäntöön ja kirjallisuuteen.

Tutkimustani varten lähetän teille kyselylomakkeen, jonka teemat koskevat tilinpäätöstä, tilintarkastusta ja tilintarkastuskertomusten huomioita, erityisesti valtuusseurantaa, tuloksellisuuden laskentointia ja sisäistä valvontaa. Vastaajien nimiä ja vastauksia ei julkaista. Vastauksienne avulla voin syventää tutkimustani.

Ohessa on kyselylomake kysymyksineen. Toivon vastauksianne 3.5.2017 mennessä.

Kunnioittavasti

Satu Suihkonen
Tampereen yliopisto
Julkinen talousjohtaminen
Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
puh. 045–128 8345

Liite 3

Kyselylomake

Tampereen yliopisto / Johtamiskorkeakoulu, julkinen talousjohtaminen / huhtikuu 2017

Tilintarkastuksen vaikuttavuus tilinpäätösinformaation laatuun, case Puolustusvoimat ja Valtiontalouden tarkastusvirasto. Tarkasteluajanjakso on 2006 - 2015

KYSELYLOMAKE / yht. 8 kysymystä

Tämä kyselylomake lähetetään Pääesikuntaan ja Valtiontalouden tarkastusvirastoon.

Vastausohje

Vastatkaa kaikkiin kysymyksiin, paitsi jos vastaaja on erikseen mainittu ja se ei ole teidän organisaationne.

Voitte käydä läpi kysymyksiä ja täydentää vastauksianne muiden asiantuntijoiden kanssa (merkitkää vastaukseenne heidän nimet).

Jos viittaatte vastauksissa organisaationne dokumentteihin, pyydän merkitsemään sen vastaukseen ja lähettämään ko. dokumentin sähköpostilla vastauksen liitteenä.

Kysymykset

1. Vastaajan nimi, yhteystiedot, tehtävä ja lyhyt kuvaus roolista PV:n tilinpäätöksen ja VTV:n tilintarkastuksen prosesseissa

2. Yhteistyö ja työmuodot

a. Mitä, kuinka usein ja millaisin työmuodoin talousasioita läpikäydään yhdessä talousinformaation oikeellisuuden varmentamiseksi vuoden mittaan?

b. Mitä yhteisiä toimenpiteitä tehdään ja miten ne on aikataulutettu talousinformaation oikeellisuuden varmentamiseksi vuoden mittaan?

c. Mitä omia toimenpiteitä tehdään ja miten ne on aikataulutettu talousinformaation oikeellisuuden varmentamiseksi vuoden mittaan?

3. Oikeiden ja riittävien tietojen varmentaminen tilinpäätöksessä ja tilintarkastuksessa

Tilinpäätösinformaation tulee tuottaa oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksellisuudesta ja taloudellisesta asemasta. Miten alennetaan riskiä ja varmennetaan oikeat ja riittävät tiedot tilinpäätöksessä ja niiden oikeellisuus tilintarkastuksessa? PV vastaa tilinpäätöksen ja VTV tilintarkastuksen näkökulmasta.

a. Varmentamisen menetelmät, toimenpiteet ja järjestelmät?

b. Aikataulutus (säännöllisyys, frekvenssi) ja keiden toimesta?

c. Miten mahdollisten korjaustoimenpiteiden toteutumista seurataan?

4. Muiden tekemän työn ja dokumentoinnin hyödyntäminen

Sisäisen tarkastuksen ja valvonnan sekä muun ulkopuolisen asiantuntijan työtä voidaan hyödyntää, kun se on ensin todettu luotettavaksi tiedon lähteeksi. Käytetäänkö hyväksi sisäisen tarkastuksen ja valvonnan sekä muun ulkopuolisen asiantuntijan työtä ja dokumentointia?

- a. Mitä?
- b. Mihin tarkoitukseen?
- c. Missä määrin?

5. Osana tilintarkastuksen laadunvarmistusta käydään läpi edellisen kauden tarkastushavainnot tulevan vuoden tarkastusta suunnitellessa.

- a. Miten aiemmissa tarkastuksissa tunnistettuja virheellisyyksiä käsitellään omassa organisaatiossanne ja mahdollisesti muiden tahojen kanssa?
- b. Millä konkreettisilla keinoilla ja järjestelmillä seuraatte ja todennatte aiemmin havaittujen epäkohtien korjaamistoimenpiteitä ja niiden vaikutuksia?

6. Tuloksellisuuden laskentatoimi

Valtion kirjanpitoyksikön tulee järjestää tuloksellisuuden laskentatoimen seuranta valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1988, 55 §) edellyttämällä tavalla niin, että yksikköä ohjaavien, tarkastavien ja valvovien tahojen saamat tiedot ovat luotettavia ja vertailukelpoisia. Toiminnallisen tehokkuuden tietojen oikeellisuudesta ja riittävydestä VTV ei ole saanut tilintarkastuksissaan (2006 - 2015) vakuuttavaa näyttöä. Olennaista epätarkkuutta on esiintynyt maksullisen toiminnan tuottavuuden tunnusluvuissa ja kustannusvastaavuuslaskelmien tiedoissa. Arvionvaraisuus ja puutteet koskevat erityisesti työajan kohdentamista. Osassa tarkastelujakson tilinpäätöksissä puolustusvoimat on itsekin todennut puolustushaaroille yhteisten kustannusten kohdentamis- ja laskentaperiaatteiden määrittämisen haasteet ja tietojen arvionvaraisuuden. Pääesikunnan ilmoitusten mukaan eri vuosina on tehty erilaisia korjaustoimenpiteitä tietojen oikeellisuuden parantamiseksi.

- a. Miten toteutuneita korjaustoimenpiteitä ja niiden vaikutuksia seurataan? Missä ajassa odotetaan parannuksia ja muutosten vaikuttavuutta voi arvioida? Arvioidaanko muutosten vaikutuksia?
- b. Onko tietojen tarkkuus parantunut tarkastelujaksolla 2006 - 2015?
- c. Miten ja keiden kanssa käsitellään suunnitellut, toteutumattomat korjaustoimenpiteet?
- d. Mikä on käsityksesi ongelmien ja puutteiden syistä, etteivät tiedot ole luotettavia?

7. Valtuusseuranta

Useissa VTV:n tilintarkastuskertomuksissa todetaan, että valtuusseurannan tietoja (määrä, käyttöaika ja -tarkoitus) ei voida pitää luotettavina. Pääesikunnan ilmoitusten mukaan eri vuosina on tehty erilaisia korjaustoimenpiteitä valtuusseurannan tietojen oikeellisuuden parantamiseksi.

- a. Miten toteutuneita korjaustoimenpiteitä ja niiden vaikutuksia seurataan? Missä ajassa odotetaan parannuksia ja muutosten vaikuttavuutta voi arvioida? Arvioidaanko muutosten vaikutuksia?
- b. Onko tietojen tarkkuus parantunut tarkastelujaksolla 2006 - 2015?
- c. Miten ja keiden kanssa käsitellään suunnitellut, toteutumattomat korjaustoimenpiteet?
- d. Missä tietojärjestelmissä valtuusseurantaa hoidetaan (PV)?
- e. Mikä on käsityksesi ongelmien ja puutteiden syistä, etteivät tiedot ole luotettavia?

8. Sisäinen valvonta

Valtiontalouden tarkastusvirasto arvioi sisäisen valvonnan riittävyttä ja asianmukaisuutta osana riskianalyysiään. Koska samat aiheet, valtuusseuranta ja tuloksellisuuden laskentatoimi, ovat myös tilintarkastuskertomusten sisäisen valvonnan kohdassa, niin esiin tulleita puutteita voidaan pitää myös sisäisen valvonnan puutteina. Sisäisen valvonnan kohdalla sanamuodot vaihtelevat ”tulee ryhtyä”, ”on ryhtynyt” ja ”tulee jatkaa”. Sisäisen valvonnan järjestelyjen osalta ilmoitusvelvollisuutta ei kuitenkaan sisälly VTV:n tilintarkastuskertomuksiin.

Vuoden 2014 tilintarkastuksen yhteydessä VTV teki maksulliseen toimintaan ja maksullisen toiminnan sisäisen valvonnan järjestelyihin kohdistuvia laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksia. Raportissa todetaan, että järjestelyt on järjestetty pääosin asianmukaisesti. Puutteina mainitaan jälleen työajanseurannan menettelyt ja niiden aiheuttamat arvionvaraisuudet kustannusvastaavuuslaskelmissa.

- a. Miten ja keiden toimesta näitä asioita käsitellään?
- b. Miten toteutuneita korjaustoimenpiteitä ja niiden vaikutuksia seurataan?
- c. Onko tietojen tarkkuus parantunut tarkastelujaksolla 2006 - 2015?
- d. Miten ja keiden kanssa käsitellään suunnitellut, toteutumattomat korjaustoimenpiteet
- d. Mikä on käsityksesi ongelmien ja puutteiden syistä, etteivät tiedot ole luotettavia?