TARKASTUS JA VALVONTA SUURISSA SUOMALAISSISSA SEURAKUNTA-YHTYMÄSSÄ ERITYISESTI SISÄSEN TARKASTUKSEN NÄKÖKULMasta

Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Pro gradu–tutkielma
Maaliskuu 2008

Ohjaaja: Pertti Ahonen

Jyri Nikander
Seurakuntaryymien talouden ja hallinnon toimivuus koskettaa välittömästi ja välillisesti hyvin suurta joukkoa suomalaisia. Seurakuntalaisten maksamien verovarojen ollessa suurin seurakuntaryymien tulonlähde on tärkeää, että kyetään vahvistamaan seurakuntalaisten luottamusta seurakuntaryymien talouteen ja sen hoitoon. Edelleen on tärkeää, että seurakuntaryymät toimivat tehokkaasti, taloudellisesti ja vaikuttavasti sen tehtävän parissa, joka niille lainsäädännössäkin on osoitettu.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää millainen valvontajärjestelmä on tällä hetkellä Suomen suurissa evankelis-luterilaisissa seurakuntaryymissä ja miten tarkastus ja valvonta nähdään kyseisissä seurakuntaryymissä. Edelleen tutkimus selvittää, että mitä toiveita sisäiselle valvonnalle ja tarkastukselle erityisesti asetetaan seurakuntaryymien johtavien viranhaltijoiden sekä toisaalta seurakuntaryymien johtavien luottamushenkilöiden taholta. Aineisto on kerätty keväällä 2006.
6.3.2 Tarkastuksen ja arvioinnin lisäarvo seurakuntayhtymälle ..........................................................80

7 YHTEENVETO ..................................................................................................................................84

LÄHTEET .........................................................................................................................................89

LIITE
1 JOHDANTO

1.1 Aiheesta


Opinnot Tampereen yliopistossa ovat sisältäneet mielenkiintoisia tarkastuksen ja valvonnan kursseja, jotka ovat auttaneet ymmärtämään tarkastuksen ja valvonnan merkityksen osana organisaation toimintaa. Julkishallinnollisen organisaation, kuten seurakunnan tai seurakuntayhtymän, pyrkiessä toteuttamaan sen tehtävää mahdollisimman taloudellisesti, tehokkaasti ja vaikuttavasti tarkastus- ja valvontatoiminnon sekä niihin liittyvää kulttuuri voivat oleellisesti auttaa organisaatiota saavuttamaan sen tavoitteet sekä toteuttamaan organisaation tehtävää.

Kirkon tehtävä on selkeästi määretty kirkkolaissa. Lain 2 §:n mukaan tunnustuksensa mukaisesti kirkko julistaa Jumalan sanaa ja jakaa sakramenteja sekä toimii muutenkin kristillisen sanoman levittämiseksi ja lähimmäisenrakkauden toteuttamiseksi. 1 Vaikka tehtävä onkin hengellinen, niin tehtävän tehokas hoitaminen edellyttää myös sitä, että hallinto seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä on hoidettu asianmukaisesti.

Suomessa evankelis-luterilaisiin seurakuntiin kuuluu valtaosa Suomessa asuvista ihmistä. Vaikka suurissa kaupungeissa sijaitseviin seurakuntayhtymiin kuuluukin tavallisesti suhteellisesti pienempi osa kyseisellä paikkakunnalla asuvista ihmistä kuin pienempien paikkakuntien seurakuntiin, niin silti valtaosa paikkakunnan asukkaista on seurakuntayhtymäen kuuluvan seurakunnan jäseniä.

1 Kirkkolaki (1993/1054)
Kirkkolain 15 luvun 2 § mukaan seurakunnan jäsenten tulee osallistua niiden varojen hankkimiseen, joita seurakunnat tarvitsevat menoihinsa. Se määrä, mikä kirkkovaltuuston vuosittain hyväksymän talousarvion mukaan muiden tulojen lisäksi tarvitaan menojen suorittamiseen, kootaan varainhoitovuoden kirkollisverona. Kirkkovaltuuston tehtävänä on vahvistaa tuloveroprosentti.²


Seurakuntayhtymien talouden ja hallinnon toimivuus koskettaa välittömästi ja välillisesti hyvin suurta joukkoa suomalaisia. Seurakuntalaisten maksamien verovarojen ollessa suurin seurakuntayhtymien tulonlähde on tärkeää, että kyetään vahvistamaan seurakuntalaisten luottamusta seurakuntayhtymien talouteen ja sen hoitoon. Edelleen on tärkeää, että seurakuntayhtymät toimivat tehokkaasti, taloudellisesti ja vaikuttavasti sen tehtävän parissa, joka niille (lainsäädännössäkin) on osoitettu.

Tarkastus, valvonta ja arviointi ovat toimintaa, jolla osaltaan voidaan varmistaa, että seurakuntayhtymät ja niiden jäsenseurakunnat toimivat optimaalisella tavalla. Nykyäikainen tarkastus ja valvonta eivät ole enää ainoastaan tiettyjen toimintojen laillisuuden valvontaa, vaan se on parhaimmillaan johdon merkittävä tukitoiminto organisaation pyriessä sille

² Kirkkolaki (1993/1054)
³ Tampereen evankelis-luterilaisen seurakuntayhtymän internet-sivut (http://www.tampereenseurakunnat.fi/talous)
⁴ Helsingin evankelis-luterilaisen seurakuntayhtymän internet-sivut (http://www.helsinginseurakuntayhtyma.fi/?Deptid=544)
asetettuihin tavoitteisiin. On sanottu, että mitä ei voi mitata, sitä ei voi johtaa. Tarkastus ja valvonta sekä niihin liittyen sisäinen tarkastus antaa johdolle työvälineet tulosten ja toimintojen seuraamiseen.


Nyt tehtävän tutkielman tutkimusaihe on ainakin Suomessa käsittääkseni varsin uusi. En ole löytänyt suuria seurakuntaryhtymiä tutkimuskohteina käyttäneitä muita tutkimuksia tai tutkielmia, jotka olisivat keskittyneet samaan aihealueeseen. Tutkimusaihe on kuitenkin tärkeää, sillä seurakuntaryhtymät käyttävät huomattavaa taloudellistakin valtaa. Edelleen seurakuntaryhtymät ovat ainakin moraalisessa vastuussa vastuussa jäsenilleen siitä, että seurakunnan resurssia käytetään mahdollisimman tehokkaasti, riskienhallinta on hoidettu asianmukaisesti ja muun muassa väärinkäytöksiä sekä epäselvyyksiä ehkäisevät hallintokäytännöt ovat kunnossa.

---

KPMG 2003, Corporate Governance Suomessa, s. 23
Laki valtion talousarviosta (1988/423)
1.2 Tutkimustehtävästä, tutkimuskysymyksistä ja tutkielman tavoitteista

Koska evankelis-luterilaisten seurakuntien talous perustuu pääosin kirkollisveroihin, niin seurakuntien toiminta koskettaa hyvin suurta osaa suomalaisista. Seurakuntalaisten on luotettava seurakuntien toimintaan ja hallintoon, sillä he uskovat verorahoituksen muodossa varojaan seurakuntayhtymien käyttöön. Näitä varoja ja niillä hankittuja muita resursseja onkin hallinnoitava asianmukaisesti niin, että kaikki seurakuntayhtymän toimet on hoidettu taloudellisesti, tehokkaasti sekä vaikuttavasti.


Olen pyrkinyt rajaamaan tarkemmat tutkimuskysymykset, joihin tässä tutkielmassa etsitään vastauksia. Keskeisten kysymysten lisäksi tullaan tarkastelemaan myös tutkimusaihetta sivuavia kysymyksiä.

Tutkimusaihetta koskevat pääkysymykset tässä tutkielmassa ovat:

1) millainen valvontajärjestelmä on tällä hetkellä Suomen suurissa seurakuntayhtymissä?
2) miten tarkastus ja valvonta, erityisesti sisäinen tarkastus nähdään tutkimuskohteissa?
3) mitä toiveita sisäiselle valvonalle ja tarkastukselle erityisesti asetetaan toisaalta seurakuntayhtymän johtavien viranhaltijoiden sekä toisaalta seurakuntayhtymän johtavan luottamushenkilön toimesta?

Kirkkohallituksen vuonna 2004 julkaismenä opas ”Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen seurakunnassa” toteaa, että:

"Seurakuntien ulkoinen ja sisäinen valvonta jakaantuu seuraaviin osa-alueisiin:
1. Seurakunnan järjestämä ulkoinen tarkastus"
vähintään kaksi tilintarkastajaa ja yhtä monta
varatilintarkastajaa valtuustokauden ajaksi kerrallaan (KJ 15 luvun 10 §:n
1 mom.)

2. Muu ulkoinen valvonta
- kirkkohallitus ja kunnan viranomaiset
- seurakuntalaiset ja muu paikkakunnan väestö
- EU-tarkastajat

3. Seurakunnan järjestämä sisäinen valvonta
- hallintoelinten ja luottamushenkilöiden sekä johtavassa
  asemassa olevien viranhaltijoiden suorittama sisäinen valvonta
- sisäiset tarkastukset, mm. rahavarojen ja
  arvopapereiden tarkastukset sekä hautausmaan ja kiinteistöjen
  katselmukset.”

Vaikka tarkastus- ja valvontajärjestelmän on monipartainen ja siinä on monia
eri tahoja, jotka varmastia osaltaan tekevät hyviä sekä hyödyllisiä
toimenpiteitä, niin käytäntö on monissa Suomen seurakunnissakin
osoittanut, että valvontajärjestelmä vaatii edelleen kehittämistä. Tässä
yhteydessä, vaikka sisäistä tarkastusta onkin tarkoitus jossain määrin
painottaa, tulee tarkasteluun laajemmin myös koko seurakuntasektorin
tarkastusjärjestelmä.

Toivon, että tutkielmani osaltaan olisi kiinnittämässä huomiota suomalaisten
seurakuntien tarkastukseen ja valvontaan. Ihanteellinen tilanne olisi se, että
tutkielma osaltaan toimisi innostajana, joka herättäisi seurakuntayhtymän
johtavia luottamushenkilöitä ja taloudesta sekä hallinnosta vastaavia
johtavia viranhaltijoita hyödyntämään ne mahdollisuudet, jotka
nykyäikainen sisäinen valvonta mahdollistaa.

1.3 Aineistosta ja käytetyistä tutkimusmenetelmistä

Tutkielma on jaettu kahteen toisiinsa linkittyvään osaan. Tutkielma
alkuosan teoriaa seuraa empirinen osa. Alku on pitkälti deskriptiivinen

Kirkkohallitus 2004, s. 6

Tämän teoriaosan lähdekirjallisuutena käytetään pääasiassa alaa käsittelevää suomalaista kirjallisuutta, voimassa olevaa lainsäädäntöä sekä muuta normistoa (kuten erityislainsäädännön osalta keskeisiä säädöksiä, kirkkolakia ja kirkkojärjestystä) ja internet-lähteitä. Niin kirjallisuudessa, kuin myös empiirisessä osassa pyritään jossain määrin painottamaan sisäisen valvonnan osa-alueista sisäistä tarkastusta, mutta koska tarkastus- ja valvontajärjestelmä on joka tapauksessa kokonaisuus, niin ei ole tarkoituksenmukaista rajata tutkielmaa käsittelemään ainoastaan sisäistä tarkastusta.

Tutkielman empiirisessä osuudessa tarkastellaan suurimpien suomalaisten evankelis-luterilaisten seurakuntayhtymien taloudesta ja hallinnosta vastaavien johtavien viranhaltijoiden ja toisaalta johtavien luottamushenkilöiden näkemyksiä tarkastuksesta ja valvonnasta, erityisesti sisäistä valvontaa ja sisäistä tarkastusta painottaa.

Tutkielmaa varten on lähetetty kyselyt Helsingin, Espoon, Tampereen, Turun ja Kaarinan, Vantaan, Oulun, Lahden ja Kuopion ev.lut. seurakuntayhtymien taloudesta ja hallinnosta vastaaville johtaville viranhaltijoille sekä johtaville luottamushenkilöille.

Johtavalla viranhaltijalla tässä tutkielmassa tarkoitetaan sitä viranhaltijaa, jonka tehtäviin kuuluu vastata seurakuntayhtymänsä taloudesta ja hallinnosta. Hänen virkanimikkeensä vaihtelee seurakuntayhtymittäin. Kyselyyn vastanneiden joukossa virkanimikeinä oli joko hallintojohtaja tai
talouspäällikkö. Tutkielossa taloudesta ja hallinnosta vastaava viranhaltijaa kutsutaan myös nimellä ”virkamiesjohto”.

Kirkkojärjestyksen 10 luvun 10 § mukaan yhteisen kirkkoneuvoston jäseninä ovat tuomiokapitulin seurakuntayhtymän seurakuntien kirkkoherroista määräämä puheenjohtaja ja yhteisen kirkkovaltuuston valitsemat varapuheenjohtaja sekä vähintään 5 ja enintään 15 muuta jäsentä sen mukaan kuin ohjesäännössä määrätään. Kirkkoherroa lukuun ottamatta kullakin jäsentellä on henkilökohtainen varajäsentä. Jäseneksi ja varajäseneksi ei saa valita saman seurakuntayhtymän tai siihen kuuluvan seurakunnan viranhaltijaa eikä työopimussuhteessa olevaa työntekijää.8

Luottamusmiesjohtona tässä tutkielossa on pidetty yhteisen kirkkoneuvoston varapuheenjohtajaa. Yhteisen kirkkoneuvoston varapuheenjohtajaa voidaan pitää ylimpänä sisäiseen tarkastukseen vaikuttavana luottamushenkilönä, sillä toisin kuin yhteinen kirkkovaltuusto, on yhteinen kirkkoneuvosto valmisteleva ja täytäntöön paneva toimielin seurakuntayhtymässä.

Koska yhteisen kirkkoneuvoston puheenjohtaja on tuomiokapitulin seurakuntayhtymän seurakuntien kirkkoherroista määräämä puheenjohtaja, ei häntä voida pitää tässä tutkielossa tarkoitetulla tavalla luottamushenkilönä. Myöskään kirkkolain 7 luvun 2 §:n 2 momentin tarkoittamaa viranhaltijaa, joka lain tai muun sääädökseen mukaan on virkansa perusteele jäsenenä toimielimessä, ei pidetä siinä tehtävissä luottamushenkilönä.9


9 Kirkkolaki (1993/1054)
saanutta henkilöä, eli vastausprosentti oli 62,5 prosenttia kyselyn saaneista. Tutkielmaa ei voida pitää tilastollisena tutkielmana, mutta se antaa kyllä varsin hyvän kuvan Suomen suurten evankelis-luterilaisten seurakuntien tarkastuksen ja valvonnan tilasta.

1.4 Tutkielman rajauksesta


Seurakuntayhtymien kokoa on mitattu jäsenmäärällä. Tutkielmaan on otettu mukaan kaikki 31.12.2005 läsnä olevalta väkiluvultaan yli 70.000 hengen seurakuntayhtymät. Yhtään yli 70.000 hengen yksittäistä seurakuntaa ei Suomessa ollut.10

<table>
<thead>
<tr>
<th>Suurimpien seurakuntayhtymien väkimäärä</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Helsingin srky.</td>
</tr>
<tr>
<td>Espoon ev.lut. srky.</td>
</tr>
<tr>
<td>Tampereen ev.lut. srky.</td>
</tr>
<tr>
<td>Turun ja Kaarinan srky.</td>
</tr>
<tr>
<td>Vantaan srky.</td>
</tr>
<tr>
<td>Oulun ev.lut. srky.</td>
</tr>
<tr>
<td>Lahden srky.</td>
</tr>
<tr>
<td>Kuopion ev.lut. srky.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tilanne: 31.12.2005 tilastossa mukana läsnäolevat jäsenet

---

10 Luettelo seurakuntien ja seurakuntayhtymien väkiluvusta 31.12.2005 (liite 1)
Kun kaikkiaan Suomen evankelis-luterilaisella kirkolla oli vuoden 2005 lopussa noin 4,37 miljoonaa jäsentä, niin nyt kyselyn kohteena olleilla seurakuntayhtymillä oli yhteensä noin 1,28 miljoonaa jäsentä. Voidaankin laskea, että kahdeksassa suurimmassa seurakuntayhtymän jäsenten osuus kaikista Suomen evankelis-luterilaisen kirkon jäsenistä on hieman yli 29 prosenttia.

On oletettavaa, että pienissä seurakunnissa ja keskikokoisissa seurakunnissa tai seurakuntayhtymissä sisäisen valvonnan tarpeet ja käytännöt poikkeavat huomattavasti siitä, että millaisia tarpeita, käytäntöjä, toiveita tai vaatimuksia sisäiselle tarkastukselle on asetettu suurissa seurakuntayhtymissä. Siksi tämän tutkielman tuloksia ei voidaakaan yleistää koskemaan suomalaisen evankelis-luterilaisten seurakuntien koko kenttää. Pieniin ja keskisuuriiin seurakuntiin olisi paneuduttava aivan oman tutkielman puitteissa. Koska pieniä ja keskisuuria itsenäisiä seurakuntia on Suomessa satoja, niin niiden osalta olisi mahdollista myös tehdä tutkielma, jonka tulokset ovat tilastollisesti merkitseviä.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Organisaatioiden tarkastusta ja valvontaa jäsentävät useat eri teoriat. Eräs ehkä tunnetuimmista ja samalla myös keskeisimmistä teorioista on pääties-agenttiteoria, josta kirjallisuudessa on käytetty myös nimeä agenttiteoria (agency theory).

Myös useilla muilla teorioilla on pyritty selittämään tarkastuksen tarvetta sekä sitä toimintaympäristöä, jossa tarkastusta tehdään. Näitä teorioita ovat mm. poliisiteoria, luottoteoria, välintäjät teoria, motivaatioteoria, vakuutustoteoria sekä informaatioteoria.11 Tässä kappaleessa tullaan käsittelemään myös eräitä näistä teorioista lyhyesti.

11 Meklin 2005. Kunnallisen tilintarkastuksen luentomoniste
Kaiken tarkastuksen ja arvioinnin lähtökohtana voidaan pitää tilivelvollisuutta, joka tunnetaan kirjallisuudessa myös tilintekovelvollisuussnimellä. Tilivelvollisuudessa päämiehen ja agentin välisen sopimuksen perusteella agentti on velvollinen tekemään tilityksen päämiehelle. Päämies taas tarvitsee ulkopuolisen auditoijan varmistamaan, että tility on sopimuksenmukainen ja vastaa tosiasioita. Tarkastus ja arviointi sekä tilintekokäytännöt ovat yhteydessä viimeaikoina otsikoihin nousseeseen ja paljon esillä olleeseen corporate governanceen, hyvään johtamis- ja hallintotapaan.

Vaikka tilivelvollisuutta ja corporate governancea ei voitanekaan pitää samalla tavalla elimmellisenä osana tarkastuksen ja arvioinnin teoriaa, kuin kappaleissa 2.3 sekä 2.4 käsiteltäviä tarkastusteorioita, niin niiden käsittely tässä yhteydessä on perusteltua, sillä näin tutkielman lukijan on helpompi hahmottaa tarkastuksen ja arvioinnin toimintaympäristöä.

2.1 Tilivelvollisuus

Pankki- ja rahoitussanasto määrittelee termi ”tilivelvollisuus” periaatteeksi, jonka mukaan päätäntävalta käyttävä instituutio on vastuussa toiminnastaan. Tilivelvollisuudessa keskeistä onkin vastuu. Se henkilö tai taho, jolle valtaa ja resursseja on delegoitu, on vastuussa tekemänsä sopimuksen puitteissa toiminnastaan sille, joka on vallan ja resurssit antanut käyttöön. Vastuu ja tilivelvollisuus voi olla joko välitöntä tai välillistä. Esimerkiksi yritysmaailmassa osakeyhtiön hallintoelimet ovat tilivelvollisia osakkeenomistajille (yhtiökokoukselle) mm. yrityksen kannattavuudesta, toiminnan taloudellisuudesta ja rahoituksesta. Julkisen vallan piirissä taas tilivelvollisuus on osittain välillistä, kuten vaikkapa silloin kun puhutaan vaaleilla valitun luottamushenkilön tilivelvollisuudesta äänestäjilleen. Tilivelvolliset (agentit) ovat vastuussa luonnollisesti toiminnan ja talouden lainmukaisuudesta. Toisaalta tilivelvollisille on asetettu erilaisia toiminnallisia tavoitteita, joissa korostuvat toiminnan taloudellisuus,
tehokkuus ja vaikuttavuus. Voidaankin katsoa, että tilivelvollisten (agenttien) tilivelvollisuus koskee paitsi toiminnan lainmukaisuutta, niin myös toiminnan tarioituksenmukaisuutta.  

Keskeistä tilivelvollisuudessa on osapuolten välinen sopimus tai vastaava peruste, johon tilivelvollisuus perustuu. Huomattava on myös se, että päämies voi asemansa puolesta käyttää erilaisia sanktioita tai pakotteita, mikäli agentin toiminta ei täytä sille asetettuja vaatimuksia. Nämä lähtökohtaat tuo selvästi esille myös Riistama (1999) määritellessään tilivelvollisuutta: 

"Tilintekovelvollisuus voi perustua yksityiseen osapuolten väliseen sopimukseen tai se voi olla lailla tai vastaavilla säännöksillä säädeltävä. Keskeistä on kuitenkin, että se, jolle ollaan tilintekovelvollisia, voi käyttää tilintekovelvolliseen kohdistuvia pakotteita tai sanktioita, jos tämän toiminta ei täytä asetettuja vaatimuksia. Tämä ratkaistaan ensisijaisesti tilintekovelvollisen toiminnasta saatavan informaation avulla. Yrityksen jatkuvu huono kannattavuus johtaa usein toimivan johdon vaihtumiseen, toimivan johdon rikollinen teko rangaistukseen ja kansanedustajan passiivisuus valitsematta jäämiseen seuraavissa vaaleissa."\(^{14}\)

**2.2 Corporate Governance**

Corporate governancella ei ole yhtä vakiintunutta suomenkielistä käännoista. Usein näkeekin kirjallisuudessa käytetään muutamia eri käsitteitä, kuten vaikkapa ”hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmä” tai ”hyvä hallintotapa”. Pörssin työryhmä taas käyttää termin vastineena ilmaisua ”hallinnointi- ja ohjausjärjestelmä”. Sisäiset tarkastajat ry käyttää puolestaan corporate governancesta nimitystä ”johtamis- ja hallintojärjestelmä”.\(^{15}\)

Corporate governance-termi tarkoittaa sitä järjestelmää, jolla yhtiöitä ja muita organisaatioita johdetaan ja valvotaan, sekä sitä, miten ja millaista tietoa annetaan eri sidosryhmille. Hyvä johtaminen ja hallinto syntyvät

\(^{14}\) Riistama 1999, s. 27  
\(^{15}\) Kuuluvainen 2006, s. 23 teoksessa Sisäinen tarkastus
lukemattomien erilaisten toisiinsa vaikuttavien asioiden, hallintorakenteiden ja toimijoiden kokonaisuudesta. Osa hyvää corporate governancea on muun muassa tehokas tarkastustyö.\textsuperscript{16} Sisäinen tarkastus on tärkeä osa organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää.\textsuperscript{17}

Sisäinen tarkastus toimii johtamis- ja hallintojärjestelmän osana ja vastaa muun muassa organisaation sisäisistä johtamis- ja hallintojärjestelmää sekä riskienhallintaa ja valvontaa koskevista arviointi- ja varmistuspalveluista sekä suorittaa konsultointia.\textsuperscript{18}

The Institute of Internal Auditors (IIA) on määritellyt organisaation corporate governancen keskeiset toimijat. Keskeisiä toimijoita ovat hallitus (ja sen jäsenistä mahdollisesti muodostettu tarkastusvaliokunta), ylin johto, sisäinen tarkastus ja tilintarkastus. Keskeiset toimijat ovat ne ydintoinijat, joiden välillä tehokas tiedonvälitys ja eri toimintojen koordinointi on tarpeen. Toiminnan koordinointia ja tiedonvaihtoa voidaan havainnollistaa tasapainokuvana (kuvio 1). Organisaation hyvää johtamis- ja hallinnointijärjestelmässä (corporate governance) toiminnan koordinoinnin ja tietojen vaihdon tulisi tapahtua eri toimijoiden välillä harmonisesti. Ajatuksena on, että toimijat ovat – kukin roolinsa mukaan – yhtä merkityksellisiä ohjaamisen ja vallankäytön kannalta.\textsuperscript{19}

\begin{footnotesize}
\textsuperscript{16} KPMG 2003, s. 11-12
\textsuperscript{17} KPMG 2003, s. 18
\textsuperscript{18} Kuuluvainen 2006, s. 16-17 teoksessa Sisäinen tarkastus
\textsuperscript{19} Kuuluvainen 2006, s. 23 teoksessa Sisäinen tarkastus
\end{footnotesize}
2.3 Päämies-agenttiteoria


Päämies-agenttiteoriassa tarkastellaan agentin ja päämiehen välistä sopimusuhdetta (principal-agent relationship). Teoriassa korostuu tehdyn

---

Lumijärvi 1987, s. 4
sopimuksen toteuttaminen ja toisaalta toteuttamisen valvonta. Agentti on tilivelvollinen päämiehelle. Laskentatoimen tehtävänä on valvoa ja ohjata agentin toimintaa.\textsuperscript{21} Päätöksenteoria esseen asemaan nousee erityisesti se, että miten päämies voi varmistaa siitä, että agentti tekee sellaisia päätöksiä, jotka toteuttavat päämiehen intressiä parhaalla mahdollisella tavalla.

Päätöksenteoriaa lähtee siitä oletuksesta, että päämiehellä ei ole käytettävissä riittävää informaatiota siitä, että mitä agentti toiminnallaan tavoittelee ja onko agentti kykenevä toteuttamaan sen sopimuksen, joka päämiehen ja agentin välillä on. Tästä johtuen tarvitaan ulkopuolista tahoaa, joka verifioi eli todentaa asian. Mikäli tällaista ulkopuolista tahoaa ei olisi, informaation oikeellisuuden varmentaminen aiheuttaisi merkittäviä kustannuksia päämiehelle tai päämiekille. Varmentamisen tarve säilyisi, mutta kukin päämies joutuisi toteuttamaan johdolta saadun informaation varmentamisen itse.\textsuperscript{22}

Käytännössä, mikäli ulkopuolista päämiehen antamien tietojen verifioijaa ei olisi, voisivat tarkastuksesta aiheutuvat transaktiokustannukset muodostua joillekin päämiehille niin suuriksi, ettei päämiehen kannattaisi edes alkaa sopimussuhteeseen. Edelleen on kyseenalaista, että olisiko päämiesten edes mahdollista saavuttaa tarkastuksellaan sellaista vaikuttavuutta, joka on saavutettavissa ammattimaisesti hoidetussa verifointiprosessissa.

Muistettava on, että päämiehen ja agentin välisessä sopimussuhteessa syntyy joka tapauksessa kustannuksia. Yksi mahdollinen tapa on jaotella nämä kustannukset seuraavasti:

1) Sopimuskustannukset (contracting costs), jotka johtuvat päämiehen ja agentin välisen sopimuksen rakentamisesta ja muotoilusta ja joihin sisältyvät agentin saamat korvaukset.

\textsuperscript{21} Lumijärvi 1987, s.6
\textsuperscript{22} Martikainen et al. 2002, s. 15
2) Valvontakustannukset (monitoring costs), joita ovat muun muassa tilintarkastajien ja muiden verifiointitehtävissä olevien palkkiot.

3) Jäännöskustannukset (residual loss), jotka syntyvät siitä, kun agentti ei sopimuksista ja valvonnasta huolimatta täydellisesti pysty toimimaan päämiehen eduksi.\textsuperscript{23}

Luonnollisesti oletettavaa ja tavoiteltavaa on, että panostamalla sopimuksiin ja valvontaan voidaan päämiehen näkökulmasta saavuttaa niistä aiheutuvia kustannuksia suuremmat hyödyt. Näin voidaan katsoa, että sopimuksiin ja valvontaan uhratut panokset ovat tuottaneet taloudellista tai muuta lisäarvoa päämiehelle tai päämiehille.

Päämies-agenttiteoriassa oletuksena on, että sekä päämies että agentti ovat omaa hyvinvointiaan tavoittelevia ns. hyödyn maksimoijia. Deegan on kuvannut kirjassaan agentin ja päämien suhdetta seuraavasti:

"It is assumed within Agency Theory that principals will assume that principals will assume the agent (like the principal) will be driven by self-interest, and therefore the principals will anticipate that the managers, unless restricted from doing otherwise, will undertake self-serving activities that could be detrimental to the economic welfare of the principals." \textsuperscript{24}

2.3.1 Päämies-agenttiteorian soveltaminen seurakuntayhtymiin

Päämiehen ja agentin suhdetta kuvaavana mallina on päämies-agenttiteoriaa luonnollisesti mahdollista soveltaa hyvinkin monen tyyppisten organisaatioiden, myös seurakunnan tai seurakuntayhtymän, tarkastuksen ja valvonnan malleissa.

Tällöin luonnollisesti on vastattava muun muassa seuraaviin kysymyksiin:

1) kuka on (tai ketkä ovat) tässä mallissa päämies (päämiehän),
2) kuka on (tai ketkä ovat) tässä mallissa agentti (agentteja) ja

\textsuperscript{23} Niskanen & Niskanen 2000, s. 15
\textsuperscript{24} Deegan 2001, s. 211
3) mitkä ovat ne kysymykset, jotka ulkopuolinen taho (esimerkiksi tarkastaja) verifioi?

Kun tarkastellaan tarkemmin kahta ensin mainittua kysymystä, niin havaitaan, että on löydettävissä erilaisia päämies-agenttisuhteita seurakuntien tai seurakuntayhtymien hallinnosta. Kaikille näille yhteistä on tilivelvollisuus.

Tilivelvollisuus voi olla suora, kuten esimerkiksi silloin kun agentti antaa päämiehelle tietoja sopimuksen täyttämisestä vaikkapa vuotuisen tilinpäätöksen muodossa. Esimerkiksi poliittisessa vastuussa tilivelvollisuus on taas tyyppillisesti epäsuoraa.

![Diagram](image)

Kuvio 2. Tarkastuksen asema päämies-agenttimallissa (Meklin 2005)

Luottamushenkilöt päätäjätahona ovat päämiehen roolissa suhteessa johtaviin viranhaltioihin. He tekevät päätökset esimerkiksi niistä strategisista, toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista, jotka ohjaavat johtavien viranhaltijoiden toimintaa. Johtavat viranhaltijat taas laittavat nämä päätökset täytäntöön. Koska luottamushenkilöillä ei ole käytössään
samanaista informaatiota, kuin johtavilla viranhaltijoilla, niin
luottamushenkilöt tarvitsevat ulkopuolista verifioijaa sen varmistamiseksi,
etta johtavat viranhaltijat toimivat niiden tavoitteiden saavuttamiseksi, jotka
heille on asetettu, sekä sen varmistamiseksi, että johtavien viranhaltijoiden
raportointi antaa oikean ja riittävän kuvan asioiden tilasta. Tässä päämies-
agenttisuhteessa voidaan verifioijana nähdä esimerkiksi vuotuista
lakisääteistä tilintarkastusta tekevä tilintarkastaja.

Toisaalta päämies-agenttisuhde on löydettävissä myös esimerkiksi vaaleilla
valitujen luottamushenkilöiden ja heitä äänestäneiden seurakuntalaisten
välisestä suhteesta. Tällöin luonnollisesti seurakuntalaiset ovat päämiehen
asemassa valtakaudessa vaaleilla valituiltaan luottamushenkilöin. Vaaleilla
valitut luottamushenkilöt sekä heidän valitsemansa luottamushenkilöt (kuten
esimerkiksi johtokuntien tai yhteisen kirkkoneuvoston jäsenet) ovat
poliittisesti vastuussa toimistaan heidän äänestäjilleen, eli tässä tapauksessa
seurakuntalaisille.

Tilivelvollisuusnäkökulma avaa sisäisen valvonnan näkökulmasta
mielenkiintoisen tarkastelumahdollisuuden päämies-agenttisuhteisiin.
Päämies-agenttisuhteen voidaan nähdä vallitsevan myös tilanteessa, jossa
virkamiesjohto (päämies) antaa tehtäviä toteuttavaksi virkamiesjohdon
alaisuudessa toimivalle organisaatiolle (agentti tai agentit). Onhan
seurakuntayhtymien ja seurakuntien virkamiesjohto vastuussa siitä, että sen
alaisuudessa toimiva organisaatio toteuttaa niitä taloudellisia ja
toiminnallisia tavoitteita, joita sille on asetettu. Suurten organisaatioiden
johtamis- ja hallinto- sekä valvonta- ja riskienhallintaprosessit ovat tuleet
niin vaativiksi ja monimutkaisiksi, että toimeenpaneva johto usein tarvitsee
niin ikään tuekseen – voidakseen kantaa vastuunsa ja hallitakseen riskejä –
erityisiä sisäisiä tarkastajia, arvioimaan, että ovatko johtamis- ja
hallintojärjestelmät tarkoituksenmukaisia, toimivatko prosessit riittävän
tehokkaasti ja tarkoituksenmukaisesti, onko raportointi luotettavaa ja
ajantasaista sekä noudatetaanko säädöksiä.25

25 Kuuluvainen 2006, s. 15-16 teoksessa Sisäinen tarkastus
Voidaan nähdä, että päämies-agenttiteoria soveltuu seurakunnallisessa toimintaympäristössäkin kaikkeen sellaiseen toimintaan, jossa on sopimus päämiehen ja agentin välillä ja jossa päämiehellä ei ole käytettävissään yhtä täydellistä ja monipuolista informaatiota kuin agentilla.

2.4 Muita tarkastusteorioita

Päämies-agenttiteorian ohella on tarkastusta ja sen tarvetta selittämään esitetty myös muita teorioita. Osa näistä teorioista on ainakin osin päällekkäisiä keskenään ja päämies-agenttiteorian kanssa. Tarkastelemme näitä teorioita tässä yhteydessä lähinnä luettelon omaisesti.

osan. Väittäjäteoriassa tarkastaja nähdään siis eräänlaisena tasapuolisuuden vartijana tai tuomarina.  

3 TARKASTUKSEN JA VALVONNAN KÄSITTEISTÖÄ

Tarkastelemme tässä yhteydessä muutamia keskeisiä tarkastuksen ja valvonnan käsitteitä keskittyen erityisesti sisäisen valvonnan ja sen sisällä toimivan sisäisen tarkastuksen alaan. Tarkastukseen ja valvontaan läheisesti linkittyvät käsitteet tilivelvollisuus ja corporate governance on esitelty jo aiemmassa kappaleessa.

3.1 Tilintarkastus


Vaikka tilintarkastuksen käsite pysyykin muuttumattomana, niin on hyvä huomata, että sen käytännöllinen tulkinta luonnollisesti muuttuu. Tilintarkastuksen käytännöllisen tulkinnan sisältöön vaikuttavat oleellisesti muun muassa voimassa oleva lainsäädäntö, yhteiskunnassa vallitsevat

26 Meklin 2005. Kunnallisen tilintarkastuksen luentomoniste
27 Aho & Vänskä 1996, s. 1-2
28 Riistama 1999, s. 21
eettiset ja moraaliset arvot sekä yhteiskunnallisten tilintekovelvollisuutta (accountability) koskevien arvostusten muuttuminen.29

3.2 Sisäinen valvonta

Sisäinen valvonta on valvontajärjestelmä, joka kattaa organisaation kaikki toiminnot. Toiminnan valvonnan normaalitavoitteena on se, että niin tahattomat ja epähuomioissa tehdyt virheet samoin kuin tahalliset väärinkäytökset paljastuvat ajoissa ja näin tarpeettomilta varallisuuden menetyksiltä ja muilta vahingoilta vältetään. Toiminnoilla taas tarkoitetaan mitä tahansa tehtäväkokonaisuutta, jossa toimii yksi tai useampi työntekijä.30

Sisäinen valvonta on prosessi, joka rakennetaan kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi pyrittäessä tavoitteisiin. Prosessi tarkoittaa sitä, ettei sisäinen valvonta ole mikään yksittäinen olosuhde tai toimenpide, vaan sisäinen valvonta rakentuu vaiheittaisten toimenpiteiden sarjasta. Sisäisen valvonnan rakentavat ja aikaan saavat ihmiset. Ihmisten kautta organisaatio rakentuu ja syntyvät muun muassa kulttuuri, etiikka ja arvot. Ihmiset myös kommunikoivat keskenään, toimivat ja ajattelevat. Siitä syntyy sisäinen valvonta. Tavoitteet, joihin pyritään, ja joiden osalta kohtuullista varmuutta sisäisellä valvonnalla tavoitellaan, voidaan jakaa kolmeen kolmikseen nopeutettaen:
1) toiminnan tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus,
2) taloudellisen raportoinnin luotettavuus sekä
3) organisaatioon sovellettavien lakien ja sääntöjen mukainen toiminta.31

Valvonta koostuu viidestä toisiinsa linkittyvästä osatekijästä, jotka taas on johdettu tavasta, jolla perustamme johdetaan ja ovat siten osa johtamisprosessia. Osatekijät ovat:
1) johtamistapa ja organisaatiokulttuuri (control environment),
2) riskien arviointi (risk assessment),

29 Riistama 1999, s. 21-22
30 Marttila 1998, s. 16
31 Koivu 2006, s. 45-46 teoksessa Sisäinen tarkastus
3) päivittäisvalvonta ja tehtävien eriyttäminen (control activities),
4) raportointi ja tiedonvälitys (information and communication) sekä
5) seuranta ja tarkastus (monitoring).\(^{32}\)


Keskeistä valvontajärjestelmän kehittämisessä on se, että käytössä oleva valvonta todella toimii. Järjestelmän on täytettävä kaksi tavoitetta. Ensiksi valvonnan on tehokkaasti, luotettavasti ja riittävän huomaamattomasti saavutettava tavoiteltu valvonnan taso. Toiseksi valvonnan aiheuttamien kustannusten on oltava kohtuulliset. Riippumatta siitä, että onko organisaatioissa sisäistä tarkastusta vai ei, on toimintojen valvonta järjestettävä kohdeorganisaatioon parhaiten soveltuvalla tavalla.\(^{34}\) IIA:n julkaisemien sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan valvonta on riittävää, kun johto on suunnitellut ja järjestänyt toiminnon tavalla, joka antaa kohtuullisen varmuuden siitä, että riskit on hallittu

---

\(^{32}\) Koivu 2006, s. 48 teoksessa Sisäinen tarkastus
\(^{33}\) Sisäiset tarkastajat ry. ”CoCo-malli – opas valvontakriteereistä” muistio
\(^{34}\) Marttila 1998, s. 16
tarkoituksenmukaisesti ja että organisaation päämäärät ja tavoitteet saavutetaan tehokkaasti ja taloudellisesti.\textsuperscript{35}

3.2.1 Sisäinen tarkkailu

Sisäinen tarkkailu on sellainen organisaation sisäänrakennettu varmistusmekanismi, jonka tarkoituksena on taloudellisuuden edistäminen, organisaation varojen säilyttäminen sekä virheiden ja väärinkäytösten estäminen ja paljastaminen. Järjestelmänä sisäinen tarkkailu on passiivinen ja se rakentuu erilaisten toimintaohjeiden varaan.\textsuperscript{36}

Eräs ohjeistuksissa huomioon otettava tärkeä näkökulma on niin kutsutut vaaralliset työyhdistelmat. Hyvin tehty ohjeistus lähtee näältä osin siitä, että mitään tehtävänkäytjä ei hoida yksi ja sama henkilö alusta loppuun asti, mikäli tehtävänkäytjän eri suoritusvaiheisiin liittyvät sellaisia vaarallisia työyhdistelmiä, joissa houkutukset erilaisiin väärinkäytöksiin tulevat ilmeisen suuriksi.\textsuperscript{37} Ohjeistukset voivat sisältää myös ohjeita esimerkiksi työnkierroista tai vastaavista sisäistä tarkkailua tehostavista seikoista.

3.2.2 Sisäinen tarkastus

Kansainvälisissä IIA:n (The Institute of Internal Auditors) julkaisemissa ammattistandardeissa sisäinen tarkastus on määritelty seuraavasti:

"Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäävää organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta-

\textsuperscript{35} Sisäiset tarkastajat ry:n käännös 30.4.2004 IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kv. ammattistandardeista
\textsuperscript{36} Vuorinen 1996, s. 14
\textsuperscript{37} Marttila 1998, s. 20

Määritelmästä huomataan, että sisäisen tarkastuksen tulee olla riippumatonta ja objektiivista toimintaa. Riippumattomuus käytännössä tarkoittaa niiden olosuhteiden välttämistä, jotka uhkaavat tarkastajan objektiivisuutta tai ulkopuolisten luottamusta siihen. Standardien mukaan nämä objektiiviset uhat on hallittava, koskivat ne sitten yksittäistä tarkastajaa, tehtävää, toimintoa tai organisaatiota.

Sisäiset tarkastajat ry:n 30.4.2004 tekemän eettisten sääntöjen käännöksen mukaan sisäisen tarkastajan objektiivisuus tarkoittaa toisaalta sitä, että ”Sisäiset tarkastajat osoittavat erityistä ammatillista objektiivisuutta keräessään, arvioidessaan ja välittääessään tietoja tutkimastaan toiminnosta tai prosessista. Sisäiset tarkastajat arvioivat tasapuolisesti kaikkia asiaan vaikuttavia näkökohtia, eivätkä tarkastajan omat edut tai toiset henkilöt vaikuta tehtyihin arvioihin.”

38 Sisäiset tarkastajat ry:n käännös 30.4.2004 IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kv. ammattistandardeista
39 Sisäiset tarkastajat ry:n käännös 30.4.2004 IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kv. ammattistandardeista
40 Sisäiset tarkastajat ry:n käännös 30.4.2004 IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kv. ammattistandardeista, standardien liite ”Eettiset säännöt – Code of Ethics”
On huomattava, että riippumattomuus ja objektiivisuus eivät kuitenkaan lähtökohtaisesti näytä sulkevan pois esimerkiksi kaikkea konsultointitoimintaa, vaan tarkastajien tehtäviin on katsottu kuuluvan myös konsultointitoiminnan. Konsultointitoiminnalla taas tarkoitetaan neuvonanto- ja muita sen luonteisia palveluita, joiden luonne ja laajuus sovitaan asiakkaan kanssa ja joiden tarkoituksena on tuottaa lisäarvoa organisaation toiminnoille ja parantaa organisaation sekä sen riskien hallintaa sekä valvontaprosesseja. Tällaisia tehtäviä ovat esimerkiksi neuvonta, itse arvioinnin ohjaus ja koulutus. Sisäiselle tarkastukselle ei kuitenkaan tuolloin saa langeta päätöksenteon vastuuta.41

Sisäisen tarkastuksen, kuten luonnollisesti kaikkien organisaation toimintojen, on luotava kohdeorganisaatiolleen lisäarvoa. Tämä käy ilmi myös edellä esitetystä sisäisen tarkastuksen määritelmästä. Lisäarvossa on kyse siitä, että riippumattomat ja objektiiviset arviointi- ja varmistus- sekä konsultointipalvelut tuottavat hyötyä esimerkiksi parantamalla organisaation mahdollisuksia saavuttaa tavoitteet, tunnistamalla toiminnallisia riskejä ja tai vähentämällä riskejä.42

Varsinkin suuremmissa organisaatioissa on välttämätöntä varmistaa, että on olemassa suunnitellut järjestelmät, joiden mukaan organisaatioissa toimitaan. Organisaation ylin johto ei voi suorilla ja välittömällä havainnoillaan sekä kontakteillaan seurata koko järjestelmän toimintaa, vaan tarvitsee asiantuntijoita, sisäisiä tarkastajia, avukseen. Sisäinen tarkastus voi myös antaa asiantuntija-arviointia ja konsultointia muulle organisaatiolle ja toimia esimerkiksi riskiarviointien ja valvonnan itse arviointien ohjaajana (fasilitoijana). Sisäisen tarkastuksen tehtävänä onkin arvioida ja varmistaa, että organisaatiolla on hallituksen ja johdon tarkoittamat ohjaus- ja valvontajärjestelmät ja että toiminnan valvonta toteutetaan tehokkaasti asetettujen tavoitteiden saavuttamisen varmistamiseksi ja yhteiskunnan sekä oman organisaation sääntöjä noudattaen. Sisäisellä tarkastuksella onkin merkittävä rooli toiminnan valvonnan tehokkuuden arvioinnissa ja

41 Sisäiset tarkastajat ry:n käännös 30.4.2004 IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kv. ammattistandardeista
42 Sisäiset tarkastajat ry:n käännös 30.4.2004 IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kv. ammattistandardeista
kehittämisessä. Myös riskienhallintajärjestelmien arviointi on noussut aivan
olennaisen tärkeään asemaan. Sisäinen tarkastus voi myös omalla
toominnallaan vaikuttaa valvontaympäristön muokkaamisessa positiiviseksi
seksi antaa koulutus- ja neuvontapanoksen ollessaan yhteydessä
organisaation eri osissa ja tasoilla mitä erilaisimpien toimijoiden kanssa.
Sisäisen valvonnan ammattitietämysten jakaminen organisaation johdolle
voi niin ikään olla sisäisen tarkastuksen tehtävänä.43

Sisäinen tarkastus on kulkenut pitkän tien ennen nykypäivää. Varhaisimmat
säilyneet havainnot sisäistä tarkastusta muistuttavista järjestelmistä ovat yli
3500 vuoden takaa Mesopotamiasta. Siellä yksi kirjuri summasi ja toinen
todensi, eli tehtävät oli jaettu eri henkilöiden kesken. Teollinen
vallankumous Englannissa aloitti nykyisen kaltaisen tarkastustoiminnan
kehittymisen. Aluksi tarkastus oli dokumenttien ja tarkastettavan yhteisön
kirjanpidon vertailua. Yhdisvaltojen 1800-luvun kehitys taas korosti
ulkopuolisen pääoman tarvetta investoinneissa. Tämä taas synnytti tarpeen
siitä, että hankkeisiin investoivat taho saivat riippumattoman tahon
kastamaan investointikohdettaan ja sen johdon toimintaa. Ensimmäiset
laatat sisäiset tarkastusohetkemat otettiin käyttöön 1920- ja 1930-luvuilla
Yhdysvalloissa, kun haluttiin varmistaa muun muassa rautatieyhtiöiden
lipunmyyntitulojen asianmukainen tuloutus. Tuolloin vielä sisäinen
tarkastus kuitenkin pysyi monissa suhteissa alisteisena ulkoiselle
tarkastukselle ja suuntautui melko vahvasti kirjanpidollisiin asioihin.44

Vuonna 1941 perustettiin IIA (The Institute of Internal Auditors) New
Yorkissa ja nykyaikeinen sisäinen tarkastus alkoi hiljalleen saada
muotoansa. Sisäisen tarkastuksen tehtäväalue laajeni hiljalleen organisaation
sisällä ja kehityksen myötä sisäinen tarkastaja tuli tasaveroiseen asemaan
ulkisen tarkastajan kanssa. Tehtävä muodostui asiantuntijatehtäväksi.
1950- ja 1960-luvuilla korostui sisäisen tarkkailun rooli. Tällöin tutkittiin
asioita transaktiosalla, jotta löydettäisiin esimerkiksi virheitä ja

43 Kuuluvainen 2006, s. 64–66 teoksessa Sisäinen tarkastus
44 Kuuluvainen 2006, s. 19–21 teoksessa Sisäinen tarkastus
Sisäisen tarkastuksen ammatillinen käytännön viitekehys (Professional Practices Framework) käsittää sisäisen tarkastuksen määritelmän, eettiset ohjeet, ammattistandardit sekä muun ohjeistuksen. Ammatillisten asioiden toimikunnan (the Professional Issues Committee) julkaisemat käytännön ohjeet taas ohjaavat ammattistandardien soveltamisessa.


45 Kuuluvainen 2006, s. 20-21 teoksessa Sisäinen tarkastus
arvioinnille sekä edistää parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämisessä. 

Sisäiset tarkastajat ry korostaa kansainvälisten ammattistandardien johdannossa, että kansainvälisten ammattistandardien noudattaminen on tarkastajan työssä ensiarvoisen tärkeää, jotta sisäinen tarkastus täyttää velvollisuutensa. Jos lait tai säääköset estävät sisäistä tarkastajaa joiltakin osin noudattamasta ammattistandardejä, niin sisäisen tarkastajan tulee kuitenkin muilta osin toimia niiden mukaan ja raportoida asianmukaisella tavalla ammattistandardien noudattamatta jättämisestä. 

Eettisten sääntöjen tarkoituksena nimessä mukaisesti on edistää eettisyyttä sisäisen tarkastuksen ammatissa. Ne koskevat kaikkia tahoa, jotka tuottavat sisäisen tarkastuksen palveluja. Eettisissä säännöissä korostetaan, että säätävät välttämättömiä ja sopivat sisäisen tarkastuksen ammattikunnalle, koska sisäisen tarkastuksen arvostus perustuu luottamukseen siitä, että riskienhallinnan sekä valvonnan ja johtamis- ja hallintotavan arviointi ja varmistus on objektiivista.

Säännöt sisältävät kaksi tärkeää osa-alueetta, jotka ovat: 1) periaatteet, jotka ovat olennaisia sisäisen tarkastuksen ammatille ja toiminnalle sekä 2) käyttäytymissäätä, jotka kuvaavat sitä käyttäytymistä, jota sisäisiltä tarkastajilta odotetaan.

4 SEURAKUNTEN JÄSENYYS JA HALLINTO

Perustuslain (1999/731) 76 §:n mukaan kirkkolaissa säädettään evankelisluterilaisen kirkon järjestysmuodosta ja hallinnosta. Kirkkolaki

---

47 Sisäiset tarkastajat ry:n käännös 30.4.2004 IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kv. ammattistandardesteista
48 Sisäiset tarkastajat ry:n kotisivu, www.theiia.fi/default.asp?/scat=63
49 Sisäiset tarkastajat ry:n käännös 30.4.2004 IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kv. ammattistandardesteista
50 Sisäiset tarkastajat ry:n ammatillisten asioiden toimikunnan standardikäännös 30.4.2004, Eettiset säätävyt – Code of Ethics
51 Kirkkolaki
Seurakuntien jäsenyys poikkeaa tietyiltä osin vaikkapa jonkin kunnan jäsenyydestä. Myös seurakunnan hallinnolla on omat ominaispiirteensä ja se poikkeaa joiltain osin muiden julkisen talouden yksiköiden hallinnon järjestämisestä.

On paikallaan luoda katsaus Suomen ev.lut. kirkon seurakuntien jäsenyyteen sekä seurakuntien hallinnon järjestämiseen ja siihen liittyviin toimielimiin. Paikoin lienee perusteltua myös verrata seurakuntien ja seurakuntayhtymien hallintoa kunnalliseen hallintoon erojen havainnollistamiseksi, vaikka mitään tyhjentävää vertailua ei tässä tutkielmassa olekaan syytä asiasta tehdä.

Seurakuntien hallinto perustuu pitkälti kirkkolakiin ja kirkkojärjestykseen, ja siksi tässä yhteydessä lähteinä on käytetty pitkälti kyseisiä sääädöksiä. Pyrkimyksenä on ollut jäsennellä kuitenkin keskeisimmät hallintoon liittyvät käsitteet ja toimielimet niin, että yleisnäkemyksen saaminen kirkon, seurakuntayhtymien ja seurakuntien hallinnosta olisi mahdollisimman helppoa. Tässä yhteydessä lyhyesti käsitetään myös hallintoesien päätösten alistamista sekä muutoksenhakua hallintoesien päätöksiin.

Koska tutkielma käsittelee tarkastusta ja valvontaa, ja koska tarkastuksen ja valvonnan merkittävänä kohteena on taloudellisten kysymysten hoitaminen, niin myöskään talouden järjestämisestä koskevaa keskeisintä säännöstöä ei ole syytä sivuuttaa. Seurakuntien ja seurakuntayhtymien taloutta ei tässä yhteydessä laajemmin käsitellä, mutta erityisesti toimielinten tehtäviä käsiteltäessä on luonnollista sivuta taloudellisiakin kysymyksiä

### 4.1 Seurakunnan jäsenyys

---

51 Perustuslaki (1999/731)

Kunnan jäsen taas on Kuntalain (1995/365) 4 § mukaan:

"1) henkilö, jonka kotikuntalaisissa tarkoitettu kotikunta kyseinen kunta on (kunnan asukas);

2) yhteisö, laitos ja säätiö, jonka kotipaikka on kunnassa; sekä

3) se, joka omistaa tai hallitsee kiinteää omaisuutta kunnassa."


Seurakunnan jäsenelle on kirkkojärjestyksessä taattu tietyt oikeudet, joiden avulla seurakunnan jäsenellä on mahdollisuus osallistua seurakunnan tai seurakuntayhtymän päätöksenteekoon. Kirkkojärjestyksen mukaan

---

52 Kirkkolaki (1993/1054)
53 Kirkkolaki (1993/1054)
54 Kuntalaki (1995/365)
seurakunnan jäsenellä on muun muassa oikeus tehdä aloitteita seurakunnan ja seurakuntayhtymän toimintaa sekä hallintoa koskevissa asioissa. Edelleen seurakunnan jäsenille on kirkkojärjestyksen mukaan annettava sopivin tavoin riittävät tiedot yleistä mielenkiintoa herättävistä vireillä olevista seurakunnan ja seurakuntayhtymän asioista, niitä koskevista suunnitelmista, asioiden käsittelyistä sekä tehdystä ratkaisuista. Kirkkojärjestyksen mukaan on kirkkoneuvoston vastuulla johtaa ja valvoa tässä tarkoitettua seurakunnan tiedotustoimintaa.55

4.2 Kirkon yhteinen hallinto ja hiippakunnat

4.2.1 Kirkon yhteinen hallinto

Kirkon ylin päättävä elin on kirkolliskokous. Kirkolliskokous käsittelee asioita, jotka koskevat kirkon oppia ja työtä sekä kirkon lainsäädäntöä, hallintoa ja taloutta.56 Yksityiskohtaisemmin kirkolliskokouksen tehtävät on lueteltu kirkkolain 20 luvun 7 §:ssä. Kirkon edustajina kirkolliskokouksessa ovat piispat, maallikkoedustajat ja pappisedustajat sekä saamelaiskäräjien valitsema saamelaisten edustaja sekä valtioneuvoston määräämä edustaja. Edustajien tulee olla kirkon jäseniä.57 Kirkolliskokouksen puheenjohtajana on arkkipiispa tai, jos arkkipiispan virka on avoinna, virassa vanhin piispa.58 Piispainkokouksella, kirkkohallituksella ja hiippakuntavaltuustolla on oikeus tehdä esityksiä sekä edustajalla aloitteita kirkolliskokoukselle.59

Piispainkokouksen jäseniä taas ovat hiippakuntien piispat tai, jos piispanvirka on avoinna tai piispalla on este, tuomiokapitulin näin sijaansa keskuudestaan määräämä pappisjäsen, kenttäpiispa, sekä jokaisen tuomiokapitulin keskuudestaan määräämä asessori. Piispainkokous käsittelee kirkon uskoa, julistusta ja työtä sekä hiippakuntien hallintoa ja hoitoa koskevia asioita, tekee esityksiä ja antaa lausuntoja

---

55 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 7 luvun 9 §
56 Kirkkolaki (1993/1054), lain 20 luvun 7 §
57 Kirkkolaki (1993/1054), lain 20 luvun 1 §
58 Kirkkolaki (1993/1054), lain 20 luvun 8 §
59 Kirkkolaki (1993/1054), lain 20 luvun 9 §
kirkolliskokoukselle ja kirkkohallitukselle. Sekä toteuttaa muut sille tässä laissa tai kirkkojärjestyksessä annetut tehtävät.\textsuperscript{60}

Kirkkohallituksen tehtävänä taas on muun muassa hoitaa kirkon yhteistä hallintoa, taloutta ja toimintaa, toimia kirkon keskusrahaston hallituksena, antaa valtioneuvoston kirkolta pyytämät lausunnot (jollei lausunnon antaminen ole kirkolliskokouksen tehtävä), valmistella asioita kirkolliskokoukselle, huolehtia kirkolliskokouksen asioiden täytäntöönpanosta, ohjata ja valvoa kirkolliskokouksen sen yhteyteen perustamien toimielinten työtä, julkista säädöskokoelmassa siiven otettavat säädöksset sekä hoitaa ne tehtävät, jotka eivät kuulu muulle kirkon viranomaiselle.\textsuperscript{61}

Kirkkohallitukselle on kirkkojärjestyksessä annettu oikeus antaa ohjeita seurakuntayhtymälle seurakuntayhtymän perustamismenettelystä, sen hallinnosta ja taloudenhoidosta.\textsuperscript{62} Edelleen kirkkohallituksella on oikeus tarvittaessa antaa seurakunnille tai seurakuntayhtymille tarkempia ohjeita tietyistä taloushallinnollisista kysymyksistä sekä tilintarkastuksen toimittamisesta.\textsuperscript{63} Kirkkohallituksen toimintaa taas valvoo kirkolliskokous, joka myös vahvistaa sille ohjesäännön sekä antaa sille toimintaohjeita.\textsuperscript{64}

Kirkkohallitus käsittelee asiat täysistunnossa, jaoston istunnossa tai virastokollegiossa. Kirkkoneuvokselle tai kirkkohallituksen muulle viranhaltijalle voidaan ohjesäännössä antaa oikeus ratkaista tietyjä kirkkohallituksen ratkaistavaksi kuuluvia asioita.\textsuperscript{65}

Eräs taloudellisesti hyvin merkittävä kirkkohallituksen linkittyvä tehtävä on kirkon keskusrahaston hoitaminen. Kirkon keskusrahaston eläkerahasto vastaa virka- tai työsuhteesa evankelis-luterilaiseen kirkkoon,

\textsuperscript{60} Kirkkolaki (1993/1054), lain 21 luvun 1-2 §
\textsuperscript{61} Kirkkolaki (1993/1054), lain 22 luvun 2 §
\textsuperscript{62} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 10 luvun 16 §
\textsuperscript{63} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 15 luvun 14 §
\textsuperscript{64} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 20 luvun 8 §
\textsuperscript{65} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 22 luvun 2 §
seurakuntayhtymään tai muuhun seurakuntien yhteenliittymään olevan osalta muun muassa vanhuus-, työkyvyttömyys- ja osa-aikaeläkkeestä.  

Kirkkohallituksen on annettava vuosittain kertomus toiminnastaan ja kirkon keskusrahaston hoidosta kirkolliskokoukselle. Kertomukseen liitetään myös kirkolliskokouksen kirkkohallituksen yhteyteen perustamien toimielinten kertomukset.

4.2.2 Hiippakunnat

Kirkollista hallintoa varten maa on jaettu hiippakuntiin. Hiippakunnan perustamisesta ja lakkauttamisesta päättää kirkolliskokous. Kirkolliskokous päättää plässännön mukaan myös hiippakunnan rajojen muuttamisesta. Hiippakunnan hallintoa hoitaa kolme viranomaistahoa:

1) Piispa johtaa hiippakunnan hallintoa ja toimintaa,
2) tuomiokapituli on hiippakunnan yleistoimielin, joka hoitaa myös hiippakunnan hallintoa ja toimintaa
3) hiippakuntavaltuuston tehtävänä taas on tukea ja edistää kirkon tehtävän toteutumista hiippakunnassa ja sen seurakunnissa sekä hoitaa sille erikseen määrätty tehtävät.

Hiippakunta huolehtii itse toiminnastaan ja hoitaa talouttaan kirkkolain ja kirkkojärjestyksen sekä niiden nojalla annettujen säännösten mukaan.

Hiippakunnan piispa kirkkojärjestyksen mukaan on seurakuntien ja pappien ylin kaitsija. Nämä kirkon perustehtävänä liittyvät hengelliset ja kirkolliset tehtävät näkyvät selvästi kirkkojärjestyksessä mainituissa piispan tehtävissä kuluiuvissa tehtävissä. Näiden tehtävien lisäksi kirkkojärjestys määrittää piispalle kuitenkin myös tietyjä hallinnollisia tehtäviä. Piisan tehtävään kuuluu myös muun muassa edistää seurakuntien yhteistyötä ja talouden

---

66 Evankelis-luterilaisen kirkon eläkelaki (1966/298), 1 § 1 mom. ja 6 §
68 Kirkkolaki (1993/1054), lain 3 luvun 1 §
70 Kirkkolaki (1993/1054), 17 a luku 1 §
ja hallinnon tarkoituksenmukaista hoitamista sekä valvoa, että näissä toimissa noudatetaan voimassa olevia säädöksiä. Edelleen piispan tehtäviin kuuluvat niin sanotut piispantarkastukset.


71 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 18 luvun 1 §
72 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 18 luvun 4, 5, 7 ja 8 §
viranomaisissa sekä tekee hiippakuntaa koskevat sopimukset ja muut oikeustoimet.\textsuperscript{74}

Hiippakuntavaltuuston jäseniä ovat 14 maallikkoa ja 7 pappia.\textsuperscript{75} Hiippakuntavaltuuston taloudellis-hallinnollisia tehtäviä ovat muun muassa hyväksyä vuosittain hiippakunnan toiminta- ja taloussuunnitelma sekä talousarvio, sekä hyväksyä hiippakunnan edellisen tilikauden toimintakertomus ja tilinpäätös.\textsuperscript{76}

Tässä tutkielmassa ei tarkemmin paneuduta hiippakuntien tarkastukseen ja valvontaan. Todettakoon kuitenkin, että hiippakuntavaltuustonkin tehtäväluettelosta ilmenee, että sillä on monia erityisosaamista vaativia talouteen ja hallinnollisiin kysymyksiin liittyviä tehtäviä. Siten tarkastuksen ja valvonnan kysymykset ovat lähellä myös hiippakuntien hallintoa.

Hiippakunnat on jaettu rovastikuntiin, ja rovastikuntajaosta päätää tuomiokapituli.\textsuperscript{77} Rovastikuntien käytännön merkitys on kuitenkin nykyaikana varsin pieni. Rovastikuntaa johtaa lääninrovasti. Lääninrovavin tehtävät on luteltu kirkkojärjestyksessä.\textsuperscript{78}

Lääninrovavin tulee piispan tai tuomiokapitulin määräyksestä pitää tarkastuksia rovastikuntaansa kuuluvissa seurakunnissa. Pitämistään tarkastuksista lääninrovavin tulee laatia pöytäkirja, joka toimitetaan tuomiokapitulille ja seurakunnalle. Lääninrovavin tehtävänä on myös kutsua tarvittaessa rovastikuntaansa papit ja lehtorit kokoukseen, jossa käsitellään myös seurakuntien toimintaa koskevia asioita. Lääninrovasti toimii kokouksen puheenjohtajana.\textsuperscript{79}

\textsuperscript{74} Kirkkolaki (1993/1054), 19 luku 1 § 2 mom.
\textsuperscript{75} Kirkkolaki (1993/1054), 17 b luku 2 § 1 mom.
\textsuperscript{76} Kirkkolaki (1993/1054), 17 b luku 1 §
\textsuperscript{77} Kirkkolaki (1993/1054), 3 luku 1 § 2 mom.
\textsuperscript{78} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 19 luvun 8 §
\textsuperscript{79} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 19 luvun 9 ja 10 §
4.3 Seurakunnat ja seurakuntayhtymät

Seurakunnat ja seurakuntayhtymät ovat Suomen evankelis-luterilaisen kirkon alueellisia yksiköitä. Kirkkolain 4 luvun 1 §:n mukaan "Toteuttaakseen kirkon tehtävää seurakunta huolehtii jumalanpalvelusten pitämisestä, kasteen ja ehtoollisen toimittamisesta sekä muista kirkollisista toimituksista, kristillisestä kasvatuksesta ja opetuksesta, sielunhoidosta, diakoniasta ja lähetystyöstä sekä muista kristilliseen sanomaan perustuvista julistus- ja palvelutehtävistä."

Kirkon jäsenet kuuluvat seurakuntiin, joilla kullakin on määrätty alueensa. Seurakuntajaon tulee lähtökohtaisesti noudattaa kuntajakoa siten, että kukin kunta on kokonaisuudessaan saman seurakunnan tai seurakuntayhtymän alueella. Mikäli seurakunnan aluetta muutetaan, seurakunta jaetaan alueellisesti tai kielellisellä perusteella, seurakunta lakkautetaan tai uusi seurakunta perustetaan, päätösvaltainen toimielin asiassa on kirkkohallitus. Seurakunnasta jokin alue voidaan muodostaa kappeliseurakunnaksi tai seurakuntapiiriksi. 80

Kirkkolaki säättää, että seurakunta hoitaa itse asioitaan ja omaisuuttaan kirkkolain ja kirkkojärjestyksen sekä kirkon taloudesta erikseen ilmoitetujen säädösten mukaan. 81 Mikäli seurakunta kuitenkin kuuluu seurakuntayhtymään, seurakuntayhtymä käyttää päätösvaltaa myös yksittäistä seurakuntasääntöä koskevissa kirkkovaltuustolle kuuluvissa asioissa, jollei päätösvaltaa ole siirretty seurakuntayhtymän ohje- tai johtosäännöllä säännössä mainituissa asioissa seurakunnille. 82

Kirkkojärjestyksen mukaan kappeliseurakunnan perustamisesta ja lakkauttamisesta sekä sen ohjesäännöstä päättää seurakuntaneuvosto tai kirkkovaltuusto. Yhteiselle kirkkovaltuustolle on varattava mahdollisuus

80 Kirkkolaki (1993/1054), 3 luku 2-4 §
81 Kirkkolaki (1993/1054), 7 luku 1 §
82 Kirkkolaki (1993/1054), 11 luku 2 § 3 mom.
antaa asiasta lausunto. Päätös asiasta on alistettava tuomikapitulin vahvistettavaksi.


Seurakuntayhtymän tehtävät ovat kirkkolain 11 luvun 2 §:ssä. Seurakuntayhtymän hoidettaviin asioihin kuuluvat muun muassa yhtymän seurakuntien kirkollisverotusta koskevat tehtävät, tietyt kirkollisverojen ja muiden yhteisten tulojen jakaa seurakuntien kesken koskevat tehtävät sekä asiat, jotka koskevat kirkon keskusrahastoon suoritettavia maksuja ja talousarviota, rahatointa, kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja tilintarkastusta. Näiden lisäksi seurakuntayhtymälle kuuluvia tehtäviä ovat esimerkiksi tietyt palkkaukseen ja henkilöstöhallintoon, nimikirjanpitoon, työsuojeluun ja työterveyshuoltoon liittyvät tehtävät.

Useimmat seurakuntien taloudellis-hallinnolliset tehtävät on seurakuntayhtymämallissa siirretty lain tasoisella säännöksellä paikallisseurakunnalta seurakuntayhtymän hoidettavaksi. Tämä luonnollisesti vaikuttaa, mikäli paikallisseurakunta kuuluu seurakuntayhtymään, siten, että tarkastus ja valvonta painottuvat taloudellis-

---

\(^{83}\) Hallituksen esitys eduskunnalle kirkkolaiksi (HE 23/1993)
\(^{84}\) Kirkkolaki (1993/1054), 11 luvun 1 §
hallinnollisissa kysymyksissä seurakuntayhtymän niin sanottuihin yhteisiin toimintoihin tai työmuotoihin.

Eräs merkittävä tarkastuksen ja valvonnan huomioitavaksi seurakuntayhtymämallissa tuleva asiakirja on perussääntö. Seurakuntayhtymälle on hyväksyttävä perussääntö, jossa määritään yhtymän hoidettavaksi annettavat tehtävät sekä annetaan muut määräykset, jotka ovat tarpeen yhtymän ja sen seurakuntien toimivallan osoittamiseksi. Seurakuntayhtymä perustettaessa kirkkovaltuustot hyväksyvät tämän perussäännön. 85

Mikäli perussääntöä halutaan muuttaa tai vapaaehtoisesti muodostettu seurakuntayhtymä halutaan purkaa, päätöksen tekemiseen vaaditaan, että vähintään kaksi kolmannesta saapuvilla olevista ja enemmän kuin puolet kaikista yhteisen kirkkovaltuuston jäsenistä kannattaa sitä. Tietty perussäännön muuttamista koskevat asiat on alistettava myös kirkkohallituksen ratkaistaviksi, mikäli päätöstä ei ole tehty yksimielisesti. 86

Seurakunnissa seurakunnan hallintoa hoitavat kirkkovaltuusto, kirkkoneuvosto tai seurakuntaneuvosto, johtokunnat, kappeli- ja piirineuvostot sekä seurakunnan viranhaltijat. 87 Seurakuntayhtymän hallintoa taas hoitavat yhteen kirkkovaltuusto, yhteen kirkkoneuvosto, johtokunnat sekä seurakuntayhtymän viranhaltijat. On huomattava, että seurakuntayhtymämallissa seurakuntaneuvostot siis hoitavat seurakuntayhtymän jäsenseurakuntien hallintoa, mutta niitä ei lasketa osaksi seurakuntayhtymän hallintoa.

Seurakunnan luottamushenkilöitä ovat edellä mainittuihin toimielimiin sekä tilapäisiin toimikuntiin valitut jäsenet ja muut seurakunnan tai seurakuntayhtymän luottamustoimiin valitut henkilöt. Huomionarvoista on se, että kirkkolaissa erikseen säädetään, että luottamushenkilönä ei

85 Kirkkolaki (1993/1054), lain 11 luvun 4 §
86 Kirkkolaki (1993/1054), lain 11 luvun 5 §
87 Kirkkolaki (1993/1054), lain 7 luvun 2 § 1 mom.
kuitenkaan pidetä sellaista viranhaltijaa, joka lain tai muun säädöksen mukaan on virkansa perusteella jäsenenä jossakin toimielimessä. 88


Toisin kuin vanhassa kirkkolaissa, niin uudessa kirkkolaissa on säännökset tilivelvollisista luottamusmiehistä ja seurakunnan viranhaltijoista. Säännökset tilivelvollisuudesta vastaavat pitkälti niitä säännöksiä, joita kunnallisessa lainsäädännössä tunnetaan kunnallisen puolen tilivelvollisuudesta.90

Kirkkolaki määrittelee käytännössä sen, että mitä keitä tai mitä tahoja on seurakunnallisessa kontekstissa pidettävän tilivelvollisena. Tilivelvollisena pidetään Suomen evankelis-luterilaisen kirkon osalta luottamushenkilöä tai viranhaltijaa,

88 Kirkkolaki (1993/1054), lain 7 luvun 2 § 2-3 mom.
89 Kirkkolaki (1993/1054), lain 7 luvun 3 § ja 8 luvun 1-4 §
90 Hallituksen esitys eduskunnalle kirkkolaki (HE 23/1993)
1) joka päättää menoa tai tuloa koskevasta toimenpiteestä tai ottaa osaa sellaisen päätöksen tekemiseen;
2) joka hyväksyy maksettavaksi menon tai vastaanotettavaksi tulon,
3) jonka hallussa on seurakunnan tai seurakuntayhtymän rahavaroja tai muuta omaisuutta;
4) tai joka tehtävänä on valvoa seurakunnan tai seurakuntayhtymän taloudellisia etuja, varojen hoitoa tai tilinpitoa.

Tilivelvollisia eivät kuitenkaan ole kirkkovaltuuston jäsen tai tilintarkastaja. 91

Mikäli tilivelvollista vastaan on tehty muistutus, niin on kirkkovaltuuston tehtävä päättää, ryhdytääanko toimiin seurakunnan edun valvomiseksi. Tietyissä kirkkolain 15 luvun 5 § 3 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa kirkkovaltuuston velvollisuutena on ilmoittaa moitittavasti toiminut tilivelvollinen syytteeseen pantavaksi. 92

4.3.1 Kirkkovaltuusto ja yhteinen kirkkovaltuusto

Kirkkovaltuusto käyttää seurakunnan päättövaltaa. Kuitenkin ohje- tai johtosäännöillä kirkkovaltuuston päättövaltaa voidaan siirtää säännössä mainittavissa asioissa kirkkoneuvostolle, sen jaostoille sekä johtokunnille. 93

Kirkkovaltuuston asema seurakunnan hallinnossa vastaa hyvin pitkälti kunnan valtuuston asemaa kunnallisessa hallinnossa. Kuntalain 1 luvun 1 § mukaan kunnan päättövaltaa käyttää niin ikään asukkaiden valitsema valtuusto. 94 Myös kunnanvaltuuston ja kirkkovaltuuston tehtävissä sekä päättövaltain siirtämisessä on nähdyvissä selvää samankaltaisuuksia seurakunnan kirkkovaltuuston ja kunnan kunnanvaltuuston kesken. Kuntia

91 Kirkkolaki (1993/1054), 15 luvun 5 §
92 Kirkkolaki (1993/1054), 15 luvun 5 § 3 mom.
93 Kirkkolaki (1993/1054), lain 9 luvun 1 § 1 mom.
94 Kuntalaki (1995/365), lain 1 luvun 1 §
ja kunnanvaltuustoja koskevat säännökset ovat kuntalain 2 luvun 13 ja 14 §:ssä. Kirkkovaltuuston tehtäviä käsitellään myöhemmin tässä luvussa.

Laissa on kuitenkin erikseen säädetty, että tietyjien asioiden päätösvaltaa ei voida kuitenkaan siirtää pois kirkkovaltuustolta. Tällaisia asioita ovat muun muassa lainan ottaminen tai sen uudistaminen taikka sen maksuajan pidentäminen, jollei kyseessä ole tilapäisen tarpeen vuoksi otettava laina. Myöskään asioissa, joissa päätöksen tekemiseen vaaditaan kirkkovaltuuston määräenemmistö tai joissa päätös on alistettava, päätösvaltaa ei saa siirtää pois kirkkovaltuustolta. Määräenemmistöpäätöksiä, joissa päätöksen tekemiseen vaaditaan vähintään kaksi kolmannesta saapuvilla olevista ja enemmän kuin puolet kaikista valtuuksista jäsenistä, ovat tietyt rakentamista tai korjaamista koskevat päätökset (esimerkiksi kirkon tai siihen kuuluvien rakennusten, leiri- ja kurssikeskuksen, tai siunauskappelin rakentaminen), samoin kuin hautausmaan perustamista tai laajentamista, kiinteän omaisuuden luottamista tai uuden viran perustamista koskevat päätökset.

Eräänä yksittäisenä, mutta hallinnollisessa mielessä erittäin merkittävänä, kirkkovaltuuston kirkkolain mukaisena tehtävänä on kirkkovaltuuston tehtävä hyväksyä kirkkoneuvostolle ohjesääntö. Tämä ohjesääntö on alistettava tuomiokapitulin vahvistettavaksi.

Kirkkovaltuuston kokoukset ovat lähtökohtaisesti julkisia. Valtuusto voi kuitenkin jokin käsitteltyänä olevan asian osalta päättää toisin. Muiden toimielinten kokoukset eivät sen sijaan ole julkisia.

Kirkkovaltuuston koolle kutsujana on lähtökohtaisesti puheenjohtaja tai, jos tämä on estynyt, varapuheenjohtaja. Kirkkovaltuusto ei saa ottaa päätettäväksi asiaa, joka on kirkkoneuvoston valmisteltavana, ellei kirkkoneuvostolla ole olleet tilaisuutta käsitellä sitä. Kirkkovaltuusto vahvistaa itse itselleen työjärjestystensä. Kirkkovaltuuston kokouksissa

95 Kuntalaki (1995/365), lain 2 luvun 13-14 §
96 Kirkkolaki (1993/1054), lain 9 luku
97 Kirkkolaki (1993/1054), 10 luvun 3 § 1 mom.
98 Kirkkolaki (1993/1054), lain 7 luvun 6 §
valtuuston määräämien viranhaltijoiden tulee olla saapuvilla antamassa valtuustolle tarvittavia tietoja.\(^99\)

Seurakuntayhtymissä kirkkovaltuusto vastaava toimielin on yhteen kirkkovaltuusto. Kirkkolain mukaan yhteiseen kirkkovaltuustoon sekä asioiden käsittelyyn yhteisessä kirkkovaltuustossa sovelletaan, mitä vastaavasti kirkkovaltuustosta sekä asioiden käsittelemisestä kirkkovaltuustossa säädetään tai määrätään, jollei kirkkolaista tai kirkkojärjestyksestä muuta johdu.\(^100\)


Yhteisen kirkkovaltuuston päätösvalta vastaa pitkälti kirkkovaltuuston päätösvaltaa. Seurakuntayhtymissä päätösvaltaa käyttää yhteen kirkkovaltuusto, jollei toisin ole säädetty tai määrätty.\(^103\) Yhteisen kirkkovaltuustonkin päätösvaltaa voidaan ohje- tai johtosäännöllä siirtää säännössä mainituissa asioissa yhteiselle kirkkoneuvostolle. Yhteisen kirkkovaltuuston päätösvaltaa voidaan tietyin edellytyksin siirtää myös asioissa, jotka koskevat kiinteän omaisuuden luovuttamista ja viran perustamista ja lakkauttamista.\(^104\)

\(^{99}\) Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 8 luvun 5-8 §
\(^{100}\) Kirkkolaki (1993/1054), 11 luvun 11 §
\(^{101}\) Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 10 luvun 9 §
\(^{102}\) Kirkkolaki (1993/1054), lain 11 luvun 7 §
\(^{103}\) Kirkkolaki (1993/1054), 11 luvun 6 §
\(^{104}\) Kirkkolaki (1993/1054), 11 luvun 10 §
4.3.2 Kirkkoneuvosto ja yhteinen kirkkoneuvosto

Kirkkoneuvoston puheenjohtajana toimii kirkkoherha ja muina jäseninä varapuheenjohtaja sekä ohjesäännön mukaan vähintään 5 ja enintään 11 muuta seurakuntavaaleissa vaalikelpoista henkilöä. Valituilla jäsenillä on henkilökohtaiset varajäsenet. Lisäksi kirkkovaltuuston puheenjohtajalla ja varapuheenjohtajalla sekä mahdollisen kappeliseurakunnan kappalaisella tai muulla kappeliseurakunnan papilla on läsnäolo-oikeus ja oikeus ottaa osaa keskusteluun kirkkoneuvoston kokouksissa.

Kirkkolain mukaan kirkkoneuvoston asiana on, jollei toisin ole säädetty tai määritetty, yleisesti johtaa seurakunnan toimintaa, edistää sen hengellistä elämää ja muutoin toimia seurakunnan tehtävän toteuttamiseksi, päättää kirkolliskokouksen määräämisiä rajoissa kirkollisten kirjojen käyttöön ottamisesta, johtaa seurakunnan hallintoa sekä seurakunnan talouden ja omaisuuden hoitoa, huolehtia kirkkovaltuuston päätösten täytäntöönpanosta ja valvoa seurakunnan etua, edustaa seurakuntaa sekä tehdä sen puolesta sopimukset ja muut oikeustoimet.

Kirkkoneuvoston kirkkolain mukaisena tehtävänä on myös kirkkovaltuuston päätösten laillisuusvalvonta. Kirkkolain mukaan kirkkoneuvoston on, mikäli se katsoo, että kirkkovaltuuston tekemä päätös on tehty virheellisessä järjestysessä tai menee valtuuston toimivallan ulkopuolelle tai se muutoin on lainvastainen, jätä päätöksen täytäntöönpanosta ja valvotaan seurakunnan etua, edustaa seurakuntaa sekä tehdä sen puolesta sopimukset ja muut oikeustoimet.

On huomioitava, että kirkkoneuvoston tehtävänä on ainoastaan kirkkovaltuuston päätösten laillisuusvalvonta. Kirkkoneuvoston tehtäviin ei

105 Kirkkolaki (1993/1054), 10 luvun 2 §
106 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 9 luvun 3 § 1 mom. 1 kohta
107 Kirkkolaki (1993/1054), 10 luvun 1 §
108 Kirkkolaki (1993/1054), 10 luvun 6 §
kuulu hallituksen esityksenkään mukaan tarkoituksemukaisuusvalvonta.
Kirkkoneuvosto on siis velvollinen panemaan täytäntöön myös sellaisen
kirkkovaltuuston päätöksen, joka ei ole laiton, mutta joka on
kirkkoneuvoston mielestä epätarkoituksemukainen.\footnote{Hallituksen esitys eduskunnalle kirkkolaiksi (HE 23/1999)}

Kirkcolakia yksityiskohtaisemmin kirkkoneuvoston tehtävistä on säädetty
kirkkojärjestysessä. Kirkkojärjestysen mukaan kirkkoneuvoston tehtävä
on laatia kultakin kalenterivuodelta toimintakertomus seurakunnan
hallinnosta, taloudesta ja toiminnasta sekä annettava se kirkkovaltuuston
käsiteltäväksi tiettynä ohjesäännössä rajattuna aikana. Kirkkojärjestys
määä myös toimintakertomuksen sisällöllisistä vaatimuksista. Sen mukaan
toimintakertomuksessa on esimerkiksi esitettävä selvitys toiminnallisten ja
taloudellisten tavoitteen toteutumisesta sekä annettava luettelo
seurakunnan jäsenten ja luottamushenkilöiden tekemistä aloitteista ja
kirkkoneuvoston niihin liittyvistä toimenpiteistä. On huomionarvoista, että
kirkkojärjestysessä on myös erityiset ja tiukat vaatimukset seurakunnan
(tai seurakuntayhtymän) taloudellisten asioiden raportoinnista, jotka
kirkkoneuvoston on huomioitava toimintakertomusta laatiessaan.
Kirkkojärjestysen mukaan toimintakertomuksessa on myös annettava
tietoja seurakunnan talouteen liittyvistä olennaisista asioista,
ojista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa, taseessa tai taseen
liitetiedoissa.\footnote{Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 9 luvun 6 § 2 mom.}

Kirkkoneuvostossa voi ohjesäännön mukaan olla taloudellinen jaosto ja
muitakin jaostoja. Taloudellisen jaoston puheenjohtajana on kirkkolain
mukaan toimittava kirkkoneuvoston varapuheenjohtajan. Ohjesäännössä
mainitut asiat voidaan antaa ratkaistavaksi kirkkoneuvoston jaostoille.
Jaostoille ratkaistavaksi ei voida kuitenkaan antaa asioita, joita koskeva
päättös on alistettava tai jotka koskevat esityksen tekemistä
kirkkovaltuustolle tai sen päätöksen täytäntöön panemista. Jaostoiden osalta on soveltuvin osin voimassa, mitä kirkkoneuvostosta on säädetty.\(^{111}\)

Kirkkoneuvoston jäsenillä on myös oikeus itse saattaa asioita neuvoston käsiteltäväksi. Tällöin kirkkoneuvoston jäsenen on annettava asiasta kirjallinen esitys kirkkoneuvoston puheenjohtajalle, jonka tehtävänä taas on ottaa asia esille neuvoston seuraavassa kokouksessa. Kirkkoneuvoston kokouksessa voi aloitteen tehdä myös suullisesti.\(^{112}\)

Seurakuntayhtymän toimeenpano- ja hallintoelimenä on kirkkolain mukaan yhteinen kirkkoneuvosto. Lain mukaan yhteisen kirkkoneuvoston tehtävänä on myös johtaa tiettyjä seurakunnalliseen toimintaan liittyviä tehtäviä ja työmuotoja.\(^{113}\) Yhteiseen kirkkoneuvostoon sekä asioiden käsittelyyn yhteisessä kirkkoneuvostossa sovelletaan, mitä vastaavasti kirkkoneuvostosta sekä asioiden käsittelemisestä kirkkoneuvostossa säädetään tai määrätään, jollei kirkkolaista tai kirkkojärjestyksestä muuta johdu.\(^{114}\)

Yhteiseen kirkkoneuvostoon puheenjohtajana toimii se kirkkoherra, jonka tuomiokapituli on määrännyt seurakuntayhtymän seurakuntien kirkkoherroista. Yhteinen kirkkovaltuusto valitsee yhteiseen kirkkoneuvostoon jäsenet sekä varapuheenjohtajan. Yhteisessä kirkkoneuvostossa on vähintään 5 ja enintään 15 jäsentä. Jäsenmäärä riippuu ohjesäännöstä. Kirkkoherra lukuun ottamatta kullakin yhteisen kirkkoneuvostoon jäsenellä on henkilökohtainen varajäsen. Jäsen tai varajäsen eivät voi olla seurakuntayhtymän tai siihen kuuluvan seurakunnan viranhaltijoita tai työopimussuhteisia työntekijöitä.\(^{115}\) Seurakuntayhtymään kuuluvien seurakuntien kirkkoherroilla sekä ohjesäännön määräämällä mahdollisilla seurakuntayhtymän muilla johtavilla viranhaltijoilla on

\(^{111}\) Kirkkolaki (1993/1054), 10 luvun 3 § 2-4 mom.
\(^{112}\) Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 9 luvun 2 §
\(^{113}\) Kirkkolaki (1993/1054), 11 luvun 8 §
\(^{114}\) Kirkkolaki (1993/1054), 11 luvun 11 §
\(^{115}\) Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 10 luvun 10 §
läsnäolo- ja puheoikeus yhteisen kirkkoneuvoston kokouksissa, mutta he eivät saa ottaa osaa päätöksen tekemiseen yhteisessä kirkkoneuvostossa.\textsuperscript{116}

### 4.3.3 Seurakuntaneuvostot


Seurakuntaneuvoston jäsenten lukumäärä riippuu seurakunnan väkiluvusta, ja jäsenten määrästä on omat säädöksensä kirkkojärjestyksessä. Seurakuntaneuvostossa puheenjohtajana toimii kirkkoherra, ja neuvostossa on vähintään 8, ja enintään 16 muuta jäsentä.\textsuperscript{117} Seurakuntaneuvoston varapuheenjohtajan valitsee keskuudestaan seurakuntaneuvosto.\textsuperscript{118}

Seurakuntaneuvostoilla on oikeus antaa lausunto tietyistä seurakuntayhtymän yhteisen kirkkovaltuuston päätöksvaltaan kuuluvista asioista. Seurakuntaneuvostoilla onkin varattava tilaisuus antaa lausunto ennen päätöstä asiassa, joka koskee perussäännön muuttamista, seurakuntayhtymän toiminta- ja taloussuunnitelmaa, seurakuntayhtymän talousarviota, yhteisten työmuotojen johtosääntöjä, seurakunnan perustamista tai lakkauttamista taikka muuta seurakuntajaon muuttamista, asianomaisen seurakunnan virkojen perustamista tai lakkauttamista taikka

\textsuperscript{116} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 10 luvun 11 §

\textsuperscript{117} Kirkkolaki (1993/1054), 11 luvun 9 §

\textsuperscript{118} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 10 luvun 12 §
muuttamista sekä asianomaisen seurakunnan toimintaa varten rakennettavia rakennuksia tai niiden peruskorjauksia tai käyttötarkoituksen muuttamista.\footnote{Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 10 luvun 14 §}

### 4.3.4 Johtokunnat ja toimikunnat


Kirkkolain mukaan kirkkoneuvostolla tai kirkkoneuvoston puheenjohtajalla on ohjesäännössä määätyn ajan kuluessa oikeus siirtää johtokunnan päätämää asia kirkkoneuvoston käsiteltäväksi. Tällöin kirkkoneuvostolla on mahdollisuus joko kumota päätös, muuttaa päätöstä taikka palauttaa asia uudelleen käsiteltäväksi.\footnote{Kirkkolaki (1993/1054), 10 luvun 5 §} Kirkkoneuvoston puheenjohtajalla ja kirkkoneuvoston siihen tehtävään valitsemalla muulla jäsenellä on myös oikeus olla läsnä ja ottaa osaa keskusteluun johtokunnan kokouksessa.\footnote{Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 11 luvun 11 §}

Lähtökohtaisesti seurakuntayhtymän johtokuntaan sekä asioiden käsittelyyn seurakuntayhtymän johtokunnassa sovelletaan, mitä vastaavasti seurakunnan johtokunnasta sekä asioiden käsittelemisestä seurakunnan johtokunnassa säädetään tai määritään.\footnote{Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 10 luvun 13 § 1 mom. 3 kohta}

Johtokuntien ja toimikuntien on lähetettävä päätöksensä kirkkoneuvostolle sen ohjesäännössä määrettyllä tavalla.

4.3.5 Kappeliseurakunnan kappelineuvostot ja seurakuntapiirit


Kirkkovaltuusto tai seurakuntaneuvosto voi myös muodostaa seurakunnan osasta seurakuntapiirin, valita sen toimintaa johtamaan piirineuvoston ja hyväksy sille johtosäännön. Piirineuvostoon sovelletaan, mitä

---

125 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 9 luvun 4 §
127 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 9 luvun 5 §
128 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 12 luvun 1-4 §
johtokunnasta on säädetty tai määräty. Piirineuvostolle voidaan myöntää varoja käytettäväksi seurakuntapiirin alueella tehtävää työssä.\footnote{Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 12 luvun 5 §}

4.3.6 Yhteistoiminnalliset toimielimet

Seurakunnat voivat tehdä myös sopimuksia tehtäviensä yhteisestä hoitamisesta tai seurakunta voi sopimuksen perusteella hoitaa joitakin tehtäviä myös toisen seurakunnan puolesta. Tätä koskevassa sopimuksessa voidaan sopia lisäksi siitä, että viimeksi mainittu seurakunta saa valita tehtävää hoitavan seurakunnan asianosaiseen johtokuntaan jäseniä.\footnote{Kirkkolaki (1993/1054), 12 luvun 2 §}

Seurakuntien yhteisesti hoitamat tehtävät tuovat jossain määrin mieleen kuntayhtymät, joista on oma säädöksensä kuntalaissa. Kuntayhtymän tehtävänä on hoitaa kunnalle tai kuntien yhteisesti hoidettavaksi säädetyjä tehtäviä.\footnote{Kuntalaki (1995/365), 1 luvun 3 § 2 mom.}

Seurakunta taikka seurakuntayhtymä voivat tekemänsä sopimuksen perusteeella huolehtia myös jostakin kunnalle taikka kuntainliitolle kuuluvasta tehtävästä. Kunnan tai kuntainliiton kanssa voidaan tällöin sopia, että kunnalla tai kuntainliitolla on oikeus valita jäseniä tehtävän hoitamista varten perustettuun seurakunnan tai seurakuntayhtymän johtokuntaan.\footnote{Kirkkolaki (1993/1054), 12 luvun 1 § 1 mom.}

4.4 Alistaminen ja muutoksenhaku

4.4.1 Alistaminen

Alistettavien pääätösten kyseessä ollessaalistamisen toimittaa ja asiakirjat tuomiokapitulille lähettää seurakunnan viranomaisen päätköksen osalta kirkkoneuvosto tai seurakuntaneuvosto. Mikäli kyse on seurakuntayhtymän päättökestä alistamisen toimittaa ja asiakirjat lähettää tuomiokapitulille yhteinen kirkkoneuvosto. Jos alistettavan asian tutkiminen kuuluu kirkkohallituksen tai opetusministeriön tehtäväksi, niin tuomiokapituli
lähettää asiakirjat ja oman lausuntonsa kirkkohallitukselle. Opetusministeriöllä alistettava päätös toimitaan opetusministeriöön vain siinä tapauksessa, että kirkkohallitus puoltaa sen hyväksymistä. Päätös raukeaa, jollei alistusta ole toimitettu vuoden kulussa päätöksen tekemisestä. Alistusviranomaisen päätösvaltaa on tarkemmin rajoitettu kirkkolain 24 luvun 2 §:ssä.

4.4.2 Muutoksenhaku

Viranomaisen päätökseen tyytymätön voi tehdä joko kirkkolain 24 luvun 3 §:ssä tarkoitetun oikaisuvaatimuksen tai tiettyjen päätösten osalta kirkkolain 24 luvun 4 §:ssä tarkoitetun kirkollisvalituksen. Päätökseen, josta saa tehdä kirkollisvalituksen, on liitettävä valitusosoitus. Päätökseen, josta saa tehdä oikaisuvaatimuksen, on liitettävä ohjeet oikaisuvaatimuksen tekemisestä.

Kirkollisvalituksen saa tehdä, mikäli katsoo, että päätös on syntynyt virheellisessä järjestyksessä, päätöksen tehnyt viranomainen on ylittänyt toimivaltansa tai päätös on muuten lainvastainen. Valitusperusteet vastaavat täysin, myös lain sanamuodoltaan, kuntalaisissa tarkoituksessa kunnallisvalitusta.

Kirkkolain mukaan oikaisuvaatimuksen ja kirkollisvalituksen saa tehdä asianosainen, sekä seurakunnan päätöksen osalta myös seurakunnan jäsen. Lisäksi seurakuntayhtymän viranomaisen päätöksestä oikaisuvaatimuksen ja kirkollisvalituksen saa tehdä myös seurakuntayhtymän jäseneseurakunta tai sen jäsen sekä seurakuntien yhteisen toimielimen päätöksestä sopimukseen osallinen seurakunta ja sen jäsen.

---

133 Kirkkolaki (1993/1054), 24 luvun 1 § ja 3 mom.  
134 Kirkkolaki (1993/1054), 24 luvun 10 §  
135 Kirkkolaki (1993/1054), 24 luvun 4 §  
137 Kirkkolaki (1993/1054), 24 luvun 6 §
5 SEURAKUNTIEN JA SEURAKUNTAYHTYMIEN TALOUS

Koska seurakunnan talous kuuluu kirkon järjestysmuotoon ja hallintoon, niin sen perusteista on säädettävä kirkkolaissa.\footnote{Hallituksen esitys eduskunnalle kirkkolaiksi (HE 23/1993)} Lain mukaan seurakunnan varoja ja tuloja saadaan käyttää ainoastaan seurakunnan tehtävän toteuttamiseen. Seurakunnan jäsenillä on velvollisuus osallistua niiden varojen hankkimiseen, joita seurakunta tehtävänsä varten tarvitsee. Käytännössä osallistuminen tapahtuu siten, että seurakunnan jäsenet maksavat tulojensa mukaan määräytyvää kirkollisveroa seurakunnalle.\footnote{Kirkkolaki (1993/1054), 15 luvun 1 ja 2 §}


Keskeisimmät seurakuntatalouteen vaikuttavat ja seurakuntia sekä seurakuntayhtymiä velvoittavat säänhökset löytyvät kirkkolaista ja kirkkojärjestyksestä. Yksittäisillä seurakunnilla ja seurakuntayhtymillä on myös luonnollisesti kirkkovaltuuksen tai yhteisen kirkkovaltuuston vahvistama varainhoitosääntönsä, jonka mukaan taloushallinto on kyseisessä seurakunnassa tai seurakuntayhtymässä järjestettävä. Varainhoitosääntöön on sisällytettävä määräykset seurakunnan tai seurakuntayhtymän rahatoimesta, tilinpidosta, talousarvioista ja omaisuuden hoidosta sekä tilintarkastuksesta.\footnote{Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 15 luvun 9 § 1 mom.}
5.1 Taloussuunnittelu

Seurakuntien ja seurakuntayhtymien varainhoitovuosi on kalenterivuosi. Jokaista varainhoitovuotta varten seurakunnan tai seurakuntayhtymän on laadittava ja hyväksyttävä talousarvio. Talousarvion hyväksyy kirkkovaltuusto.\(^{142}\) Kirkkovaltuusto hyväksyy vuosittain myös vähintään kolmea vuotta koskevan toiminta- ja taloussuunnitelman. Talousarviotuosi on toiminta- ja taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi.\(^{143}\)

Talousarvio sekä talous- ja toimintasuunnitelma sisältää seurakunnan toiminnalliset sekä taloudelliset tavoitteet. Talousarvioon on otettava mukaan seurakunnan tehtävien hoitamisen ja toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat. Talousarviossa on myös osoitettava, miten seurakunnan rahoitustarve katetaan. Sekä talousarvio, että toiminta- ja taloussuunnitelma on laadittava siten, että seurakunnan tehtävän hoitamisen edellytykset turvataan. Kirkkojärjestys velvoittaa seurakuntaa tai seurakuntayhtymää hoitamaan talouuttansa hyväksytyn talousarvion mukaan.\(^{144}\)

Talousarvio rakentuu käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta sekä investointi- ja rahoitusosasta. Tuloarvioina talousarviossa mukana ovat talousarviovuoden kirkollisvero, siihen liittyvät veronosuudet sekä seurakunnan muut tulot.\(^{145}\) Muita tuloja seurakuntayhtymä usein saa esimerkiksi kiinteistöjen vuokraamisesta, metsänhoidosta sekä rahoitusomaisuutensa tuotoista.

Talousarviota on paitsi taloussuunnittelun keskeisin asiakirja, niin myös taloudenhoidon johtavia virkamiehiä sekä esimerkiksi yhteistä kirkkoneuvostoa velvoittava ohje. Myös tarkastuksen ja valvonnan kannalta

\(^{143}\) Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 15 luvun 1 §
\(^{144}\) Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 15 luvun 1-3 §
\(^{145}\) Kirkkojärjestys (1991/1054 v. 1993), 15 luvun 3 §
on tärkeää varmistua siitä, että seurakunnan tai seurakuntayhtymän taloutta on hoidettu talousarvion mukaan.

Toimintasuunnitelmasta taas selviävät ne tavoitteet, joihin seurakunta tai seurakuntayhtymä on toiminnassaan pyrkimässä. Erityisesti jos seurakunnilla ja seurakuntayhtymillä olisi kuntien tarkastuslautakunnan tyyppinen toimielin, niin seurakunnan toimintasuunnitelman toteuttaminen käytännössä voisi saada hyvinkin merkittävän roolin seurakuntien tarkastustyöskentelyssä.

Mikäli talousarvion päätetään tehdä muutoksia, niin muutoksista päätää kirkkovaltuusto. Seurakuntayhtymissä talousarvion muutoksista ei tarvitse kuitenkaan hankkia seurakuntaneuvostojen lausuntoja.

Seurakuntayhtymän tai seurakunnan varainhoitosääntö on paitsi virkamiehiä ja luottamuselimiä sitova seurakunnan sisäinen säädös, niin se on myös taloudenhoitoon ja sen suunnitteluun liittyvä asiakirja. Kirkkojärjestys määrää, että seurakunnalla tai seurakuntayhtymällä on oltava kirkkovaltuuston tai yhteisen kirkkovaltuuston hyväksymä varainhoitosääntö. Varainhoitosäännöön on sisällettävä määräykset rahatoimesta, tilinpidosta, talousarviosta sekä omaisuuden hoidosta ja tilintarkastuksesta.

5.2 Kirjanpito ja tilinpäätös

Kirkkojärjestyksen mukaan seurakunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on voimassa sen lisäksi, mitä kirkkojärjestyksessä määritetään, soveltuvin osin kirjanpitolain säädöset. Seurakuntien kirjanpito onkin hyvin pitkälti samanlaisista kun minkä tahansa kirjanpitolainsäädäntöä noudattavan kirjanpitovelvollisen organisaation.

---

146 Kirkkojärjestys (1991/1054 v. 1993), 15 luvun 6 §
147 Kirkkojärjestys (1991/1054 v. 1993), 15 luvun 8 §
Seurakunnan tai seurakuntayhtymän on laadittava tilikaudelta tilinpäätös. Tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus.

Kirkkojärjestys velvoittaa sisällyttämään seurakunnan tai seurakuntayhtymän toimintakertomukseen myös tietoja sellaisista seurakunnan talouten liittyvistä asioista, joista ei ole tehtävä selköä tuloslaskelmassa, taseessa tai taseen liitetiedoissa. Tilinpäätös on laadittava tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä. Tilinpäätöksen laatimisvelvollisuus on kirkkoneuvostolla ja kirkkoneuvoston on se myös allekirjoitettava yhdessä taloudesta vastaavan viranhaltijan kanssa. Mikäli seurakunnalla tai seurakuntayhtymällä on kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla määräysvalta jossakin kirjanpitovelvollisessa, niin seurakunnan tai seurakuntayhtymän on laadittava ja tilinpäätökseen sisällytettävä myös konsernitase liitteineen.149

5.3 Tarkastus ja valvonta seurakunnissa tai seurakuntayhtymissä

Tärkeimmät säädökset seurakuntien ja seurakuntayhtymien (tilin)tarkastuksen järjestämisestä löytyvät kirkkojärjestyksen 15 luvusta. Kirkkojärjestyksessä ei kuitenkaan ole määräyksiä sisäisen valvonnan tai sisäisen tarkastuksen järjestämisestä, sen laadusta tai laajuudesta. Kirkkojärjestyksen 15 luvun 11 § 1 momentin 3 kohdassa ainoastaan todetaan, että tilintarkastajien on tarkastettava onko seurakunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.

Kirkkojärjestyksen 10 §:n mukaan kirkkovaltuuston tehtävänä on valita toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastajat. Tilintarkastajia on oltava vähintään kaksi ja heillä on oltava yhtä monta varatilintarkastajaa. Tilintarkastajille on asetettu myös muodollisia pätevyyssvaatimuksia, sillä vähintään yhden tilintarkastajista ja

149 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 15 luvun 9 § ja 9 luvun 6 §
yhden varatilintarkastajista on oltava keskuskauppakamarin (KHT-tilintarkastaja), kauppakamarin (HTM-tilintarkastaja) tai julkishallinnon ja –
talouden tilintarkastuslautakunnan (JHTT-tilintarkastaja) hyväksymä
tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. On tärkeää huomata, että yksi
tilintarkastaja ja yksi varatilintarkastaja voivat olla muun seurakunnan
jäseniä. Siten seurakunnan tai seurakuntayhtymän tilintarkastuksesta
vastaavista henkilöistä on ainakin osan oltava seurakunnan tai
seurakuntayhtymän jäsen. Kirkkojärjestysen 15 luvun 10 §:ssä on
tarkemmin säädetty siitä, että vaalikelpoisia tilintarkastajiksi eivät ole
kirkkoneuvoston jäsen tai häneen kirkkolain 7 luvun 5 §:n 1 momentissa
tarkoitetussa suhteessa oleva henkilö (käytännössä hallintolain
tarkoittamalla tavalla lähisukulainen tai sellaiseen rinnastettava henkilö).
Edelleen on säädetty, että tilintarkastajalla on oltava edellytykset
riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Mikäli nämä edellytykset
puuttuvat on tilintarkastajan kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai
luovuttava siitä. 

Tilintarkastajien tehtävänä on tarkastaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti
tilikausittain kirjanpito, hallinto ja tilinpäätös. Tehtäviin kuuluu muun
muassa sen tarkastaminen, että onko seurakunnan hallintoa hoidettu
laillisesti ja kirkkovaltuuston päätösten mukaisesti ja onko seurakunnan
tilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja
määräysten mukaisesti sekä antaako se oikeat ja riittävät tiedot tilikauden
toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista
vastuista. Tilintarkastajien on, kuten aiemmin on mainittu, tarkastettava
onko seurakunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Edelleen
tilintarkastajien tehtävänä on vuosittain tarkastaa seurakunnalle tai
seurakuntayhtymälle kuuluva kiinteää ja irtain omaisuus.

Kirkkohallituuksella on kirkkojärjestysen 15 luvun 14 §:n mukaan oikeus
antaa tarkempia ohjeita myös tilintarkastuksen toimittamisesta. Yksittäisten

seurakuntien tai seurakuntayhtymien kohdalla taloussäännössä määrätään tarkemmin tilintarkastajien tehtävistä ja muista tilintarkastukseen liittyvistä kysymyksistä.\textsuperscript{153}

6 LOMAKETUTKIMUS SEURAKUNTAYHTYMIEN PÄÄTTÄJILLE


Nyt kyselyn kohtena olleilla seurakuntayhtymillä oli vuoden 2005 lopussa noin 1,28 miljoonaa jäsentä. Voidaankin laskea, että kahdeksan suurimman

\textsuperscript{153} Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 15 luvun 11 § 3 mom.
seurakuntayhtymän jäsenten osuus kaikista Suomen evankelis-luterilaisen kirkon jäsenistä on hieman yli 29 prosenttia.


Tarkempaa tietoa tutkielman aiheesta, rajauksesta, tavoitteista, tutkimuskysymyksistä, aineistosta ja käytetyistä tutkimusmenetelmistä on tämän tutkielman kappaleessa yksi.

6.1 Tilintarkastajan valinta ja tehtävät

Lomaketutkimuksella selvitettiin seurakuntayhtymään valitun vastuunalaisen tilintarkastajan tilintarkastustutkiintotautustoja. Tässä yhteydessä on päättetty tarkastella taloudesta ja hallinnosta vastaavan virkamiesjohdon vastauksia, sillä oletettavaa on, että virkamiesjohdolla on luottamushenkilöjohtoa parempi kuva seurakuntayhtymän taloutta ja hallintoa tarkastavan tilintarkastajan tilintarkastus- ja muista tutkinnoista.
Vastuunalaisten tilintarkastajien tilintarkastustutkinnoista yleisin suurissa suomalaisissa seurakuntayhtymissä on julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tilintarkastajan tutkinto), joka oli suoritettuna vastuuunalaisella tilintarkastajalla yhtä lukuun ottamatta kaikissa seurakuntayhtymissä (80 prosenttia vastanneista). Yhdessä seurakuntayhtymissä (20 prosenttia vastauksista) vastuuunalinainen tilintarkastaja ei ollut suorittanut julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajan tutkintoa. Tämä tilintarkastaja oli sekä keskuskaupakamarin hyväksymä tilintarkastaja (KHT-tilintarkastaja) että kaupakamarin hyväksymä tilintarkastaja (HTM-tilintarkastaja).

Tässä tutkimuksessa ei varsinaisesti suoranaisesti kysytty syitä siihen, että minkä johdosta vastuuunalaiseksi tilintarkastajaksi oli päätetty valita juuri JHTT-tilintarkastaja. On mahdollista, että seurakuntien ja seurakuntayhtymien erityispiirteet sekä hallinnolliselta kannalta, että sen kannalta, mikä on seurakuntien ja seurakuntayhtymien perustehtävä, ovat osaltaan ohjannut tilintarkastajan valintaa. Yksi mahdollinen selittävä tekijä on silloin, että JHTT-tilintarkastajat olisivat pärjänneet tilintarkastajia kilpailutettaessa muita tilintarkastajia paremmin.

Tilintarkastajan valinta seurakuntayhtymiin on laissa julkisista hankinnoista (hankinalaki) tarkoitetut palvelun hankintatapahtuma. Siten on kyseisten palveluiden hankinnassa lähtökohtaisesti noudatettava hankintalakia. Kyselytutkimusten vastausten perusteella näyttää siltä, että useimmissa kyseisissä kyselytutkimuksen kohteena olleissa suomalaisissa seurakuntayhtymissä laki julkisista hankinnoista on ohjannut tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön valintaa viimeksi tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä valittaessa. Hankinalain lähtökohtana on, että hankinnat on tehtävä mahdollisimman edullisesti ja tarjouksista tulee hyväksyä joko se, joka on kokonaistalousliikkeen edullisin tai se, joka on hinnaltaan halvin.

---

154 Vrt. Laki julkisista hankinnoista (2007/348), 1 luvun 5 § 1 mom. 4 kohta
155 Laki julkisista hankinnoista (2007/348), 8 luvun 62 §
Vastanneista seurakunnista 50 prosentissa (kolme vastausta) todettiin, että tilintarkastajaksi on valittu kokonaistaloudellisesti edullisin tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Kahdessa vastanneessa seurakuntayhtymässä (33 % vastauksista) oli valittu tilintarkastaja muilla kriteereillä. Toisessa seurakuntayhtymässä oli tilintarkastajat valittu luottamushenkilöinä (ja siksi kilpailutusta ei ollut suoritettu) ja toisessa taas yhteinen kirkkovaltuusto oli valinnut tilintarkastajat omilla kriteereillään. Yhden vastanneen seurakuntayhtymän osalta vastausta ei voida tässä tutkielmassa huomioida, sillä kyseisen seurakuntayhtymän virkamiesjohtaja totesi vastauksessaan, että tilintarkastajaksi olisi valittu kokonaistaloudellisesti edullisin tilintarkastaja, mutta saman seurakunnan yhteisen kirkkonenuvoston varapuheenjohtaja vastasi samaan kysymykseen, että valinta olisi tehty pätevyyden perusteella. Kokonaistaloudellista edullisuutta punnittaessa pätevyyys voi olla yksi merkitsevän tekijänä, mutta se yksin ei muodosta koko päätösperustetta.

Huomattavaa on, ettei yhdessäkään vastanneessa seurakuntayhtymässä valintaa oltu tehty sillä perusteella, että tilintarkastustarjous olisi ollut "hinnaltaan halvin”. Tästä voimme ainakin päätellä sen, että tilintarkastuspalvelun tärkein yksittäinen valintakriteeri ei Suomen suurimmissa seurakuntayhtymissä ole ainakaan yksinomaan tilintarkastuspalvelun hinta.

Aivan merkityksetön hinta ei kuitenkaan johtavien viranhaltijoiden mielestä ole päätetäessä tilintarkastajan valinnasta. Kysytäessä (lomakkeen kysymys 3) johtavilta viranhaltijoilta tilintarkastajien valinnassa merkittävimpitä tekijöitä kolme viidestä totesi, että tilintarkastuksen hinnalla on melko paljon merkitystä. Merkittävää on, että tilintarkastuksen hinta ei tässäkin yhteydessä kuitenkaan korostunut, vaan tärkeimmät valintakriteerit olisivat virkamiesjohon näkemyksen mukaan seuraavat:
1) Tilintarkastajan aiempi kokemus seurakunnista,
2) aiempi kokemus tilintarkastajasta sekä
3) aiempi kokemus tilintarkastusyhteisöstä.
Mielenkiintoista oli, että kaksi neljästä vastaajasta ei vastannut mitään kysymykseen, jossa tuli arvottaa tilintarkastustarjouksessa esitettyä muita suurempaa tarkastustyön laajuutta. Voi olla, että kysymyksenasettelussa on näiltä osin epäonnistuttu, eikä kysymystä ymmärretty. Kuitenkin on huomattavaa, että kummankin tähän kysymykseen vastanneista (kaksi vastaajaa neljästä) koki, että tilintarkastustarjouksessa esitetyllä muita suuremalla laajuudella on melko paljon merkitystä valittaessa tilintarkastajaa. Vaikkei näiden kahden vastaajan vastauksia voidakaan pitää laajemmin yleistettävinä, niin mielenkiintoista on, että vastanneiden
luottamushenkilöiden vastaukset poikkesivat huomattavasti virkamiesjohdon vastauksista. Vastanneet luottamusmiesjohdon edustajat päämiehen asemassa pitivät tarpeellisena, että virkamiesorganisaatiota (agentteja) tarkastetaan laajasti.


Vastanneissa seurakuntayhtymissä puolet oli sellaisia, että tilintarkastajat hoitavat ainoastaan tilintarkastustehdäviä, eivät muita tehtäviä. Kahdessa seurakuntayhtymässä seurakuntayhtymän virkamiesjohto ilmoitti, että tilintarkastaja hoitaa muitakin tehtäviä, mutta saman seurakunnan yhteisen

---

kirkkoneuvoston varapuheenjohtajan tietojen mukaan tilintarkastajat hoitivat ainoastaan tilintarkastustehtäviä seurakuntayhtymässä. Vastauksista selvisi, että niissä seurakuntayhtymissä, joissa muita tehtäviä tilintarkastajilla oli, tehtävät olivat mm. seurakuntayhtymää läheillä olevien yhteisöjen tilintarkastustehtävien hoitamista, keskustelua taloushallinnon kehittämisestä sekä lähinnä toimivan johdon toimeksiannosta tulleita konsulttitehtäviä.

Tässä yhteydessä ei voida tarkemmin arvioida sitä, että vaarantuko Suomen suurissa seurakuntayhtymissä tilintarkastajien riippumattomuus heidän suorittaa myös muita tehtäviä kuin varsinaiseen tilintarkastukseen liittyviä tehtäviä. Tämän asian selvittäminen vaatisi lisätutkimusta, mikäli koetaan, että asiasta on saatava kohtuullinen varmuus. Todettakoon kuitenkin yleisellä tasolla, että erityisesti konsultointitehtävien osalta tilintarkastajat joutuvat tekemään harkintaa siitä, että minkä tyyppistä konsultointia he tekevät.

6.2 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen sekä sisäisen tarkastajan valinta

Sisäisen tarkastuksen osalta selvitettiin muun muassa, että miten sisäisen tarkastuksen työ pääosin on seurakuntayhtymässä hoidettu, mikä on sisäisen tarkastajan tai sisäisen tarkastuksen järjestämisestä vastaavan työntekijän koulutustausta, minkä seikkojen tulisi vastaajien näkemyksen mukaan erityisesti vaikuttaa sisäistä tarkastajaa seurakuntaan valittaessa jotta minkä asioiden arviointiin, kehittämiseen ja tarkastamiseen tulisi sisäisen tarkastuksen erityisesti kiinnittää huomiota.

6.2.1 Sisäisen tarkastuksen järjestämisen nykytilanne

Sisäisen tarkastuksen järjestämisen vaihteli seurakuntayhtymittain (kysymys 5). Mielenkiintoista oli havaita, että kahdessa seurakuntayhtymässä kolmesta, joissa vastaajina olivat samasta
seurakunnasta sekä virkamiesjohtaja että johtava luottamushenkilö, virkamiesjohtajan ja luottamushenkilöjohtajan vastaukset menivät tähän kysymykseen vastattaessa ristin. Maininnan arvoista on kuitenkin se, että kaikki vastanneet, niin taloudesta ja hallinnosta vastaavat johtavat viranhaltijat kuin myös yhteisen kirkkoneuvoston varapuheenjohtajat, olivat vastanneet myös tähän kysymykseen.

Koska on oletettavaa, että virkamiesjohto tietää tosiasiallisen tilanteen johtavaa luottamushenkilöä tarkemmin, on tässä päädytty tarkastelemaan virkamiesjohdon vastauksia sisäisen tarkastuksen järjestämisen tavasta.

Ainoastaan yhdessä vastanneessa seurakuntayhtymässä sisäinen tarkastus oli resursoitu siten, että seurakuntayhtymässä oli oma sisäinen tarkastaja tekemässä arviointi-, varmistus- ja konsultointitoimintaa ja yhdessä seurakunnassa oli toimittu siten, että sisäisen tarkastuksen järjestämis-, ohjaamis- ja osin suorittamispalvelut ostetaan pääosin ulkopuoliselta palveluntarjoajalta. Kahden seurakunnan osalta sisäisen tarkastuksen järjestämisestä, ohjaamisesta ja osin suorittamisesta vastasi taas joku muu seurakuntayhtymän työntekijä kuin varsinainen sisäinen tarkastaja. Yhdessä seurakuntayhtymässä oli valittu kaksi valvontatarkastajaa.
luottamushenkilöpohjalta, jotka joiden tehtäviin kuului myös sisäistä tarkastusta. Valvontatarkastajien valinnan oli tehnyt yhteinen kirkkoneuvosto.

Lomaketutkimuksella selvitettiin myös sisäisen tarkastajan tai vaihtoehtoisesti sisäisen tarkastuksen järjestämisestä vastaavan työntekijän koulutusta (kysymys 6). Vaihtoehtoisina vastausvaihtoehtoina kysymysessä oli sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnon suorittanut sisäinen tarkastaja, JHTT-tilintarkastaja, KHT- tai HTM-tilintarkastaja, soveltuvan yliopistotason tutkinnon omaava henkilö, muun soveltuvan tutkinnon omaava henkilö, muun taustan omaava henkilö tai en osaa sanoa.


6.2.2 Johdon näkemys tärkeimmistä sisäisen tarkastajan valintakriteereistä

Tutkielmassa pyritään selvittämään myös sisäisen tarkastuksen osalta sitä, että miten eri tekijöiden tulisi vastaajien näkemyksen mukaan vaikuttaa sisäistä tarkastajaa seurakuntayhtymään mahdollisesti valittaessa (kysymys numero 7).

Ennen kun lähdemme tarkastelemaan syvemmin vastauksia, niin on huomioitava, että luottamusmiesjohtoa edustavien vastaajien määrä oli joidenkin kysymysten kohdalla pieni. Tämä luonnollisesti vaikuttaa negatiivisesti vastausten yleistettävyyteen.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Kysymys 7. vastausten määrä kysymyksissään</th>
<th>Virkamies</th>
<th>YKN:n vpj.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Sisäisen tarkastuksen hinta</td>
<td>5</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>Aiempi kokemus tarkastajasta</td>
<td>5</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä</td>
<td>5</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>Tarkastajan kokemus seurakunnista</td>
<td>5</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>Tarkastajan toimiminen omalla paikkakunnalla</td>
<td>5</td>
<td>3</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Virkamiesjohto arvosti sisäistä tarkastajaa valittaessa samoja tekijöitä kuin tilintarkastajaakin valittaessa. Tärkeimmiksi kysytyistä kriteereistä nousivatkin virkamiesjohton vastauksissa seuraavat:

1) aiempi kokemus tarkastajasta,
2) tarkastajan kokemus seurakunnista sekä
3) aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä.

Virkamiesjohdon vastauksissa myös tarkastuksen hinnalla näyttäisi olevan merkitystä, sillä kolme viidestä vastaajasta vastasi, että heidän näkemyksensä mukaan hinnalla tulee olla melko paljon vaikutusta sisäistä tarkastajaa seurakuntiin valittaessa. Samaan kysymykseen kaksi viidestä vastasi, että hinnalla tulee olla melko vähän merkitystä valintaa tehtäessä.

Vastaajille annettiin tämän kysymyksen osalta myös mahdollisuus spontaanisti nostaa esille muita merkittäviä asioita, joilla tulisi olla merkitystä sisäistä tarkastajaa valittaessa. Näin mahdollistettiin se, että vastaajaryhmästä nousisi esille mahdollisia merkittäviä kysymyksiä, jotka koetaan tärkeiksi sisäistä tarkastajaa valittaessa. Kysymyksen saatin yksi virkamiesjohdon edustajien vastaus, jonka mukaan sisäistä tarkastajaa valittaessa tulisi painottua sisäisen tarkastajan pätevyyttä, yhteisön palvelujen laajuus sekä referenssit. Vastauksen perusteella voidaan päättää ainakin se, että kyseissä seurakuntayhtymässä sisäisen tarkastuksen palveluita aiottaneen myös tulevaisuudessa hankkia ostopalveluina alan asiantuntijatoimistoilta, nousihan vastauksessa esille termi "yhteisön palvelut".
Kysytäessä yhteisten kirkkoneuvostojen varapuheenjohtajien näkemyksiä tietyjen tekijöiden tärkeydestä sisäistä tarkastajaa seurakuntaan mahdollisesti valittaessa nousivat esille erityisesti seuraavat tekijät:

1) aiempi kokemus tilintarkastajasta,
2) tarkastajan kokemus seurakunnista sekä
3) aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä.

Mielenkiintoista on havaita, että luottamusmiesjohdon näkemyksen mukaan sisäisen tarkastuksen hinnalla tulisi olla huomattavasti pienempi merkitys kuin virkamiesjohdon näkemyksen mukaan sisäistä tarkastajaa valittaessa. Vastaus on samansuuntainen, kun tilintarkastuksenkin osalta.
Vastaajien pienen määrän takia on suhtauduttava varaauksella vastausten yleistettävyyteen. Tulosten osalta voidaan kuitenkin nostaa esille muutamia mielenkiintoisia havaintoja koskien Suomen suurimpia evankelis-luterilaisia seurakuntayhtymiä.

Vähiten vaikuttavana valintakriteerinä oli sisäisen tarkastajan toimiminen omalla paikkakunnalla. Tällakin kuitenkin vastaajaryhmissä annettiin merkittävää. Virkamiesjohdosta asialla koki olevan jotain merkitystä (melko vähän) kolme vastaajaa viidestä, mutta luottamusmiesjohdossa asialle annettiin jo osittain melko suuriakin painoarvoja, vastasipa yksi vastaaja, että hänen näkemyksensä mukaan asialla tulee olla erittäin paljon merkitystä sisäistä tarkastajaa valittaessa.
Tärkeimmillä sisäisen tarkastajan valintakriteereillä voidaan nähdä olevan yhteisenä nimittäjänä luottamus. Tämä voinee ainakin osittain selittää tarkastustyön luonteella – onhan myös sisäisessä tarkastuksessa tarkastusteoreettisesti kyse siitä, että tarkastaja työllään varmentaa, että tarkastettava on ohjeiden ja sääntöjen mukaisesti hoitanut tehtävää tai tilivelvollisuutensa. Tällöin on luonnollista, että tarkastajan on nautittava valitsijoidensa luottamusta.

Vastauksia voi selittää osaltaan se, että sellainen henkilö tai taho (esimerkiksi tarkastusyhteisö), joka ennalta tunnetaan ja jolla katsotaan olevan kokemusta tarkastuskohteesta tai tarkastuskohteen kaltaisista kohteista, saavuttaa helpommin tämän luottamuksen kuin ulkopuolinen taho.

6.2.3 Tärkeimmät sisäisen tarkastuksen painopistealueet

Virkamiesjohto korosti vastauksissaan, että heidän näkemyksen mukaan sisäisen tarkastuksen tulisi työssään panostaa erityisesti sisäisen valvonnan kehittämiseen. Tämän osalta kolme neljää vastanneesta totesi, että sisäisen tarkastuksen tulisi kiinnittää kyseiseen asiaan huomattavasti enemmän huomiota ja yksi neljää vastaajasta koki, että asiaan tulisi sisäisen tarkastuksen kiinnittää jossain määrin enemmän huomiota.

Toisena asiakokonaisuutena voidaan aineistosta nostaa riskienhallinnan ohjaus ja riskipolitiikka, jonka osa-alueen osalta koettiin niin ikään, että sisäisen tarkastuksen tulisi panostaa siihen nykyistä enemmän huomiota. Puolet vastaajista totesi, että tähän asiakokonaisuuteen tulisi sisäisen
tarkastuksen kiinnittää huomattavasti enemmän huomiota ja puolet vastaajista, että tähän asiakokonaisuuteen tulisi sisäisen tarkastuksen kiinnittää jossain määrin enemmän huomiota kuin nykyisin.

Kenties hankintalain ulottuminen myös seurakuntiin ja seurakuntayhtymiin sekä hankinta-asioiden monimutkaisuus oli syynä siihen, että kaikki virkamiesjohto edustaneet vastaajat vastasivat, että hankintatoimintaan ja kilpailutukseen sekä sen ohjeistamiseen tulisi sisäisen tarkastuksen kiinnittää niin ikään enemmän huomiota. Myös atk-järjestelmiin tulisi virkamiesjohdon mukaan kiinnittää sisäisen tarkastuksen huomiota nykyistä enemmän.

Tehtäväalueet, joiden osalta tuli myös vastauksia, että sisäisen tarkastuksen tulisi kiinnittää nykyistä vähemmän huomiota, olivat:

1) muun kuin ylimmässä johdossa toimivan hallinnon arviointi (yksi vastaajista totesi että sisäisen tarkastuksen tulisi suunnata kyseiseen tehtävään nykyistä jossain määrin vähemmän resursseja),
2) yksittäisiin väärinkäytösepäilyihin puuttuminen (yksi vastaajista totesi että sisäisen tarkastuksen tulisi suunnata kyseiseen tehtävään nykyistä jossain määrin vähemmän resursseja),
3) sisäisen laskennan järjestelmät (yksi vastaajista totesi että sisäisen tarkastuksen tulisi suunnata kyseiseen tehtävään nykyistä jossain määrin vähemmän resursseja),
4) kirjanpito (yksi vastaajista totesi että sisäisen tarkastuksen tulisi suunnata kyseiseen tehtävään nykyistä jossain määrin vähemmän resursseja) sekä
5) vaihto-omaisuuden ja käyttövarastojen hallinointi (yksi vastaajista totesi että sisäisen tarkastuksen tulisi suunnata kyseiseen tehtävään nykyistä vähemmän resursseja).
Tarkasteltaessa johtavien luottamusenkilöiden vastauksia erityisen mielenkiintoista on huomata, että johtavat luottamusenkilot joko kokevat, että jokaiseen sisäisen tarkastuksen painopistealueeseen on panostettava nykyistä enemmän tai vastaavat, etteivät osaa sanoa. Minkään tehtäväalueen osalta johtavat luottamusenkilot eivät totea, että tehtäväalueeseen voisi sisäisen tarkastus käyttää nykyistä vähemmän voimavaroja.

Kaikkein tärkeimpänä sisäisen tarkastuksen työalueina nousivat johtavien luottamusenkilöiden vastauksissa esille erityisesti riskienhallinnan ohjaus ja riskipoliitikka sekä rahoitusomaisuuden hallinnointiin liittyvät...
kysymykset. Riskienhallinnan korostuminen oli nähtävissä myös
virkamiesjohtoon vastauksissa, eikä sen korostumista tässä yhteydessä voine
pitää yllättävänä. Kuuluuhan riskienhallinta elimellisenä osana sisäiseen
tarkastukseen.\textsuperscript{157} Sitä vastoin yllättävää on, että rahoitusomaisuuden
hallinnoinnin osalta johtavat luottamushenkilöt näkevät, että sisäisellä
tarkastuksella tulisi olla nykyistä suurempi rooli. On huomattava, että tämä
voi asettaa sisäisen tarkastuksen erikoiseen asemaan, varsinkin mikäli
sisäinen tarkastus organisatorisesti toimisi suoraan virkamiesjohton
alaisuudessa. Olisikin organisatorisesti tarkoituksenmukaista, että sisäisen
tarkastuksen toiminto raportoisi tuolloin Sisäiset tarkastajat ry:n Corporate
governance-kannanoton mukaisesti suoraan yhteiselle kirkkoneuvostolle
(kannanotossa käytetään termejä ”tarkastuskomitea” ja ”hallitus”).\textsuperscript{158}

Muita johtavien luottamushenkilöiden mielestä tärkeitä sisäisen
tarkastuksen painopistealueita, joiden osalta toivottiin sisäisen tarkastuksen
kiinnittävän erityistä huomiota, olivat hankintatoiminta ja kilpailutus,
sisäisen valvonnan kehittäminen, kiinteän omaisuuden hallinnointi, sisäisen
laskennan järjestelmät sekä kirjanpito.

\textsuperscript{157} Mm. Sisäinen tarkastus-kirjan (2006) s. 85 sisäisen tarkastuksen toimintaohjelmallissa todetaan osuvasti: ”Sisäinen

tarkastus toimii… organisation arvojen toteutumisen, tavoitteiden saavuttamisen, järjestelmällisen riskienhallinnan,

tehokkaiden johtamis- ja hallintoprosessien sekä sisäisen valvontajärjestelmän hyödyntämisen ja kehittämisen

varmistamiseksi”. (Vahvennus allekirjoittaneen)

6.3 Resurssien riittävyys sekä koettu lisäarvo

Tässä yhteydessä tarkastelemme sitä, että onko seurakunnissa johtavien virkamiesten sekä sen ohjaustäminen luotamushenkiloiden näkemyksen mukaan nykyisellään tarkastukseen ja arviointiin käytettänyt resurssi oikeassa suhteessa tarkastuksen ja arvioinnin haasteisiin. Edelleen tarkastelemme, että millainen lisäarvo kyseisten vastaajaryhmien mielestä on lakisääteisellä tilintarkastuksella, sisäisellä tarkastuksella sekä toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisarvioinnilla.
6.3.1 Tarkastukseen ja arviointiin nykyisellään käytetty resurssi

Virkamiesjohdon vastauksista ilmenee, että heidän näkemyksensä mukaan lakisääteiseen tilintarkastukseen käytetään nykyisellään melko sopivasti resursseja. Virkamiesjohdosta 60 prosenttia (kolme vastausta viidestä) on sitä mieltä, että tilintarkastukseen käytetään tällä hetkellä sopivasti resursseja. Yksi vastaaja viidestä on taas sitä mieltä, että resursseja käytetään tilintarkastukseen nykyisellään liian paljon ja yksi vastaaja viidestä on sitä mieltä, että resurssien käyttö on tällä hetkellä melko riittävää.

Myös sisäiseen tarkastukseen käytettävien resurssien määrää pidetään nykyisellään pääosin joko melko riittävänä (kolme vastaajaa viidestä) tai sopivana (yksi vastaaja viidestä). Yhden seurakuntayhtymän virkamiesjohdon edustaja koki, että tällä hetkellä sisäiseen tarkastukseen käytettävä resurssi on melko riittämätön suhteessa tarkastukseen ja arvioinnin nykyisiin haasteisiin.

Virkamiesjohdon vastauksista selvästi ilmenee, että erityisesti toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisarviointiin käytetty resurssi ei vastaa sitä, mitä sen tulisi tämän hetken haasteiden mukaan olla. Vain yksi vastaaja viidestä totesi, että toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisarviointiin käytettävä resurssi olisi nykyisellään sopiva ja yksi vastaaja viidestä totesi, että käytettävissä olevat resurssit olisivat melko riittäviä. Sitä vastoin kolme vastaajaa viidestä totesi, että toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden valtuustolle tapahtuvaan toteutumisarviointiin käytettävä resurssi on tällä melko riittämätön.

Voidaan nähdä, että valtuusto toimii päämies-agenttiteoriassa päämiehen roolissa suhteessa virkamiesjohtoon (agenttiin). Tällä hetkellä vaikuttaisi siitä, useiden suomalaisten suurten seurakuntayhtymien virkamiesjohto näkee, että sen toimien osalta, siis käytännössä talous- ja toimintasuunnitelmassa esitettyjen toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden saavuttamisen osalta, ei valtuusto saa riittävästi tietoa.
Luottamushenkilöjohdon osalta todettakoon, että kaikki neljä vastaajaa vastasivat kysymykseen. Heidän kaikkien näkemyksen mukaan lakisääteiseen tilintarkastukseen sekä toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisarviointiin valtuustolle käytetään sopivasti resursseja tällä hetkellä. Sisäisen tarkastuksen osalta kaikki paitsi yksi vastaaja vastasivat, että resursseja käytetään sisäiseen tarkastukseen sopivasti. Yksi vastaaja oli sitä mieltä, että sisäiseen tarkastukseen tällä hetkellä käytetty resurssi on täysin riittämätön.

6.3.2 Tarkastuksen ja arvioinnin lisäarvo seurakuntayhtymälle

Virkamiesjohdon vastausten perusteella niin lakisääteinen tilintarkastus, sisäinen tarkastus kuin toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisarviointoin tuottaa seurakuntayhtymille selvää lisäarvoa.
Mielenkiintoinen havainto on, että 60 prosentissa (kolme viidestä) seurakuntayhtymien virkamiesjohdon vastauksista todettiin, että sisäisellä tarkastuksella on erittäin suuri lisäarvo seurakuntayhtymälle. Tämän lisäksi yksi vastaaja viidestä oli sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen lisäarvo seurakuntayhtymälle on melko suuri ja yksi vastaaja viidestä totesi, että sisäinen tarkastus tuottaa seurakuntayhtymälle pientä lisäarvoa.

Myös lakiasäteinen tilintarkastus nähtiin seurakuntayhtymien virkamiesjohdossa tärkeäksi resurssiksi. Vastaajista 40 prosenttia (kaksi vastaajaa viidestä) totesi, että lakiasäteisen tilintarkastuksen tuottama lisäarvo seurakuntayhtymille on erittäin suuri ja 60 prosenttia vastaajista (kolme vastaajaa viidestä) totesi, että lakiasäteisen tilintarkastuksen tuottama lisäarvo seurakuntayhtymälle on melko suuri.

Arviointitoiminnallakin koettiin olevan lisäarvoa seurakuntayhtymille, sillä yksi vastaaja viidestä totesi, että arviointitoiminnalla nykyisellään on erittäin suuri lisäarvo seurakuntayhtymän toiminnalle ja kaksi vastaajaa viidestä totesi, että arviointitoiminnalla on melko suuri lisäarvo seurakuntayhtymälle. Yksi vastaaja viidestä totesi, ettei arviointitoiminnalla ole nykyisellään lisäarvoa seurakuntayhtymälle. Tämä samainen vastaaja totesi kysytyessä käytettävien resurssien määrää suhteessa haasteisiin, että arviointitoiminnalla on melko riittämättömät resurssit käytettävissään. Tästä voimme päätellä, että vastaaja kokee, ettei arviointitoiminnan nykyisillä puutteellisilla resurssilla voida aikaansaada lisäarvoa seurakuntayhtymälle vaan arviointitoiminta, toimiakseen lisäarvoa tuottavasti, tarvitsisi lisäresursseja toimintaansa.
Luottamusmiesjohdon näkemykset tarkastuksen ja arvioinnin lisäävosta olivat hyvin pitkälle samansuuntaisia kuin virkamiesjohdon näkemykset ja erot ovat lähinnä painotuseroja.

Luottamusmiesjohdon näkemysten mukaan suurin lisäärvo seurakuntayhtymille on ollut lakisääteisestä tilintarkastuksesta sekä toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisarvioinnista valtuustolle. Näiden kummankin osalta kolme neljästä luottamusmiesjohdon edustajasta vastasi, että kyseisillä toiminoilla on erittäin suuri lisäärvo.
seurakuntayhtymälle ja yksi neljästä vastaajasta totesi, että kyseisillä toiminnoilla on pieni lisäarvo seurakuntayhtymälle.

Myös sisäinen tarkastus nähtiin lisäarvoa tuottavana, sillä kaksi vastaajaa neljästä vastasi, että sisäisellä tarkastuksella on erittäin suuri lisäarvo seurakuntayhtymälle. Yksi vastaaja näki, että sisäisellä tarkastuksella on melko suuri lisäarvo seurakuntayhtymälle ja yksi vastaaja näki, ettei sisäisellä tarkastuksella ole lisäarvoa seurakuntayhtymälle. Todettakoon, että sama henkilö, joka koki, ettei sisäisellä tarkastuksella ole lisäarvoa seurakuntayhtymälle, vastasi toiseen kysymykseen, että sisäisen tarkastuksen resurssit ovat nykyisellään täysin riittämättömit.

![Diagram](image-url)
7 YHTEENVETO

Tämä tutkielma on rajattu koskemaan suurimpia evankelis-luterilaisia seurakuntayhtymiä. Tutkielma on toteuttettu lomake-tutkimuksena, johon vastasivat sekä taloudesta ja hallinnosta vastaava viranhaltija, että taloudellis-hallinnollisista kysymyksistä todennäköisesti parhaiten perillä oleva luottamushenkilö. Tässä tapauksessa vastaaja oli yhteisen kirkkoneuvoston varapuheenjohtaja.


Vastuunalaisten tilintarkastajien yleisin tilintarkastajan tutkinto suurissa suomalaisissa seurakuntayhtymissä on julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajan tutkinto. Yhdessä vastanneessa seurakuntayhtymissä vastuunalainen tilintarkastaja ei ollut kuitenkaan kyseistä tutkintoa suorittanut. Tässäkin seurakuntayhtymässä oli kuitenkin noudatettu kirkkojärjestyksen määräyksiä tilintarkastajan muodollisesta pätevyydestä, sillä kirkkojärjestyksen mukaan tilintarkastajan muodolliset pätevyyssvaatimukset ovat HTM-, KHT- tai JHTT-tilintarkastajan tutkinto.


159 Kirkkojärjestys (1991/1055 v. 1993), 15 luvun 10 §
Siten seurakuntayhtymillä on ollut vapaamat kädet rakentaa sisäisestä tarkastuksesta oma toteutus. Tämä varmasti osaltaan selittää seurakuntayhtymien välisiä eroja sisäisen tarkastuksen järjestämiskäytännöissä.

Mielenkiintoineen havainto oli, että juuri sisäisen tarkastuksen järjestämistä koskevien kysymysten kohdalla kahdessa seurakuntayhtymässä viranhaltijajohdon ja luottamushenkilöjohdon vastaukset olivat keskenään ristiriitaisia. Syytä tähän en tiedä, mutta hypoteesina voidaan pitää sitä, että sisäinen tarkastus on vähemmän tunnettu erityisosaamisalue kuin esimerkiksi tilintarkastus. Jatkossa olisikin tärkeää tutkia, että mistä erot vastauksissa johtuivat. Luottamushenkilöiden sisäisen tarkastuksen osaamisen kehittäminen voi olla tärkeää, jotta sisäisen tarkastuksen mahdollisuudet huomattaisiin ja mahdollisuuksi osattaisiin hyödyntää seurakuntayhtymissä nykyistä paremmin.


Mielenkiintoista oli havaita, että ainakin vastauslomakkeiden vastausten perusteella monissa asioissa sekä päämiehellä ja agentilla oli samansuuntaisia ajatuksia tarkastuksesta ja valvonnasta. Tämä näkyi muun muassa siinä, että tilintarkastajaa valittaessa samat valintakriteerit korostuivat sekä luottamusmiesjohdon, että johtavien viranhaltijoiden vastauksissa. Kummankin ryhmän vastauksissa korostuivat valintakriteerit, joissa yhdistävänä asiana voidaan nähdä luottamuksen tarve tilintarkastajaan ja hänen osaamiseensa.


Kokonaisuudessaan näyttää siltä, että tarkastus ja valvonta nähdään suurissa suomalaisissa seurakuntayhtymissä tarpeellisena. Vastauksista kuitenkin voidaan havaita, että tarkastukseen ja valvontaan liittyvät asiat eivät
vältämättä ole kaikille päättävissä asemissa oleville henkilöille kovin tuttuja, joten nyt käsitetyjen asioiden esillä pitäminen on tärkeää. Jossain määrin kenties myös luottamushenkilöjohdon ja johtavien viranhaltijoiden tarkastusta sekä valvontaa koskeva koulutus ja kurssitus voisi olla tarpeellista, jotta tarkastuksen ja valvonnan mahdollisuuksia voitaisiin nykyistä paremmin hyödyntää suurissa suomalaisissa evankelis-luterilaisissa seurakuntayhtymissä. Näen myös, että tarkastuksen ja valvonnan tilan tutkiminen vaikka määruosittain voisi tuoda lisäävää nyt tutkimuksen kohteena olleille seurakuntayhtymille, varsinkin jos tutkimustuloksia käytetään tarkastuksen ja valvonnan vaikuttavuuden kehittämisessä.
LÄHTEET

Kirjallisuus:


Lainsäädäntö ja virallisisasiakirjat:

Evankelis-luterilaisen kirkon eläkelaki (1966/298)

Hallituksen esitys eduskunnalle kirkkolaiksi (HE 23/1993)

Kirkkolaki (1993/1054)
Kuntalaki (1995/365)
Laki julkisista hankinnoista (2007/348)
Laki valtion talousarvioista (1988/423)
Perustuslaki (1999/731)

Internet-lähteet:

Helsingin evankelis-luterilaisen seurakuntayhtymän internet-sivut
(http://www.helsinginseurakuntayhtyma.fi/?Deptid=544)
(Luettu 01/2007)

Helsingin hiippakunnan tuomiokapitulin internet-sivut
(http://www.helsinginhiippakunta.evl.fi/hallinto/)
(Luettu 01/2007)

Pankki- ja rahoitussanasto
(http://www.tsk.fi/bank/haku/search.php)
(Luettu 01/2007)

Sisäiset tarkastajat ry:n kotisivut
(http://www.theiia.fi)
(Luettu 01-03/2007)

Muut lähteet:

Luettelo seurakuntien ja seurakuntayhtymien väkiluvusta 31.12.2005


Kysely-lomakkeet suurten seurakuntayhtymien virka- ja luottamusmiesjohdolle
LIITE 1.
Seurakuntayhtymien luottamusmies- ja virkamiesjohdolle lähetetty kysely

Seurakunta(yhtymä) , jota vastaus koskee

Vastaajan työ-/luottamustehtävä srk:ssa

Tilintarkastus
Tilintarkastuksella tarkoitetaan lakisääteistä talouden ja hallinnon tarkastamista.

Kysymys 1.
Lakisääteisestä tilintarkastuksesta vastaa (vastuunalaisena tilintarkastajana):
Mikäli henkilö on tietojesi mukaan suorittanut useamman tutkinnon, niin rengasta kaikki sopivat vaihtoehdot.
A) JHTT-tutkinnon suorittanut tarkastaja
B) KHT-tutkinnon suorittanut tarkastaja
C) HTM-tutkinnon suorittanut tarkastaja
D) En tiedä

Kysymys 2.
Tilintarkastuksen suorittajaksi viimeksi valittu tilintarkastaja/tarkastusyhteisö nähdäkseni valittiin, koska se oli (rengasta oikea vaihtoehto)
A) Hinnaltaan halvin
B) Kokonaistaloudellisesti edullisin
C) En ollut valitsemassa tuolloin tilintarkastajaa/tarkastusyhteisöä
D) Muu syy. Mikä?

Kysymys 3.
Näkemykseni mukaan seuraavien tekijöiden tulee erityisesti vaikuttaa tilintarkastajaa seurakuntaan/seurakuntayhtymään valittaessa.
(1=Ei lainkaan, 2=Melko vähän, 3=En osaa sanoa, 4=Melko paljon ja 5=Erittäin paljon)

Tilintarkastuksen hinta
1 2 3 4 5
Aiempi kokemus tilintarkastajasta
1 2 3 4 5
Aiempi kokemus tarkastusyhteisöstä
1 2 3 4 5
Tilintarkastajan kokemus seurakunnista
1 2 3 4 5
Tilintarkastajan toimiminen omalla paikkakunnalla
1 2 3 4 5
Tilintarkastustarjouksessa esitetyt muita suurempi laajuus
1 2 3 4 5

Muu merkittävä asia. Mikä?
Kysymys 4.
Hoitaako tai onko tarkastuksen suorittava tilintarkastaja tai hänen taustanaan oleva tilintarkastusyhteisö hoitanut myös muita tarkastuksen, arvioinnin tai konsultoinnin tehtäviä seurakunnassanne/seurakuntayhtymässäsi samalla kun hän tai hänen taustayhteisönsä on toiminut tai toimii tilintarkastajana (rengasta oikea vaihtoehto)?
A) Ei hoida tai ei ole hoitanut
B) Hoitaa tai on hoitanut
C) En tiedä

Jos vastasit edelliseen kysymykseen B, niin mitä tehtäviä (rengasta sopivat vaihtoehdot)?
A) Sisäisen tarkastuksen tehtäviä (ensisijaisesti toimivan johdon toimeksiantosta)
B) Konsultointitehtäviä (ensisijaisesti toimivan johdon toimeksiantosta)
C) Pääosin luottamushenkilöistä koostuvan toimielimen nimeämää tehtäviä
D) Muita tehtäviä. Mitä?
__________________________________________________________________
__________________________________________________________________

Sisäinen tarkastus

Kysymys 5.
Miten sisäisen tarkastuksen työ pääosin seurakunnassanne on hoidettu (rengasta oikea vaihtoehto)?
A) Sisäisen tarkastuksen järjestämisestä, ohjaamisesta ja osin suorittamisesta vastaa oma sisäinen tarkastaja (johtosääntö, taloussääntö tai vastaava määrittää)
B) Sisäisen tarkastuksen järjestämisestä, ohjaamisesta ja osin suorittamisesta vastaa joku seurakuntayhtymän työntekijä (johtosääntö, taloussääntö tai vastaava määrittää)
C) Sisäisen tarkastuksen järjestämis-, ohjaamis- ja osin suorittamispalvelut ostetaan ulkopuoliselta palvelun tarjoajalta
D) Muuten. Miten?
__________________________________________________________________
__________________________________________________________________

Kysymys 6.
Onko kysymyksessä 5 tarkoitettu sisäinen tarkastaja tai sisäisen tarkastuksen järjestämisestä vastaava työntekijä
A) CIA-, CGAP-, CCSA-, CISA- tai muun ammattitutkinnon omaava sisäinen tarkastaja
B) JHTT-tilintarkastaja
C) KHT- tai HTM-tilintarkastaja
D) Soveltuvan yliopistotason tutkinnon omaava henkilö
E) Muun soveltuvan tutkinnon omaava henkilö
F) Muun taustan omaava henkilö
G) En osaa sanoa
Kysymys 7.
Näkemykseni mukaan seuraavien tekijöiden tulee erityisesti vaikuttaa sisäistä tarkastajaa seurakuntaan mahdollisesti valittaessa.

(1=Ei lainkaan, 2=Melko vähän, 3=En osaa sanoa, 4=Melko paljon ja 5=Erittäin paljon)

Sisäisen tarkastuksen hinta
1 2 3 4 5

Aiempi kokemus tarkastajasta
1 2 3 4 5

Aiempi kokemus tarkastusyhtiöstä
1 2 3 4 5

Tarkastajan kokemus seurakunnista
1 2 3 4 5

Tarkastajan toimiminen omalla paikkakunnalla
1 2 3 4 5

Muu merkittävä asia. Mikä?

__________________________________________________________________
__________________________________________________________________

Tavoitteiden toteutumisen arviointi ja hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien asioiden valmistelu

Kysymys 8.
Onko seurakunnassanne erillistä luottamushenkilötoimielintä, joka valmistelee kirkkovaltuuston päätettävistä tulevat hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioi, että miten valtuuston asetamat taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet ovat toteutuneet?
A) Kyllä on
B) Ei ole

Jos vastasit A, niin minkä nimen?

Kysymys 9.
Onko seurakunnassanne kirkkoneuvoston yhteydessä toimielintä (esim. valiokuntaa), joka erityisesti on keskittynyt hallinnon ja talouden tarkastusta koskeviin asioiden arvioimaa, että miten asetetut taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet ovat toteutuneet?
A) Kyllä on
B) Ei ole

Jos vastasit A, niin minkä nimen?

Kysymys 10.
Mikäli seurakunnassanne on erillinen luottamushenkilötoimielin tai yhteisen kirkkoneuvoston yhteydessä toimiva toimielin, joka on erityisesti keskittynyt hallinnon ja talouden tarkastusta koskeviin asioiden arvioimaa, että miten asetetut taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet ovat toteutuneet, niin pystyykö kyseinen toimielin itsenäisesti käyttämään ammattimaista ulkopuolista tarkastus- ja/tai arviointiresursseja?
A) Toimielimellä on mahdollisuus käyttää itsenäisesti tarkastusresurssia budjetin rajoissa
B) Toimielimellä on käytössään erillinen (toimivasta johdosta riippumaton) tarkastaja tai muu viranhaltija
C) Tarkastusresurssin käyttö edellyttää erillistä kirkkoneuvoston päätöstä
D) Seurakunnassamme ei ole ko. toimielintä

Kysymys 11.
Onko tietojesi mukaan seurakuntanne luottamushenkilötoimielin (myös esim. kirkkoneuvosto, kirkkovaltuusto tai jonkin työalan johtokunta) käyttänyt viimeisimmän kahden vuoden aikana ammattimaista ulkopuolista tarkastus- ja arviointiresursseja lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi jonkin epäselvän asian arvioimiseksi tai selvyyden saamiseksi epäselvään asiaan?
A) Kyllä on
B) Ei ole
C) En tiedä

Jos vastasit A, niin kuinka monta kertaa?
A) kerran
B) kahdesti
C) useammin

Tarkastus- ja arviointiresurssin riittävyys

Kysymys 12.
Onko seurakunnassanne tarkastukseen ja arviointiin nykyisellään käytetty resurssi oikeassa suhteessa tarkastuksen ja arviointin haasteisiin?
(1=Täysin riittämätön, 2=melko riittämätön, 3=Melko riittävä, 4=Sopiva ja 5=Tarkastukseen ja arviointiin käytetään tällä hetkellä enemmän resurseja kuin siihen tarvittaisiin sekä 6=En osaa sanoa).

Lakisääteinen tilintarkastus
1 2 3 4 5 6
Sisäinen tarkastus
1 2 3 4 5 6
Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisarviointi valtuustolle
1 2 3 4 5 6

Tarkastus- ja arviointipalvelun tai toiminnon lisäarvo seurakunnalle

Kysymys 13.
Millainen lisäarvo seurakunnalle on seuraavilla tarkastus- tai arviointipalvelulla tai toiminnolla?
(1=Ei lisäarvoa, 2=pieni lisäarvo, 3=Melko suuri lisäarvo, 4=Erittäin suuri lisäarvo ja 5=EOS)

Lakisääteinen tilintarkastus
1 2 3 4 5
Sisäinen tarkastus
1 2 3 4 5
Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisarviointi valtuustolle
1 2 3 4 5
Kysymys 14.
Minkä osa-alueiden arviointiin, kehittämiseen ja tarkastamiseen tulisi seurakunnassanne **sisäisessä tarkastuksessa** erityisesti kiinnittää huomiota?
(1=Sisäisen tarkastuksen tulisi kiinnittää nykyistä huomattavasti vähemmän huomiota, 2=Sisäisen tarkastuksen tulisi kiinnittää jossain määrin nykyistä vähemmän huomiota, 3=Sisäisen tarkastuksen tulisi kiinnittää jossain määrin enemmän huomiota, 4=Sisäisen tarkastuksen tulisi kiinnittää huomattavasti enemmän huomiota, 5=EOS)

Kirjanpito
1 2 3 4 5
Sisäisen laskennan laskentajärjestelmät
1 2 3 4 5
ATK-järjestelmät
1 2 3 4 5
Riskienhallinnan ohjaus ja riskipoliikka
1 2 3 4 5
Sisäisen valvonnan kehittäminen
1 2 3 4 5
Yksittäisiin väärinkäytösepäilyihin puuttuminen
1 2 3 4 5
Kiinteän omaisuuden hallinnointi
1 2 3 4 5
Rahoitusomaisuuden hallinnointi
1 2 3 4 5
Vaihto-omaisuuden ja käyttövarastojen hallinnointi
1 2 3 4 5
Muun kuin ylimmässä johdossa toimivan hallinnon arviointi
1 2 3 4 5
Hankintatoiminta ja kilpailutus sekä sen ohjeistaminen
1 2 3 4 5

Mahdollisia muita tärkeitä kehittämisalueita sisäisessä tarkastuksessa seurakuntayhtymässämme ovat:

1) ____________________________________________
2) ____________________________________________
3) ____________________________________________

Kiitos vastauksestasi.