

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

SISÄISEN VALVONNAN TILA VALTION VIRASTOISSA JA
LAITOKSISSA

Finanss hallinto ja julkisyhteisöjen
laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Helmikuu 2011
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Kati Hyvärinen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos; finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Tekijä:	HYVÄRINEN, KATI
Tutkielman nimi:	Sisäisen valvonnan tila valtion virastoissa ja laitoksissa
Pro gradu -tutkielma:	89 sivua, 19 liitesivua
Aika:	Helmikuu 2011
Avainsanat:	sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus, kontingenssiteoria

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, onko sisäisen tarkastuksen järjestämisellä ja tavalla, jolla se järjestetään vaikutusta viraston tai laitoksen sisäisen valvonnan asianmukaisuuteen ja riittävyteen. Perustan tutkimukselle antavat valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) ja asetuksen (1243/1992) sisäistä valvontaa ja sisäistä tarkastusta sääntelevät pykälät sekä kotimaiset ja kansainväliset ohjeet, suositukset ja kirjalliset julkaisut. Tutkimusongelmaa lähestytään kontingenssiteoreettisesta näkökulmasta. Sisäisen tarkastuksen erilaisten järjestämistapojen vaikutuksia sisäiseen valvontaan on selvitetty virastojen ja laitosten tilinpäätösten yhteydessä annetuista sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumista. Lausumissa virastot ja laitokset ottavat itse kantaa organisaationsa sisäisen valvonnan tilaan ja sen kehittämistarpeisiin.

Tutkielman tuloksina todetaan, että sisäisen tarkastuksen järjestämisellä ja järjestämistavalla ei ole välitöntä vaikutusta viraston sisäisen valvonnan tilaan. Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumien sisältöjä analysoimalla ja vertailemalla merkittävimmäksi sisäisen valvonnan kehittämiskohteeksi nousee sisäinen toimintaympäristö. Toimintaympäristö oli merkittävin sisäisen valvonnan kehittämiskohde sisäisen tarkastuksen järjestämistavasta riippumatta. Tutkielman teoriaosuus tukee tätä empiriaosan havaintoa. Niin kontingenssiteoriaa kuin sisäistä valvontaa käsittelevässä kirjallisuudessa toimintaympäristöllä on merkittävä vaikutus viraston toimintaan ja rakenteeseen. Jatkotutkimuksissa olisi mielenkiintoista analysoida tarkemmin valtion virastojen ja laitosten kontingenssitekijöiden sekä sisäisen tarkastuksen vaikutuksia organisaatioiden sisäiseen valvontaan tapauskohtaisesti.

SISÄLLYSLUETTELO

1 TUTKIMUKSEN LÄHTÖKOHDAT	4
1.1 Taustaa	4
1.2 Tutkimuskohde, käytetty aineisto ja tutkimusmenetelmät	5
1.3 Aikaisemmat tutkimukset ja selvitykset	6
1.4 Rajaukset	12
1.5 Keskeiset käsitteet	13
2 SISÄINEN VALVONTA, RISKIENHALLINTA JA SISÄINEN TARKASTUS VALTIONHALLINNOSSA	17
2.1 Sisäinen valvonta valtiontalouden valvontajärjestelmässä	17
2.2 Sisäinen valvonta talousarviolainsäädännössä	19
2.3 Sisäisen valvonnan viitekehykset	20
2.3.1 COSO IC	20
2.3.2 COSO ERM	21
2.3.3 Valtiovarain controller -toiminnon julkaisema suositus ja arviointikehikko	23
2.4 Sisäisen valvonnan osa-alueet	26
2.5 Riskienhallinta	30
2.6 Sisäinen tarkastus valtion virastoissa ja laitoksissa	32
2.6.1 Sisäisen tarkastuksen asema ja rooli	33
2.6.2 Sisäisen tarkastusyksikön vaikuttavuuden osatekijät	36
2.6.3 Sisäisen tarkastuksen järjestämistavat – vaihtoehtona ulkoistaminen	37
3 KONTINGENSSITEORIA	40
3.1 Ympäristö kontingenssitekijänä	41
3.1.1 Ympäristö ja organisaation rakenne	43
3.1.2 Muut kontingenssitekijät ja organisaation rakenne	45
3.1.3 Rakenteellinen kontingenssiteoria	46
3.2 Kontingenssiteoria ja sisäinen valvonta	48
3.3 Yhteenveto tutkielman teoriaosuudesta	52
4 SISÄISEN TARKASTUKSEN JÄRJESTÄMISTAVAT JA SEN VAIKUTUKSET ORGANISAATION SISÄISEEN VALVONTAAN	55
4.1 Sisäisen tarkastuksen järjestämistavat valtionhallinnon organisaatioissa	56
4.2 Sisäisen valvonnan tila valtionhallinnon organisaatioissa	59
4.2.1 Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumamenettely	60
4.2.2 Otosvirastojen valinta ja lausuma-aineiston kokoaminen	62
4.2.3 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila otosvirastoissa vuosina 2005–2009	64
4.2.4 Otosvirastoissa tunnistetut sisäisen valvonnan kehittämistarpeet vuosina 2005 – 2009	69
4.2.5 Sisäisen valvonnan kehittämistarpeet osa-alueittain vuosina 2005–2009	74
5 TUTKIELMAN JOHTOPÄÄTÖKSET	80
LÄHTEET	84

1 TUTKIMUKSEN LÄHTÖKOHDAT

1.1 Taustaa

Sisäinen valvonta on osa laajempaa valtion toiminnan laillisuusvalvonnan ja valtiontalouden valvonnan kokonaisuutta. Sisäisen valvonnan lähtökohtana on perustuslain (731/1999) 2 §:n 3 momentin säännös, jonka mukaan kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Tämä sisältää valtion viranomaisten velvollisuuden myös järjestää tarpeelliset sisäiset menettelyt ja järjestelyt, jotka osaltaan varmistavat lain noudattamisen. Sisäinen valvonta on ennakkollista laillisuusvalvontaa.

Valtion viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa. Tämä todetaan valtion talousarviosta annetun lain (423/1988, jäljempänä talousarviolaki) 24 b §:ssä. Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto. Tarkemmin valtiontaloudessa sovellettavasta sisäisen valvonnan sisällöstä, tavoitteista ja sen järjestämisestä koskevista vaatimuksista säädetään valtion talousarviosta annetussa asetuksessa (1243/1992, jäljempänä talousarvioasetus).

Talousarvioasetuksen (1243/1992) 69 § sisältää valtiontaloudessa sovellettavan sisäisen valvonnan määritelmän sekä sisäisen valvonnan tavoitteiden määrittelyn. Sen perusteella viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt (sisäinen valvonta), jotka varmistavat viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden, viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen, sekä viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston taloudesta ja toiminnasta.

Valtion viraston ja laitoksen sisäisestä tarkastuksesta säädetään puolestaan talousarvioasetuksen (1243/1992) 70 §:ssä, jonka mukaan viraston ja laitoksen johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta asetuksen 69 ja 69 a pykälissä edellytettyjen sisäisen valvonnan menettelyjen johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan

asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät.

Valtiontaloudessa kirjanpitoyksikkönä¹ toimivan viraston ja laitoksen hyväksymän tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tulee sisältää arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista, eli sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma (talousarvioasetus 1243/1992 65 §). Lausuma on tullut laatia ensimmäistä kertaa vuoden 2005 tilinpäätökseen.

1.2 Tutkimuskohde, käytetty aineisto ja tutkimusmenetelmät

Tutkielmassa selvitetään perusteita ja määrittäviä tekijöitä valtion virastojen ja laitosten tavoille järjestää sisäinen tarkastus tai vaihtoehtoisesti virastojen ja laitosten päätökselle olla järjestämättä sisäistä tarkastusta. Lisäksi pohditaan sisäisen tarkastuksen järjestämisen vaikutusta viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuuteen ja riittävyyteen. Tutkielmassa noudatetaan laadullisen tutkimuksen menetelmiä.

Tutkielman toisessa luvussa keskitytään sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen sisältöihin ja tavoitteisiin sekä erilaisiin tapoihin järjestää sisäinen tarkastus. Aineistona käytetään Suomen lainsäädännön lisäksi kotimaisia ja kansainvälisiä sisäistä valvontaa ja sisäistä tarkastusta käsitteleviä ohjeita, suosituksia ja muita alan asiantuntijoiden kirjallisia julkaisuja. Kolmannessa luvussa tutustutaan kontingenssiteoriaan, jonka avulla selvitetään erilaisten organisaatiokohtaisten tekijöiden vaikutuksia organisaatioiden toimintaan ja rakenteeseen. Luvun lopussa esitetään merkittävimmät havainnot ja yhteneväisyydet kontingenssiteoriaa sekä sisäistä valvontaa ja tarkastusta käsittelevästä kirjallisuudesta.

Sisäisen tarkastuksen järjestämisen ja järjestämistapojen empiirisessä tarkastelussa hyödynnetään valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston (jäljempänä sisäisen tarkastuksen jaosto) sisäistä tarkastusta koskevaa kartoitusta vuodelta 2006. Tutkielman neljännessä luvussa luokitellaan ja analysoidaan sisäisen tarkastuksen jaoston kartoituksessa tuotettua aineistoa ja verrataan uuteen luokitteluun perustuvia tietoja keskenään. Näin selvitetään määrittäviä tekijöitä sille, minkälaiset valtion virastot tai laitokset järjestävät

¹ Kirjanpitoyksikkö korvasi aiemmin valtiohallinnossa käytetyn tilivirasto -käsitteen 1.1.2010 alkaen.

sisäistä tarkastusta ja miten ne sen järjestävät.

Neljännessä luvussa selvitetään myös sisäisen tarkastuksen järjestämisen ja järjestämistapojen vaikutusta viraston ja laitoksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuuteen ja riittävyyteen. Aineistona sisäisen valvonnan tilan arvioinnissa käytetään 20 valtion viraston tai laitoksen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumia vuosilta 2005–2009. Lausumien sisältöjä tulkitaan, pisteytetään ja näin saatuja tietoja verrataan sisäisen tarkastuksen järjestämistapa-luokkien kesken. Luvussa tarkastellaan myös sisäisen valvonnan tilan ja tunnistettujen kehittämistarpeiden kehitystä viiden vuoden ajanjaksolla. Tutkielman viidennessä luvussa esitetään tutkielman johtopäätökset.

1.3 Aikaisemmat tutkimukset ja selvitykset

Suomen valtion virastojen ja laitosten sisäistä valvontaa ja sisäisen tarkastuksen vaikutuksia viraston ja laitoksen sisäiseen valvontaan on tutkittu vähän. Tämän tutkielman aiheen kannalta tärkeimmät kartoitukset ovat sisäisen tarkastuksen jaoston tekemä sisäisen tarkastuksen järjestämisen tilaa, hyödyntämistä johtamisessa ja ohjauksessa sekä sisäisen tarkastuksen menetelmiä ja yleistä kehitystä koskenut kartoitus vuodelta 2006, sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausumien arvioinnin osalta valtiovarain controller -toiminnon tekemät havainnot vuoden 2005 lausumista ja tilintarkastus- ja konsultointipalveluja tarjoavan KPMG:n selvitys vuoden 2006 lausumista. Kotimaisten kartoitusten jälkeen esitellään sisäisen tarkastuksen ulkoistamista julkisen sektorin organisaatioissa käsitteleviä kansainvälisten tutkimusten tuloksia. Sisäisen tarkastuksen vaikutuksia sisäisen valvonnan tilaan käsitteleviä tutkimuksia ei löytynyt.

Valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston kartoitus

Valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaosto (ks. Holmberg 2006b) on vuonna 2006 kartoittanut valtionhallinnon sisäisen tarkastuksen järjestämisen tilaa, hyödyntämistä johtamisessa ja ohjauksessa sekä sisäisen tarkastuksen menetelmiä ja yleistä kehitystä. Kartoitus perustui valtionhallinnon virastoille ja laitoksille lähetettyyn kyselyyn, johon saatiin vastaukset yhteensä 96 virastosta ja laitoksesta kattaen näin 80 % valtionhallinnon henkilötyövuosimäärästä. Kyselyssä selvitettiin muun muassa sisäisen tarkastuksen

järjestämistapaa, sisäiseen tarkastukseen käytettäviä resursseja, kuten omana työnä järjestetyn sisäisen tarkastuksen henkilötyövuosimäärää ja ostopalvelun määrää päivissä sekä ostopalveluun käytettyä euromäärää.

Vastanneista virastoista ja laitoksista sisäisen tarkastuksen omana työnä järjesti 61 prosenttia (59 organisaatiota). Näistä 24 virastoa ja laitosta käytti enintään 0,5 henkilötyövuotta omaan sisäisen tarkastuksen työhön. Tähän ei ole laskettu mukaan selvityksen virastoja ja laitoksia, jotka eivät järjestä lainkaan sisäistä tarkastusta. Kartoituksessa havaittiin, että myös suurissa virastoissa ja laitoksissa sisäisen tarkastuksen yksikön henkilötyövuosimäärä on usein vähäinen. Kartoituksen tulosten käsittelyn yhteydessä onkin todettu, että ammattimaisuuden säilyttäminen on haastavaa tällaisissa sisäisen tarkastuksen ”mikroyksiköissä”. (Holmberg 2006b).

Ostopalvelua käytti kartoituksen virastoista ja laitoksista 27 prosenttia (26 organisaatiota) ja ainoastaan ostopalveluna sisäisen tarkastuksensa järjesti 10 prosenttia organisaatioista (10 organisaatiota). Ostopalveluita käytettiin keskimäärin 28 päivää vuodessa ja merkittävin käyttö liittyi ulkopuoliselle annetun rahoituksen tarkastukseen. Kauppa- ja teollisuusministeriö, työministeriö ja Suomen Akatemia käyttivät kartoituksen organisaatioiden ostopalveluiden kokonaismäärästä 70 prosenttia. Sisäisen tarkastuksen palveluita ostettiin suurilta tilintarkastusyhteisöiltä ja ostopalvelusta maksettiin keskimäärin 640 euroa päivältä. Näin ollen noin 80 ostopalvelupäivää (4 kk) maksoi organisaatiolle saman verran kuin yksi oma sisäinen tarkastaja. (Holmberg 2006b).

Tarkastusresurssien runsasta käyttöä selittää toiminnan luonne. Kartoituksen organisaatioissa, joissa käytettiin organisaation kokoon suhteutettuna eniten tarkastusresursseja, käsiteltiin runsaasti EU-tukia (sisäasiainministeriö, maa- ja metsätalousministeriö, kauppa- ja teollisuusministeriö ja työministeriö), suuria rahavirtoja (Verohallitus, Valtiokonttori ja Tekes) tai organisaatiolla oli laaja edustusverkosto (ulkoasiainministeriö). Lisäksi kartoituksen perusteella todettiin, että sisäisen tarkastuksen tehtävät keskittyvät organisaation valvontaprosessien tehokkuuden arviointiin ja sisäisen valvonnan konsultointiin. (Holmberg 2006b).

Valtiovarain controller -toiminnon havainnot

Valtiovarain controller -toiminto (ks. Pöysti 2006) kokosi ensimmäisiä havaintoja vuoden 2005 sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausumista. Havaintoja tehtiin muun

muassa arviointi- ja vahvistuslausumien taustalla olevista sisäisen valvonnan arviointimenetelmistä, lausumien sisällöstä, tunnistetuista kehittämialueista, sisäisen tarkastuksen roolista sisäisen valvonnan arvioinnissa ja lausumamenettelyssä sekä yleisarvioita lausumamenettelyn tavoitteiden saavuttamisesta. Havaintojen mukaan yleisin lausuman taustalla oleva sisäisen valvonnan arviointimenetelmä oli kysely, johon liittyi tai jota täydennettiin johtoryhmässä, johdon kokouksessa tai muutoin tehdyllä johdon arvioinnilla. Niissä virastoissa ja laitoksissa joissa oli sisäistä tarkastusta, myös sisäisen tarkastuksen tekemät tarkastushavainnot oli huomioitu organisaation sisäisen valvonnan arvioinneissa.

Valtiovarain controller -toiminnon mukaan lausumamenettely korostaa sisäisen tarkastuksen määritelmänmukaista perustehtävää ja siten osaltaan vahvistaa sisäisen tarkastuksen mieltämistä lisäarvoa tuottavana palveluna, mutta joidenkin lausumien perusteella on havaittavissa myös se, että sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus sekoitetaan yhä keskenään ja sisäinen valvonta mielletään vain tarkastuksiksi tai tarkkailuksi. Monissa lausumissa on kuvattu esimerkiksi sisäisen tarkastuksen toteutusta tai tarkastuksen painopisteitä kyseisen vuoden aikana sen sijaan, että lausumassa olisi selvitetty sisäisen valvonnan tilaa ja sen kehittämistarpeita. Sisäisen valvonnan kehittämialueita virastojen ja laitosten lausumissa oli tunnistettu yhdestä neljään. Useimmissa lausumissa nostettiin esille johtamiseen, erityisesti tavoitteiden asettamiseen, prosessien määrittelyyn ja organisointiin sekä henkilöstöjohtamiseen liittyviä kehittämistarpeita. Lisäksi systemaattinen riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskienhallintapolitiikan tarve, johtamisessa tarvittavan tiedon raportointi sekä tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi, tuloksellisuuden indikaattorit, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan integroiminen osaksi tavanomaista johtamista sekä osaamisen hallinta nousivat monissa lausumissa organisaation sisäisen valvonnan kehittämialueiksi. (Pöysti 2006).

Lausumamenettelyn ensimmäisen vuoden osalta Valtiovarain controller -toiminto on havaintojensa perusteella todennut, että virastoissa ja laitoksissa on hyvin erilaisia käytäntöjä ja sisäisen valvonnan arviointien syvyyden sekä arvioinnin vaatiman työajan sekä panostuksen suhteen on vaihtelevuutta. Arviointivälineitä tulisi oppia käyttämään riittävän yksinkertaisesti ja olennaisiin asioihin keskittyen ja lausumaan johtava prosessi olisi järjestettävä organisaatioissa mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla. Lausumamenettely kasvattaa johdon riskitietoisuutta ja menettelystä onkin tulossa aidosti riskitietoista johtamista tukeva väline. Lisäksi menettely tukee myös hyvän henkilöstöjohtamisen haasteiden tunnistamista. Näin ollen ensimmäinen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumakierros näytti täyttäneen hyvin

menettelylle asetetut tavoitteet. (Pöysti 2006).

KPMG:n selvitys

KPMG laati keväällä 2007 selvityksen, jossa käytiin läpi yhteensä 118 valtion viraston ja laitoksen vuoden 2006 toimintakertomusta sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumien osalta. Otokseen sisältyivät kaikki ministeriöt sekä ministeriöiden hallinnonalojen virastoja, laitoksia ja rahastoja. Selvityksessä kerättiin yhteen sisäisen valvonnan arviointeja sekä lausumissa esille tuotuja virastoissa ja laitoksissa tunnistettuja kehittämistarpeita. Lisäksi selvityksessä kartoitettiin virastojen ja laitosten käyttämät sisäisen valvonnan viitekehykset, joita vastaan sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan tilaa oli arvioitu. Selvityksessä ei arvioitu lausumien varsinaista sisältöä. (KPMG 2007).

Selvityksen havaintoina oli, että 89 prosentissa lausumista oli mainittu yksilöityjä kehittämiskohteita. Lopuissa lausumissa ei ollut nimetty yhtään kehittämiskohdetta tai niissä oli lausuttu toiminnan kehittämisestä vain yleisesti yksilöimättä kehittämistarpeita tarkemmin. Keskimäärin lausumissa oli nimetty kolme kehittämiskohdetta, jotka olivat kuitenkin keskenään hyvinkin erilaisia. Selvityksessä nousi esille myös koko valtionhallinnolle yhteisiä kehittämistarpeita. Yli 80 prosentissa läpikäytyistä lausumista kehittämiskohteena oli mainittu riskienhallinta. Riskienhallinnan kehittämistarpeita olivat esimerkiksi kokonaisvaltainen systemaattinen riskienhallinta, riskikartoitus, prosessien arvioiminen riskienhallinnan kannalta sekä riskienhallinnan implementoiminen osaksi organisaation strategiaprosessia. Viitekehystistä COSO ERM ja valtiovarain controller-toiminnon julkaisema viitekehikko olivat käytetyimmät. 27 % selvityksessä mukana olleista virastoista ja laitoksista ilmoitti käyttäneensä COSO ERM -viitekehystä ja 26 % valtiovarain controller -toiminnon julkaisemaa arviointikehikkoa. Kolmanneksi suosituin oli COSO (17 %). Muutamassa arvioinnissa oli hyödynnetty EFQM- tai ISO -laatujärjestelmiä. (KPMG 2007).

Sisäisen tarkastuksen ulkoistamista käsitteleviä kansainvälisiä tutkimuksia

Kansainvälinen sisäisten tarkastajien tutkimusyhteisö, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIA RF), julkaisi vuonna 1997 Larry E. Rittenbergin ja Mark A. Covaleskin sisäisen tarkastuksen ulkoistamista käsittelevän tutkimuksen. Tutkimus perustuu Yhdysvalloissa IIA:n jäseninä oleville sisäisen tarkastuksen johtajille ja suurimpien sisäisen tarkastuksen

ulkoistamispalveluja tuottavien yritysten johtajille kohdistettuun kysely- ja haastattelututkimukseen. Tutkimuksessa todettiin, että kuten missä tahansa toiminnassa, myös sisäisen tarkastuksen ulkoistamisessa on olemassa monenlaisia tapoja. Suurimmat sisäisen tarkastuksen palveluita tuottavat yritykset ovat niin sanotut ”Big 6” -yritykset². Palveluntuottajayritykset näkevät sisäisen tarkastuksen ulkoistamisessa markkinaraon ja hyvän mahdollisuuden kasvattaa tulostaan. ”Big 6” -yritykset näkevät sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen myös uusien tarkastajiensa kouluttamispaikkana, sillä yritykset kokevat, että heillä on kilpailukykyinen etulyöntiasema palkkaamiensa henkilöiden ja näiden kouluttamisen suhteen. Samalla yritykset kuitenkin myöntävät, että asiakkaan tyytyväisenä pitäminen on jossain määrin hankalaa silloin kun toimeksiannoissa käytetään kokemattomia tarkastajia. Lisäksi ulkoistamisen etuna tutkimuksessa nähtiin se, että yritykset tarjoavat organisaation ulkopuolisen näkemyksen asiakkaalle sekä tietoa parhaimmista käytännöistä. Tarkastuskäytännöt vaihtelevat kuitenkin yrityksittäin niin, että toiset yrityksistä käyttävät tarkkaan rajattuja ja suhteellisen joustamattomia menetelmiä esimerkiksi liiketoimintariskejä analysoidessaan, kun taas toiset yritykset käyttävät vähemmän jäsentyneitä ja joustavampia menetelmiä. (Rittenberg & Covaleski 1997, 40–41).

Tutkimuksessa tutustuttiin suurimpien ulkoistettuja tarkastuspalveluja tarjoavien yritysten lisäksi muutaman pienemmän yhdysvaltalaisen yrityksen (The Outsourcing Partnership, PRI Audit & Control ja AuditForce) toimintaan ja haastateltiin myös heidän asiakkaitaan. Haastatellut asiakkaat (palveluntilaajat) olivat varsin tyytyväisiä myös pienten yritysten tarjoamiin ulkoistettuihin tarkastuspalveluihin. Tämä johtui pitkälti pienempien yritysten tarjoamasta palvelutasosta. Asiakkaat pitivät erityisesti uudenlaisesta lähestymistavasta jolla käsiteltiin liiketoimintariskejä, henkilöresurssien selkeydestä, henkilösidonnaisesta palvelusta ja tarkastuspalvelujen kustannuksista, jotka poikkesivat suurimpien yritysten veloittamista taksoista. Tutkimuksessa vertailtiin myös kustannuksia oman sisäisen tarkastuksen ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen välillä, mutta sisäisen tarkastuksen työn vertailtavuus koettiin haastavana, sillä sisäisen tarkastuksen kustannusten vertailuun vaikuttaa aina vertailtavien tarkastusten ja tietojen luonne, tarkastuksen laajuus ja käytetyt menetelmät. Luonteeltaan teknisten tarkastusten vertailtavuus keskenään on parempi kuin laadullisia asioita käsittelevien tarkastusten. (Rittenberg & Covaleski 1997, 41).

Myös Caplan ja Kirschenheiter (2000) ovat vertailleet organisaation oman sisäisen tarkastuksen ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen kustannuksia. He eivät pystyneet kuitenkaan osoittamaan, kumpi

² Suomessa on totuttu samassa yhteydessä käsitteeseen ”Big 4” tarkoittaen seuraavia markkinoillamme toimivia suurimpia tarkastusyhteisöjä: Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG ja PriceWaterHouseCoopers.

tapa on kustannustehokkaampi. Kustannusten sijaan Caplan ja Kirschenheiter löysivät eroja ulkoistetun ja oman sisäisen tarkastuksen laadussa. Heidän mukaansa ulkoistetun tarkastuksen laatu on parempi lähinnä laajemman testausjärjestelmän ansiosta. Tarkastustekniikan he katsoivat olevan puolestaan yhtä hyvä sekä omassa että ulkoistetussa tarkastuksessa. Tähän vaikutti se, että ulkoistetulla palveluntarjoajalla on mahdollisuuksia panostaa resursseihinsa toimintansa laajuuden turvin, mutta talon sisäinen tarkastus tuntee tarkastettavan organisaation paremmin. Syynä organisaation päätökseen ulkoistaa sisäinen tarkastuksensa on työn paremman laadun lisäksi nähty organisaation oman sisäisen tarkastuksen teknisen tieto-aidon puute (Subramaniam, Ng & Carey 2004, 86; Widener & Selto 1999; 45).

Lähes päinvastaisia tuloksia ovat esitelleet Selim ja Yiannakas (2000, 214, 219) todetessaan, että tarkastuksen korkean laadun varmistaminen on tärkein syy sisäisen tarkastuksen säilyttämiseen oman organisaation sisällä. Syynä sisäisen tarkastuksen ulkoistamiseen he näkevät puolestaan sen, että sisäisen tarkastuksen henkilöitä tarvitaan hyvin erikoistuneisiin tehtäviin ja usein vain tiettyyn aikaan vuodesta, joten tällaisten henkilöiden pitäminen vakituudessa henkilöstössä tulee kalliiksi. Samalla tutkijat näkevät oman sisäisen tarkastuksen säilyttämistä puoltavana seikkana mahdollisuuden tarkastajien erityisosaamisen jatkuvaan hyödyntämiseen organisaatiossa. Lisäksi Selim ja Yiannakas (2000, 116) ovat todenneet, että julkisen sektorin organisaatiot ovat halukkaampia ulkoistamaan sisäisen tarkastuksensa kuin yksityiset sektorin organisaatiot. Tämän tutkijat selittävät niin, että julkisen sektorin organisaatioilla on paine testata sisäisen tarkastuksen ulkoistamista, jotta veronmaksajien rahoille saadaan paras mahdollinen vastine.

Vaikka tutkimustulokset sisäisen tarkastuksen ulkoistamiseen johtavista syistä ja laadusta ovat jossain määrin ristiriitaisia, yhtä mieltä tutkijat näyttävät olevan kuitenkin siitä, että oman organisaation sisäiset tarkastajat tuntevat paremmin tarkastettavan organisaation (Caplan ja Kirschenheiter 2000; Selim & Yiannakas 2000). Selim ja Yiannakas (2000) näkevät tutkimuksensa perusteella juuri organisaatiotuntemukseen sisältyvän osaamiskadon merkittävimpänä sisäisen tarkastuksen ulkoistamiseen liittyvänä riskinä. Heidän mukaansa ulkoistaessaan sisäisen tarkastuksensa organisaatio menettää rakentavan ja laajan näkökulman asioihin, jota sisäinen tarkastus tarjoaa.

Jenny Goodwin (2004, 644) on vertaillut australialaisten ja uusiseelantilaisten yksityisen ja julkisen sektorin organisaatioiden sisäisen tarkastuksen roolia, asemaa ja toiminnan laajuutta. Hän on todennut, että sisäisen tarkastuksen rooli on tärkeä osa hyvää hallintotapaa molemmilla sektoreilla,

mutta julkisen sektorin sisäisen tarkastuksen toiminnolla näyttää olevan korkeampi ja merkittävämpi asema ja laajempi rooli kuin vastaavalla toiminnolla yksityisellä sektorilla. Julkisen sektorin sisäisen tarkastuksen merkittävemmän aseman on huomionnut myös Spaarkman jo vuonna 1985 todetessaan, että julkisella sektorilla on enemmän sisäisiä tarkastajia suhteessa organisaation työntekijöiden määrään kuin yksityisellä sektorilla.

Barr ja Chang ovat käsitelleet ulkoistamisen eri muotoja vuonna 1993 julkaistussa artikkelissaan. He jakoivat sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen eri muodot kolmeen luokkaan. Kevein ulkoistamisen muoto heidän mukaansa on oman sisäisen tarkastuksen täydentäminen. Tällöin ulkopuoliset sisäisen tarkastuksen palveluiden tarjoajat työskentelevät yhdessä organisaation oman sisäisen tarkastuksen yksikön kanssa. Tarkoituksena on helpottaa omaa sisäistä tarkastusta tarkastuksissa, jotka vaativat paljon työtä lyhyen ajan sisällä. Toinen tyypillinen tilanne, jossa organisaatio täydentää omaa sisäistä tarkastusta ostopalveluin, on tarkastus, joka vaatii rutiinista poikkeavaa ja erityisosaamista vaativaa tarkastusosaamista, esimerkiksi tietojärjestelmien tarkastus. Tällöin organisaation oman sisäisen tarkastuksen vastuulle jää edelleen rutiininomaiset tarkastukset. (Aldhizer, Cashell ja Martin 2003). Toinen ulkoistamisen muoto Barrin ja Changin (1993) mukaan on organisaation johdon konsultaatio. Tämä voi tapahtua joko yhdessä organisaation oman tarkastusyksikön kanssa tai ilman sitä. Konsultaatiossa on heidän mukaan kyse jo olemassa olevien konsultaatiopalvelujen laajentamisesta. Kolmas sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen muoto on täydellinen ulkoistaminen. Täydellinen ulkoistaminen on yleistä pienissä ja keskisuurissa organisaatioissa, joissa ei ole omaa sisäistä tarkastusta.

1.4 Rajaukset

Tutkielman kohteena ovat valtion virastot ja laitokset, joiden tulee laatia vuosittain tilinpäätös ja toimintakertomus. Tutkimusaineistona ovat osana viraston ja laitoksen toimintakertomusta laadittavat sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumat. Näin ollen tutkielman ulkopuolelle rajataan pienemmät virastot tai laitokset, jotka eivät toimi valtion kirjanpitoyksikkönä, eivätkä näin ollen laadi itsenäisesti sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumaa. Sisäisen valvonnan vaatimukset yleisellä tasolla on esitetty laissa (423/1988) ja asetuksessa (1243/1992) valtion talousarviosta. Sisäisen valvonnan vaatimuksista ja tavoitteista taloushallinnon eri toiminnoissa säädetään yksityiskohtaisesti talousarvioasetuksen taloushallinnon toimintoja käsittelevissä pykälissä. Tässä tutkielmassa ei kuitenkaan käsitellä näitä asetuksen taloushallinnon pykäläiä, vaan

keskitytään sisäisen valvontaan yleisemmällä tasolla. Tutkielmassa ei myöskään asian laajuudesta johtuen perehdytä Euroopan yhteisön oikeudesta aiheutuviin vaikutuksiin virastojen tai laitosten sisäiselle valvonnalle, vaan asiasta tyydytään tässä yhteydessä toteamaan, että vaikutukset ovat merkittäviä silloin kun virasto tai laitos hallinnoi tai käyttää Euroopan unionilta saatavaa rahoitusta. Sisäisen valvonnan tilaa analysoidessa olisi mahdollista hyödyntää myös Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomuksia siltä osin kuin niissä otetaan kantaa viraston sisäiseen valvontaan. Tilintarkastuskannanotot sisäisestä valvonnasta on annettu kuitenkin sen verran yleisellä tasolla, ettei niiden mukaan otettu tuovan merkittävää lisäarvoa tutkimukselle.

1.5 Keskeiset käsitteet

Sisäinen valvonta

Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmään sisältyviä menettelyitä, organisaatoratkaisuja ja toimintatapoja, joilla pyritään varmistamaan, että organisaatio saavuttaa sille asetetut päämäärät ja tavoitteet (COSO 1994, 3). Organisaation tavoitteet voidaan sisällyttää kolmeen ryhmään. Näitä ovat organisaatioon sovellettavien lakien ja sääntöjen mukainen toiminta, toiminnan tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus sekä taloudellisen raportoinnin luotettavuus. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat tavoitteet, jotka tukevat organisaatiota koskevien lakien ja määräysten noudattamista sekä organisaation omien ohjeiden ja sääntöjen noudattamista. Tavoite toteutuu, kun organisaation toiminnassa noudatetaan lakeja ja organisaation itselleen luomia sääntöjä ja toimintatapoja. Toiseen ryhmään kuuluvat organisaation toiminnalliset tavoitteet, muun muassa suoritus- ja tulostavoitteet sekä henkisten ja aineellisten voimavarojen turvaaminen. Tavoite toteutuu, kun se saavutetaan resursseja tarkoituksenmukaisesti ja tehokkaasti käyttäen. Kolmanteen ryhmään kuuluvat tavoitteet, jotka toteutuessaan varmistavat julkaistavien taloudellisten laskelmien ja raporttien luotettavuuden. Tavoite toteutuu, kun organisaation ylimmällä johdolla ja muulla johdolla on päätöksenteossa käytettävissään luotettavaa tietoa oikeaan aikaan ja kun ulkoiset sidosryhmät voivat luottaa annettuun taloudelliseen informaatioon. (Holopainen ym. 2006, 41–47).

Sisäisen valvonnan tehtävänä on seurata, saavutetaanko organisaation tavoitteet ja miten ne saavutetaan. Sisäinen valvonta on siten lainmukaisuutta, varojen turvaamista, tarkoituksenmukaista ja tehokasta toimintaa sekä oikean ja riittävän kuvan raportointia varmistavia menettelyjä ja

toimenpiteitä. Lisäksi sisäisellä valvonnalla varmistetaan, että menettelyt ja toimenpiteet palvelevat tarkoituksenmukaisesti tavoitteiden saavuttamista ja ettei virheitä ja väärinkäytöksiä pääse syntymään, sillä virheet ja väärinkäytökset heikentävät tavoitteiden saavutettavuutta. (COSO 1994, 5; Holopainen ym. 2006, 45–46). Sisäisen valvonnan toimenpiteet voidaan jakaa organisaation tavoitteiden luonteen mukaisiin ryhmiin sen perusteella, mihin ne kohdistetaan. Toimenpiteet voivat olla siis säädöksellisiä, toiminnallisia tai taloudellisia. Valvontatoimenpiteitä suoritetaan kaikkialla organisaatiossa, kaikilla tasoilla ja kaikissa toiminnoissa. Toimenpiteisiin kuuluu muun muassa erilaiset hyväksymiset, valtuutukset, todentamiset, täsmäytykset, toiminnan tarkastukset, omaisuuden turvaamistoimet ja työtehtävien eriyttäminen. Sisäinen valvonta on inhimillistä toimintaa ja se voi tarjota johdolle parhaimmillaankin vain kohtuullisen varmuuden organisaation päämäärien saavuttamisesta. (Holopainen ym. 2006, 53).

Riskienhallinta

Riskienhallinta kattaa toimintatavat, prosessit ja rakenteet, joilla tunnistetaan, arvioidaan ja hallitaan tavoitteita uhkaavia riskejä (VVC 2005, 11). Riskit ovat tapahtumia tai seikkoja, joilla on kielteinen vaikutus tavoitteiden saavuttamiseen. Riskeiksi luetaan myös menetetyt mahdollisuudet laadultaan parempaan tai tehokkaampaan toimintaan. (VM 2007b). Riskienhallinnan tehtävänä on varmistaa, että organisaationtoimintaan vaikuttavat riskit tunnistetaan ja niitä seurataan. Riskienhallinnassa on aina kysymys siitä, että halutaan päästä sellaiseen tilanteeseen, että tietyn halutun tavoitteen saavuttamisriski on hallinnassa tai tietyn tilanteen sisältämä mahdollisuus käytetään hyväksi. Tällöin puhutaan hyväksyttävästä jäännösriskistä eli riskihalukkuudesta koko organisaation tasolla yhteensä ja yksittäisten tavoitteiden hyväksyttävästä vaihteluvälistä. Toimiva riskienhallinta edellyttää tietoa tavoitteista, organisaation toimintaan vaikuttavista tapahtumista, niiden aiheuttamista mahdollisuuksista, riskeistä, riskien vakavuudesta ja todennäköisyydestä sekä riskien hallintamenetelmien ja toimenpiteiden kurinalaisesta toteuttamisesta. Lisäksi organisaation riskihalukkuus ja tavoitekohtainen riskin sieto on määriteltävä ja kokonaisuus on yhdisteltävä, jotta vältetään liialliset kumulatiiviset riskit, käytetään hyväksi ilmenevät mahdollisuudet ja estetään liian suuri varovaisuus. Aivan kuten sisäinen valvonta, riskienhallintakin on prosessi, johon osallistuu organisaation koko henkilöstö. (Holopainen ym. 2006, 26, 34–36).

Sisäinen tarkastus

Organisaation johto on vastuussa siitä, että organisaatio toteuttaa sille asetettuja tavoitteita ja toimii

yhteiskunnan edellyttämien sääntöjen mukaan. Erityisesti suurten organisaatioiden johtamis- ja hallinto- sekä valvonta- ja riskienhallintaprosessit ovat usein niin vaativia ja monimutkaisia, että hallitus ja toimeenpaneva johto tarvitsevat tuekseen – voidakseen kantaa vastuunsa – erityisiä asiantuntijoita, sisäisiä tarkastajia, arvioimaan, onko johtamis- ja hallintojärjestelmä tarkoituksenmukainen, toimivatko prosessit riittävän tehokkaasti ja tarkoituksenmukaisesti, onko raportointi luotettavaa ja ajantasaista ja noudatetaanko säädöksiä, jotta hyväksytyt strategiset ja operatiiviset tavoitteet saavutetaan kohtuullisen varmasti. (Holopainen ym. 2006, 15–16).

Kuten sisäisen valvonnan määrittelyn yhteydessä todettiin, jokaisen organisaation tavoitteet voidaan sisällyttää pääosin kolmeen ryhmään, joita ovat lakien ja sääntöjen mukainen toiminta, toiminnan tarkoituksenmukaisuus ja tehokkuus sekä taloudellisen raportoinnin luotettavuus. Tavoitteet voivat kuitenkin kummuta monista erilaisista lähtökohdista, eivätkä ne ole yksinomaan taloudellisia tai rahassa mitattavia, vaan ne voivat olla myös toiminnallisia, lakisääteisiä tai yhteiskunnallisia tavoitteita. Sisäisen tarkastuksen päämäärä on auttaa organisaatiota saavuttamaan tavoitteensa auttamalla organisaation jäseniä hoitamaan tehtävänsä tehokkaasti. (Holopainen ym. 2006, 15–16). Päämäärän saavuttamiseksi sisäinen tarkastus tuottaa tarkastetuista toiminnoista analyysyjä, arvioita, suosituksia, neuvoja ja informaatiota organisaation jäsenille. Tähän päämäärään sisältyy myös tehokkaan valvonnan edistäminen. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 11). Sisäisen tarkastuksen keskeisenä tehtävänä nähdäänkin lähinnä organisaation sisäisen valvonnan toimivuuden varmistaminen (Help 2003, 50).

Sisäisen tarkastuksen tehtävä sisäisen valvonnan toimivuuden varmistamisessa sisältää organisaation sisäisen valvontajärjestelmän riittävyyden ja tehokkuuden tutkimisen ja arvioinnin sekä tehtävien hoidon laadun arvioinnin. Tässä tehtävässä onnistuakseen sisäisten tarkastajien tulee

- tutkia taloudellisen ja operatiivisen tiedon luotettavuutta ja eheyttä sekä niitä keinoja, joilla tällainen tieto tunnustetaan, mitataan, luokitellaan ja raportoidaan
- tutkia ne menetelmät, joilla varmistetaan toiminnan ja raporttien kannalta merkittävien toimintaperiaatteiden, suunnitelmien, menetelmien, lakien ja määräysten noudattaminen sekä todeta, noudattaako organisaatio niitä
- tutkia ne menetelmät, joilla omaisuus turvataan ja soveltuvin osin varmistaa omaisuuden olemassaolo
- arvioida resurssien käytön taloudellisuutta ja tehokkuutta
- tutkia sekä jatkuvaa toimintaa että määräaikaista projekteja varmistuakseen siitä, että niiden

tulokset vastaavat asetettuja päämääriä ja tavoitteita sekä selvittää, toteutetaanko ne suunnitellulla tavalla. (Sisäiset tarkastajat ry 2007).

Vastuu organisaatiolle asetettujen tavoitteiden toteuttamisesta ja yhteiskunnan edellyttämien sääntöjen mukaisesta toimimisesta kuuluu kuitenkin aina organisaation johdolle (Holopainen ym. 2006, 15).

2 SISÄINEN VALVONTA, RISKIENHALLINTA JA SISÄINEN TARKASTUS VALTIONHALLINNOSSA

2.1 Sisäinen valvonta valtiontalouden valvontajärjestelmässä

Sisäinen valvonta on osa laajempaa valtion toiminnan laillisuusvalvonnan ja valtiontalouden valvonnan kokonaisuutta. Sisäisen valvonnan lähtökohtana on perustuslain (731/1999) 2 §:n 3 momentin säännös, jonka mukaan kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Tämä sisältää valtion viranomaisten velvollisuuden järjestää myös tarpeelliset sisäiset menettelyt ja järjestelyt, jotka osaltaan varmistavat lain noudattamisen. Sisäinen valvonta on ennakollista laillisuusvalvontaa. (VM 2009).

Valtiontalouden valvontajärjestelmä on kokonaisuus, jossa jokaisella toimijalla on oma tärkeä roolinsa. Valtioneuvosto vastaa valtiontalouden ja sen hoidon sisäisestä valvonnasta ja on siitä vastuussa eduskunnalle. Valtioneuvoston yleisistunto hyväksyy sisäistä valvontaa koskevat valtioneuvoston asetukset ja määräykset. (VM 2009). Kukin ministeriö valtioneuvoston osana vastaa asioiden valmistelusta ja hallinnon asianmukaisesta toiminnasta toimialallaan ja siten sisäisestä valvonnasta hallinnonalallaan (Suomen perustuslaki 731/1999, 68 §; VM 2009). Ministeriö on toimialallaan parlamentaarisisessa vastuussa sisäisestä valvonnasta ja johtaa sen järjestämistä. Ministeriön kansliapäällikkö vastaa ministeriön virkamiesjohdossa sisäisen valvonnan järjestämisestä ministeriön hallinnonalalla. Valtioneuvoston apuna sisäisen valvonnan ohjaamisessa, yhteensovittamisessa ja kehittämisessä on valtioneuvoston controllerin johtama valtiovarain controller -toiminto. (VM 2009).

Kukin ministeriö sekä muu valtion virasto, laitos ja rahasto huolehtivat sisäisestä valvonnasta omassa toiminnassaan. Sisäisen valvonnan järjestäminen ja siitä vastuu kuuluu valtion talousarviosta annetun lain mukaan kunkin viraston, laitoksen ja rahaston ylimmälle johdolle. Valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten on eduskunnan yhteydessä riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto. Valtiontalouden tarkastusvirasto vastaa valtiontalouden ulkoisesta tarkastuksesta. Eduskunta valvoo puolestaan valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Eduskunnan valvonta on luonteeltaan vuosittaisen talousarvioprosessin ulkopuolelle ulottuvaa parlamentaarista valvontaa, jonka tarkoituksena on tukea eduskunnan lähtökohdista käsin eduskunnalle perustuslain (731/1999) 3 §:n mukaan

kuuluvan valtiontaloudellisen vallan käyttöä. Parlamentaarista valtiontalouden ja sen hoidon valvontaa eduskunnassa harjoittaa erityisesti kansanedustajista muodostettu tarkastusvaliokunta. (VM 2009). Valtionhallinnon valvontajärjestelmän kokonaisuuden toimivuus perustuu pitkälti tilivelvollisuuteen ja luottamukseen, mutta yksittäisen viraston tai laitoksen osalta myös tuloksellisuuteen (Holmberg 2006a, 64).

Suomen valtionhallinnon valvontajärjestelmä on siis luonteeltaan hajautettu järjestelmä, jossa yksittäisille virastoille ja laitoksille on annettu paljon vastuuta toiminnan tuloksista, mutta samalla toimintavapautta toiminnan järjestämisestä. Vastapainona suuremmalle vapaudelle resurssien käytössä on viraston ja laitoksen tulosvastuu, joka konkretisoituu viraston ja laitoksen sekä ohjaavan ministeriön keskinäisessä tulossopimuksessa. Tulossopimuksessa jaetaan määräraharesurssit ja asetetaan toiminnalle konkreettiset tavoitteet. Koska vastuun viraston ja laitoksen tuloksellisesta toiminnasta kantaa viime kädessä aina viraston johto, on sillä vastuu myös niistä virastossa ja laitoksessa toteutettavista menettelyistä, joilla tuloksellisuus varmistetaan. Näihin menettelyihin sisältyy muun muassa sisäinen valvonta. (Holmberg 2006a, 64).

Valtion viraston ja laitoksen ylimmällä johdolla on siis oma, selkeä rooli valtionhallinnon valvontaja ohjausjärjestelmäkokonaisuuden onnistumisessa. Virastojen ja laitosten ylin johto luo oman johtamisensa tueksi ohjausjärjestelmät ja niihin kiinteästi liittyvät seurantajärjestelmät. Johto päättää voimavarat, tehtävät ja niiden jaon organisaation yksiköiden ja työntekijöiden kesken. Lisäksi johto luo toimivalta-, vastuu- ja raportointisuhteet sekä noudatettavat toimintatavat, menettelyt ja säännöt. Vaatimuksena on, että johto tuntee hyvin virastoon tai laitokseen kohdistuvat odotukset: ohjeet, vaatimukset, rajoitukset ja muut noudatettavaksi tai huomioon otettavaksi tarkoitetut tahdonilmaukset, sillä se vastaa näiden toteuttamisesta. Epäonnistuminen odotusten täyttämässä heikentää luottamusta paitsi kyseessä olevaan johtoon, mutta myös virastoon tai laitokseen ja tätä kautta koko valtionhallinnon valvontajärjestelmän toimivuuteen. (Mattila 2006, 3-4). Johto onnistuu täyttämään odotukset ottamalla riittävästi selvää velvollisuutensa piiriin kuuluvista asioista, toimimalla vilpittömässä mielessä ja ammatillisella huolellisuudella (Mattila 2006, 3; ks. myös OECD 2004, osa 1, kohta VI, kohta A). Kyse on hyvän hallintotavan periaatteiden toteutumisesta. Hyvän hallintotavan varmistamisessa valtion hallintotoiminnassa keskeisin säädös on hallintolaki (434/2003).

2.2 Sisäinen valvonta talousarviolainsäädännössä

Talousarviolainsäädännön uudistamisen yhteydessä vuonna 2000 sisäistä valvontaa koskevaa sääntelytasoa muutettiin, kun sisäisen valvonnan järjestämiseen velvoittavat yleiset säännökset kirjattiin talousarviolain (423/1988) 24 b §:ään, kun aiemmin siitä oli säädetty vain talousarvioasetuksessa. Muutoksella haluttiin luoda selkeä oikeusperusta valvontajärjestelyille sekä korostaa virastojen ja laitosten vastuuta sisäisessä valvonnassa ja korostaa viraston ja laitoksen johdon velvollisuutta tehtävän hoidon järjestämisestä. (HE188/1999). Nykyisessä muodossaan talousarviolain (423/1988) 24 b §:ssä todetaan, että viraston ja laitoksen on huolehdittava, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty paitsi sen omassa toiminnassa, myös toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa. Lisäksi laissa todetaan, että sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto.

Tarkemmat säännökset sisäisestä valvonnasta ja sen järjestämisestä on annettu talousarvioasetuksessa (1243/1992). Asetuksen 69 §:n mukaan viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset sisäisen valvonnan menettelyt, joilla varmistetaan talouden ja toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus, viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaaminen sekä viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot taloudesta ja toiminnasta. Sisäisen valvonnan menettelyiden on käsitettävä myös viraston ja laitoksen vastattavana tai välitettävänä olevien varojen hoito sekä ne viraston ja laitoksen toiminnot ja tehtävät, jotka se on antanut toisten virastojen ja laitosten, yhteisöjen tai yksityisten tehtäväksi tai joista se muuten vastaa. Lisäksi asetuksen 69 a §:ssä säädetään, että sisäisen valvonnan menettelyissä on otettava huomioon myös Euroopan yhteisön oikeudesta aiheutuvat viraston ja laitoksen toimintaan kohdistuvat vaikutukset, ja että sisäistä valvontaa koskevat yleiset standardit ja suositukset on otettava huomioon. Osana tehokasta sisäistä valvontaa virastoilla ja laitoksilla tulee olla myös tarkoituksenmukaiset toimintatavat, prosessit ja menettelyt, joilla tunnistetaan, arvioidaan ja hallitaan tavoitteita uhkaavia riskejä. Riskienhallinnan kytkeminen osaksi sisäistä valvontaa on osoitettu juuri talousarvioasetuksen 69 §:ssä, jonka mukaan sisäisen valvonnan tulee olla suhteessa toiminnan riskeihin (Holmberg 2006a, 65).

2.3 Sisäisen valvonnan viitekehykset

Sisäisen valvonnan teoriaa on kehitetty, jotta kaikki osapuolet, jotka joutuvat sisäisen valvonnan kanssa tekemisiin, ymmärtäisivät sen samalla tavalla. Näitä osapuolia ovat muun muassa organisaation johto, sisäiset tarkastajat ja tilintarkastajat. Kehittämällä teoriaa ja malleja pyritään auttamaan erityisesti organisaation johtoa valvomaan paremmin organisaationsa toimintaa. Kansainvälisesti tunnetuin ja laajimmin hyväksytty sisäisen valvonnan malli on vuodelta 1992, jolloin Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)³ julkaisi raportin Internal Control - Integrated Framework⁴ (jäljempänä COSO IC).

2.3.1 COSO IC

Vuoden 1992 COSO:n julkaisema raportti on sisäisen valvonnan teorian kehittämisessä erityisen merkittävä siksi, että se esitti ensimmäisen yleisen sisäisen valvonnan määritelmän ja sisäisen valvonnan osa-alueiden kuvaukset (Jokipii 2006, 23; Halla ym. 2003, 34). Raportin sisältämä COSO IC -viitekehys perustuu ajatukseen, että jokaisella yhteisöllä on missio, tehtävä, jonka täyttämiseksi se asettaa tavoitteita ja luo strategioita. Vaikka organisaatioita on olemassa hyvin erilaisia ja monet tavoitteista ovat juuri tietyille organisaatiolle ominaisia, on olemassa myös kaikille yhteisiä tavoitteita. (COSO 1994, 15; Holopainen ym. 2006, 47). Esimerkkinä tällaisista ovat hyvän maineen saavuttaminen ja ylläpitäminen, luotettavien taloudellisten laskelmien esittäminen sekä toimiminen lakien ja säännösten mukaisesti. (Holopainen ym. 2006, 47).

COSO:n raportissa sisäinen valvonta nähdään prosessina, johon osallistuvat organisaation hallitus (tai muu vastaava ylin johtoelin), organisaation operatiivinen johto sekä muu henkilöstö. Osapuolet pyrkivät saamaan kohtuullisen varmuuden siitä, että organisaation toiminta on tehokasta, taloudellinen raportointi on luotettavaa ja organisaatiota koskevia lakeja, sääntöjä ja määräyksiä noudatetaan. Raportin mukaan näitä organisaation tavoitteita palveleva sisäinen valvonta koostuu

3 The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) on yksityissektorin organisaatio, joka muodostuu viidestä merkittävästä yhdysvaltalaisesta ammattijärjestöstä. Näitä ovat American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executives International (FEI), Institute of Management Accountants (IMA) ja The Institute of Internal Auditors (IIA). COSO ohjeistaa yrityksiä ja hallinto-organisaatioita globaalisti tehokkaamman, tuottavamman ja eettisemmän liiketoiminnan edistämiseksi. Lisätietoja osoitteesta www.coso.org.

4 Sisäisten tarkastajien kansainvälisen ammattijärjestön suomalainen jäsenyhdistys, Sisäiset tarkastajat ry, käyttää raportista suomennosta Sisäinen valvonta – kokonaisvaltainen ajatusmalli.

puolestaan viidestä toisiinsa vaikuttavasta ja johtamisprosessiin nivelyvästä osa-alueesta. Osa-alueita ovat valvontaympäristö (engl. control environment), riskien arviointi (risk assessment), valvontatoimenpiteet (control activities), tieto ja viestintä (information and communication) sekä seuranta (monitoring). (COSO 1992, 13; 1994, 16–18). COSO IC:n on koettu tarjoavan tehokkaan viitekehyksen organisaation sisäisen valvonnan kuvaamiseen ja analysointiin.

2.3.2 COSO ERM

Vuonna 2004 COSO julkaisi COSO IC -viitekehystä laajemman version nimeltään Enterprise Risk Management – Integrated Framework⁵ (COSO ERM). COSO ERM käsittelee sisäistä valvontaa aiempaa viitekehystä kattavammin ja keskittyy selkeämmin ja perusteellisemmin organisaatioiden kokonaisvaltaiseen riskienhallintaan. Tämä johtuu pitkälti siitä, että COSO ERM -mallin kehittämistyön aikaan erityisesti Yhdysvalloissa tuli julki näyttäviä yritysskandaaleja ja -romahduksia, joissa sijoittajat, yritysten henkilökunta ja muut sidosryhmät kärsivät huomattavia menetyksiä. Skandaalien seurauksena vaadittiin uusia lakeja, määräyksiä ja listausohjeita parantamaan yritysten johtamis- ja hallintojärjestelmää sekä riskienhallintaa. Vuonna 2002 Yhdysvalloissa säädettiin Sarbanes-Oxley -laki, joka laajensi julkisten yhtiöiden jo pitkään voimassa ollutta velvollisuutta toteuttaa sisäistä valvontaa. Laki muun muassa edellyttää, että organisaation johto sertifioi ja riippumaton tarkastaja vahvistaa käytettävien järjestelmien toimivuuden. Jo aikaisemmin julkaistun COSO IC -viitekehyksen noudattaminen oli laajasti hyväksytty täyttämään näiden raportointivaatimusten edellytykset, mutta tarve saada aikaan myös yleinen riskienhallinnan malli, jossa määritellään toiminnan keskeiset käsitteet ja periaatteet, yhteinen kieli ja selkeät ohjeet, oli käynyt yhä suuremmaksi. (COSO 2004).

Riskienhallinnan lisäksi COSO ERM -mallissa korostetaan, aivan kuten COSO IC:ssäkin, organisaation tavoitteiden saavuttamista. Tavoitteita nähdään kuitenkin COSO IC -viitekehyksen kolmen sijaan neljänlaisia. Organisaation tavoitteet COSO-ERM -mallin mukaisesti ovat

- strategisia, eli korkean tason tavoitteita, jotka tukevat organisaation toiminta-ajatusta
- toiminnallisia, jotka varmistavat organisaation voimavarojen tehokkaan ja taloudellisen käytön

5 Sisäiset tarkastajat ry käyttää viitekehuksesta suomennosta Kokonaisvaltainen ajatusmalli organisaation riskienhallintaan.

- raportoinnin luotettavuutta varmistavia
- vaatimustenmukaisuutta koskevia, eli niitä, jotka varmistavat lakien, sääntöjen ja määräysten noudattamisen. (COSO 2004, 5).

Tavoiteluokittelun avulla organisaatio voi keskittyä riskienhallintansa osa-alueisiin. Nämä neljä luokkaa ovat erillisiä, mutta osittain päällekkäisiä, toisin sanoen yksittäinen tavoite voi sisältyä useaan luokkaan. Tavoiteluokat soveltuvat organisaatioiden erityyppisiin tarpeisiin ja voivat olla eri johtajien vastuulla. Luokittelun etuna nähdään myös se, että sen avulla voidaan tehdä ero yksittäisiin luokkiin kohdistuvien odotusten välillä. Koska raportoinnin luotettavuutta sekä lakien, sääntöjen ja määräysten noudattamista koskevien tavoitteiden saavuttaminen on organisaation päätösvallassa, on kohtuullista olettaa, että riskienhallinta varmistaa niiden toteutumisen. Strategisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen on kuitenkin riippuvaista ulkoisista tapahtumista, jotka ovat usein organisaatiosta riippumattomia. Riskienhallinnan avulla on tarkoitus saada kohtuullinen varmuus siitä, että organisaation operatiivinen johto ja valvojana toimiva hallitus tai muu ylintä valtaa edustava johtoelin saavat ajoissa tiedon tavoitteiden toteutumisvauhdista. (COSO 2004, 5).

Toinen selkeä lisäys verrattuna COSO IC -viitekehykseen on se, että COSO ERM sisältää viiden sijaan kahdeksan sisäisen valvonnan osa-alueita. Osa-alueita COSO ERM -mallissa ovat sisäinen valvontaympäristö, tavoitteenasettelu (objective setting), tapahtumien tunnistaminen (event identification), riskien arviointi, riskeihin vastaaminen (risk response), valvontatoimenpiteet, tieto ja viestintä sekä seuranta. Organisaation riskienhallintaa ei COSO ERM -mallissa nähdä tapahtumaketjuna, jossa yksi osa-alue vaikuttaa vain seuraavaan. Sen sijaan riskienhallinta ymmärretään monisuuntaisena ja toistuvana prosessina, jossa lähes kaikki osa-alueet vaikuttavat tai ainakin voivat vaikuttaa toisiinsa. (COSO 2004, 5–6).

COSO ERM -mallissa organisaation tavoitteet ja organisaation riskienhallinnan osa-alueet nähdään olevan suorassa suhteessa toisiinsa. COSO ERM -mallia esitellessä tätä suhdetta kuvataankin usein kolmiulotteisena kuutiomatriisina (Kuvio 1). Kuutiomatriisissa neljä tavoitekategoriaa (strategiset, toiminnalliset, raportointia koskevat ja vaatimustenmukaisuutta koskevat tavoitteet) on kuvattu pylväinä, kahdeksan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan muodostavaa osa-alueita vaakariveinä ja organisaation yksiköt kolmantena ulottuvuutena. Malli kuvaa organisaation valmiutta keskittyä riskienhallinnan kokonaisuuteen tai sen kykyä tarkastella riskienhallintaa yksittäisten tavoiteluokkien, osa-alueiden tai organisaatioyksiköiden, tai niiden osien pohjalta. (COSO 2004, 6).



Kuvio 1. COSO ERM -viitekehys kuutiomatriisina esitettyinä. (COSO 2004).

COSO ERM tai sen tyyppinen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehys on otettu tai tullaan ottamaan käyttöön laajasti eri puolilla maailmaa. Myös Suomessa valtiovarainministeriön yhteydessä toimivan Valtiovarain controller -toiminnon julkaisema valtion virastoja, laitoksia ja rahastoja koskeva sisäisen valvonnan arviointikehikko perustuu COSO ERM -malliin. Muita sisäisen valvonnan kansainvälisiä viitekehyksiä ovat muun muassa Kanadasta lähtöisin oleva CoCo, IT -tarkastuskehikko Cobit ja COSO -mallia mukaileva julkisen hallinnon INTOSAI -kehikko. (Holopainen ym. 2006, 37–38).

2.3.3 Valtiovarain controller -toiminnon julkaisema suositus ja arviointikehikko

Valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva valtiovarain controller -toiminto (VVC) julkaisi vuonna 2005 yhteistyössä ministeriöiden edustajista koostuvan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan kanssa laatimansa suosituksen valtion virastoissa ja laitoksissa sekä rahastoissa noudatettavista sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan hyvistä käytännöistä ja niiden toteutumisen arvioinnista.

Suosituksen tarkoitus oli täydentää ja avata talousarviolain ja -asetuksen säädöksiä sekä antaa suositukset valtion virastojen ja laitosten sekä rahastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan

sisällöstä, järjestämisestä ja arvioinnista. Suosituksen tarkoituksena oli myös lisätä valtionhallinnon sisäisen valvonnan systemaattisuutta säilyttämällä samalla kuitenkin virastojen tilivelvollisuuteen ja tulosvastuuseen sisältyvä toimintavapaus toiminnan järjestämisestä. (Holmberg 2006a, 65–66). Lisäksi suosituksen tarkoituksena oli palvella talousarvioasetuksessa säädetyn uuden menettelyn käyttöönottoa, jossa viraston tai laitoksen johdon hyväksymän tilinpäätöksen tuli sisältää arviointi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista, eli sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma. Lausuma tuli antaa ensimmäistä kertaa vuotta 2005 koskevassa tilinpäätöksessä. Tutkielman neljännessä luvussa käsitellään sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumamenettelyä tarkemmin.

Valtiovarain controller -toiminnon (2005) suosituksessa esitetään yleisiä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä valtio-organisaation toimintayksiköissä koskevia yleisiä periaatteita. Suosituksessa korostetaan, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan hyvä järjestäminen virastossa, laitoksessa tai rahastossa tukee hallinnon tilivelvollisuuden toteutumista varmistamalla, että olennaiset politiikka-alueisiin, eli ohjelmiin ja tehtäväalueisiin sisältyvät riskit on tunnistettu ja arvioitu ja että niitä hallitaan tarkoituksenmukaisesti. Tehokas sisäinen valvonta ja siihen sisältyvä riskienhallinta parantaa toimintayksikön tuloksia tukemalla oikeaan tietoon perustuvaa suunnittelua ja päätöksentekoa samalla kun se varmistaa toiminnan laillisuuden ja resurssien tehokkaan käytön.

Arviointikehikko

Valtiovarain controller -toiminnon julkaisema sisäisen valvonnan arviointikehikko perustuu rakenteeltaan ja lähtökohdiltaan aiemmin esitettyyn sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan COSO ERM -malliin, mutta sen yksityiskohtia on kuitenkin muokattu ja sopeutettu Suomen valtionhallinnon tarpeisiin ja toimintaympäristöön (VVC 2005). Kehikossa sisäinen valvonta ja siihen kuuluva riskienhallinta on jaettu, aivan kuten COSO ERM -mallissa, kahdeksaan osaluokkaan. Kukin alue on jaettu edelleen osatekijöihin ja näihin liittyviin arviointikohteisiin. Arviointikohteet ovat olennaisia tekijöitä, joiden pitää olla organisaatiossa kunnossa, jotta sisäisen valvonnan voidaan katsoa toimivan tehokkaasti. Osatekijöiden ja arviointikohteiden määritelmät on sopeutettu valtionhallinnon toimintatapoihin ja terminologiaan. Kyseessä on kuitenkin yleiskehikko koko valtionhallinnolle, joten yksittäisen viraston tai laitoksen tulisi muokata etenkin alimman tason arviointikohteita organisaatioonsa sopiviksi. (Holmberg 2006a, 66).

Arviointikehikon päätarkoituksena on luoda selkeä rakenne sisäisen valvonnan tilan arvioimiseksi. Arvioinnin tuloksena voidaan tunnistaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämiskohteita, mutta yhtäläillä se toimii keinona lisätä tietoisuutta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan olemuksesta ja tilasta virastossa. Kehikon arviointikohteet ovat pääosin yleisiä hyvän ja tuloksellisen toiminnan elementtejä, jotka on usein sisäistetty osaksi hyvää hallintoa siinä määrin, ettei niiden olemassaoloa aina tiedosteta. Toisaalta osa arviointikohteista saattaa olla uusia ja puutteellisesti järjestettyjä osassa valtionhallintoa. Sen sijaan suosituksen ja kehikon noudattamisen itsetarkoituksena ei ole luoda uusia, raskaita menettelytapoja virastoihin ja laitoksiin. Arviointikehikossa korostetaan sitä, että sisäinen valvonta ei ole organisaatiossa erillinen prosessi vaan se tulee integroida kiinteäksi osaksi kaikkea johtamista, toimintaa ja raportointia. Samoin riskien tunnistaminen, arviointi ja hallinta tulee pääsääntöisesti sisällyttää tavanomaisiin suunnittelu-, seuranta- ja toimintaprosesseihin. (Holmberg 2006a, 66).

Suosituksen ja arviointikehikon tarkoitus

Tarkoituksena oli, että virastot ja laitokset joille ministeriö on suoraan asettanut tulossopimuksissa tulostavoitteet sekä soveltuvin osin talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot käyttäisivät suositusta ja sen yhteydessä julkaistua sisäisen valvonnan arviointikehikkoa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämisessä. Arviointikehikon avulla virastojen ja laitosten tulisi käydä läpi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan olennaiset osa-alueet sekä arvioida niiden asianmukaisuutta. Arviointikehikon käyttö on luonteeltaan kuitenkin vain suositus, joten virastot ja laitokset voivat käyttää arvioinnissa myös muita yleisesti hyväksytyjä sisäisen valvonnan viitekehyksiä. Sisäinen valvonta on olennainen osa hyvää johtamista ja toiminnan järjestämistä ja sen elementtejä sisältyy myös moniin muihin tuloksellisuutta tukeviin lähestymistapoihin. Monissa virastoissa voidaankin sisäisen valvonnan arvioinnissa hyödyntää esimerkiksi laatujärjestelmien, strategiatyöskentelyn tai tuloskorttikehikoiden yhteydessä kerättyjä tietoja ja käytettyjä menettelytapoja. (Holmberg 2006a, 65–66). Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston kartoitukseen vastanneista noin 80 prosenttia ilmoitti noudattavansa toiminnassaan jotain yleisesti hyväksyttyä sisäisen tarkastuksen standardia tai sisäisen valvonnan viitekehystä (Holmberg 2006c).

2.4 Sisäisen valvonnan osa-alueet

Vaikka edellä on mainittu kolme eri viitekehystä, sisäisen valvonnan osa-alueiden määritelmät ovat kutakuinkin yhtenevät. Seuraavassa esitellään edellä mainittujen viitekehysten sisäisen valvonnan osa-alueita tarkemmin. Niiltä osin kuin osa-alueiden määritelmät poikkeavat toisistaan, esitellään ensisijaisesti Valtiovarain controller -toiminnon määritelmä, koska se on edellä mainituista viitekehyksistä ainoa, joka on tarkoitettu sovellettavaksi Suomen valtionhallinnon organisaatioissa.

Sisäinen toimintaympäristö

Sisäinen toimintaympäristö muodostaa perustan sisäiselle valvonnalle ja riskienhallinnalle luoden organisaation valvontakulttuurin ja -rakenteen. Sisäiseen toimintaympäristöön sisältyy muun muassa ohjaavien elimien ja viraston johdon asenne ja toimenpiteet riskinotossa, valvonnan tärkeyteen organisaatioissa sekä organisaation henkilöstöpolitiikka (COSO 1994, 23). Valtiovarain controller -toiminnon arviointikehikossa sisäinen toimintaympäristö ja toimintarakenteet jaetaan tarkemmin kolmeen osa-alueeseen, joita ovat toimintakulttuuri, organisaation rakenne ja resurssit. Näistä osa-alueista kukin jakaantuu edelleen osatekijöihin. Toimintakulttuurin muodostaa organisaation ilmapiiri, jonka osatekijöinä ovat muun muassa johdon sitoutuminen toimintaan, vastuunkanto tuloksellisuudesta, yleinen suhtautuminen riskeihin ja riskinottoon, strategiat ja niihin sisältyvät riskienhallintaperiaatteet, rehellisyys, hyvän hallinnon periaatteiden toteutuminen, henkilöstön ja erityisesti johdon arvot ja esimerkillinen toiminta sekä johdon valvontaperiaatteet. Selkeä organisaatorakenne tukee tuloksekasta ja strategian mukaista toimintaa. Myös vastuiden, tehtävien ja toimivaltuuksien ja velvollisuuksien tulee olla määritelty ja viestitetty tarkoituksenmukaisesti. Resurssit jakaantuvat henkilöstöstrategiaan ja -politiikkaan, henkilöstöhallinnon menettelytapoihin ja käytäntöihin sekä muun muassa henkilöstön osaamiseen, sen arviointiin ja kehittämiseen. Resursseihin kuuluu myös tietohallintostrategia, menetelmäkuvaukset, ja asianmukaiset tietojärjestelmät, jotka edesauttavat tehtävien tuloksekasta hoitamista. (VVC 2005, 24–25).

Tavoitteiden asettaminen

Valtiovarain controller -toiminnon arviointikehikon (2005, 27–28) mukaan tavoitteiden asettamisessa olennaisinta on, että organisaatiolla on selkeä perustehtävä ja visio, sillä nämä ovat lähtökohtana kaikessa suunnittelussa. Strategian tulee olla selkeä ja olennaisilta osiltaan

organisaation kaikkien jäsenten tiedossa. Strategian ja siihen perustuvien muiden suunnitelmien tulee perustua ulkoisen ja sisäisen toimintaympäristön analyysiin ja tehokkuudelle sekä tuloksellisuudelle tulee asettaa selkeät, olennaiset ja kattavat tavoitteet. Tavoitteiden tulee olla dokumentoitu hierarkkisesti tukemaan ylemmän tason tavoitteita, esimerkiksi tulostavoitteiden tulee olla yhdenmukaiset hallinnonalan tavoitteiden ja hallitusohjelman kanssa. Toiminnan johdonmukainen suunnittelu, seuranta ja ohjaus sekä näihin liittyvä tavoitteiden määrittely ovat edellytyksiä tavoitteita uhkaavien riskien tunnistamiselle. Tarkoituksena on, että määriteltäessä sisäistä toimintaympäristöä ja toimintarakennetta sekä asetettaessa tavoitteita, myös toimintaa uhkaavat riskit tunnistetaan, arvioidaan ja linjataan tarvittavat toimenpiteet riskeihin vastaamiseksi. (COSO 2004, 39).

Riskien tunnistaminen

Organisaation sisäiset ja ulkoiset tapahtumat, jotka vaikuttavat organisaation tavoitteiden toteutumiseen, tulee tunnistaa. Tapahtumat tulee erottaa mahdollisuuksiin ja uhkiin. Mahdollisuudet tulisi kanavoida johdon strategiaan tai tavoitteiden asettamisprosesseihin. (COSO 2004, 47). Valtiovarain controller -toiminnon arviointikehikossa riskien tunnistamisen todetaan sisältävän yksinkertaisesti tavoitteiden saavuttamista uhkaavien seikkojen tunnistamisen ja dokumentoinnin. Kaikkia tavoitetyyppejä, strategisia vaikuttavuustavoitteita, toiminnallisia tulostavoitteita, toiminnan ja talouden laillisuutta sekä oikeiden ja riittävien tietojen raportointia sekä tiedon luotettavuutta uhkaavat riskit tulee tunnistaa. (VVC 2005, 29–30).

Riskien arviointi

Jokainen organisaatio kohtaa sekä ulkoisia että sisäisiä riskejä, joita organisaation täytyy arvioida (COSO 1992, 13). Erään määritelmän mukaan riskien arviointi on systemaattinen prosessi, jossa arvioidaan ja yhdistellään mahdollisia haitallisia olosuhteita ja tapahtumia koskevia ammatillisia arvioita (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 193). Riskit tulee analysoida ja tunnistetuille olennaisimmille riskeille tulee määrittää riskin toteutumisen todennäköisyys ja arvioida vaikutus tavoitteiden saavuttamiselle, mikäli riski toteutuu. Riskit asetetaan tällä perusteella merkittävyysjärjestykseen. Riskien arviointi toimii perustana riskienhallintakeinojen määrittämiselle. (VVC 2005, 31).

Riskeihin vastaaminen

Riskit tulee luokitella ja priorisoida suhteuttaen riskien toteutumisesta johtuvat menetykset ja vahingot sekä riskien ottamisesta johtuvat mahdollisuudet lainsäädännössä asetettuihin velvoitteisiin sekä organisaation omiin tavoitteisiin ja riskinottohaluun. Johdon tulee päättää hallintakeinoista - riskin välttämistä, riskin pienentämisestä, riskin jakamisesta muille tai riskin kantamisesta niin, että ne on suhteutettu viraston tai laitoksen lainsäädäntöön sekä valtioneuvoston ja ohjaavan ministeriön asettamiin linjauksiin sekä edellä mainittujen puitteissa toimintayksikön omaan riskinottohalukkuuteen ja -kykyyn. (COSO 2004; VVC 2005). Kun lainsäädännön vaatimukset ja riskien hallintamenettelyiden arvioidut kustannukset ja riskienhallintatoimen hyödyt suhteutetaan keskenään, linjataan mitä riskejä otetaan ja miten riskejä hallitaan (VVC 2005, 32).

Valvontatoimenpiteet

Valvontatoimenpiteet ovat menettelyitä ja välineitä, joiden avulla varmistetaan, että organisaation tavoitteet saavutetaan halutulla tavalla (COSO 1994, 2004; VVC 2005). Valvontatoimenpiteet voivat olla ennakkoivia, joilla estetään riskin toteutuminen tai jälkikäteistoimenpiteitä, joilla pienennetään riskin toteutumisen aiheuttamia kielteisiä vaikutuksia (VVC 2005, 33). Valvontatoimenpiteitä tehdään kaikkialla organisaatiossa, sen kaikilla tasoilla ja kaikissa toiminnoissa. Valvontatoimenpiteillä tarkoitetaan menettelyjä ja tarkistavia toimenpiteitä, joita ovat erilaiset hyväksynät, valtuutukset, varmistukset ja arvioinnit. (COSO 2004, 61).

Johto päättää käytettävistä valvontatoimenpiteistä. Toimenpiteet tulee olla suunniteltu niin, että ne kattavat talouden ja toiminnan laillisuuden, toiminnan tuloksellisuuden, hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen ja johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot taloudesta ja toiminnasta. Useaa organisaatioyksikköä koskevien riskien valvontatoimenpiteistä tulee päättää koordinoitusti niin, että toimenpiteet ovat yhteensopivia keskenään, vaarallisen työyhdistelmän aiheuttavat tehtävät on eriytetty, toimenpiteet tuottavat riittävästi luotettavaa tietoa ja että turvallisuusjärjestelyt, kuten henkilöturvallisuus, tietoturvallisuus, toimitilaturvallisuus ja muu fyysinen turvallisuus on otettu huomioon. Valvontatoimenpiteet tulee olla integroitu organisaation johtamis- ja ohjausprosessiin. Myös riskienhallinta tulee olla kytketty osaksi tavoitteiden suunnittelua ja seurantaa. Tavoitteiden toteutumista tulee seurata säännöllisesti ja dokumentoidusti ja suunnittelu-, seuranta- ja raportointimenettelyllä tulee seurata strategian, toiminta- ja taloussuunnitelman ja

tulostavoiteasiakirjojen toteutumista. (VVC 2005, 33–34).

Tiedonkulku

Tiedonkulun menettelyt ovat merkittävässä roolissa sisäisen valvonnan kokonaisuudessa, sillä näillä menettelyillä tuotetaan toiminnallista, taloudellista ja vaatimusten täyttämistä koskevaa tietoa, joka tekee organisaation toiminnan mahdolliseksi (COSO 1994). Toimiva tietotuotanto ja tiedonkulku ylläpitävät vuorovaikutus- ja raportointikanavia, joiden avulla organisaation johto, henkilöstö ja sidosryhmät saavat oikea-aikaisesti olennaista ja käyttökelpoista tietoa toimintaan vaikuttavista tekijöistä. Organisaatiossa tulee tuottaa tuloksellisen johtamisen edellyttämät olennaiset tiedot talousarviolakiin (423/1988) ja -asetukseen (1243/1992) perustuvan tulosprisman osa-alueilta. Tämä kattaa muun muassa asianmukaiset laskentapuitteet ja -järjestelmät, henkilöstöhallinnon ja henkisten voimavarojen hallinnan ja seurannan järjestelmät, johdon tietojärjestelmän, laatujärjestelmän, asiakaspalautteen keruun ja seurannan. Eri järjestelmistä ja seurantamenettelyistä saatava tieto tulee voida yhdistää olennaisiksi kokonaisuuksiksi, jotta johto eri organisaatiotasolla kykenee hyödyntämään johdon laskentatoimen ja seurannan tuottamia tietoja. Lisäksi organisaatiossa tulee olla tiedonkulkua ja vuoropuhelua tukevat menettelyt, jotta johdolla ja työntekijöillä eri organisaatiotasolla on riittävä tieto tehtäviensä tulokselliseen hoitamiseen. Edellisten lisäksi sisäisen valvonnan tiedonkulku -osa-alue sisältää suunnitelmat poikkeustilanteissa noudatettavaa tiedonkulkua varten. (VVC 2005, 35–36).

Seuranta

Seurannan avulla arvioidaan ja kehitetään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tehokkuutta. Seuranta voi olla jatkuvaa, tavanomaiseen toimintaan liittyvää, tai erillisiä, määräajoin tehtäviä arviointeja tai näiden yhdistelmiä (VVC 2005, 37). Erillisten arviointien suorittamisen laajuus ja taajuus riippuu ensi kädessä riskien arvioinnista ja jatkuvien seurantatoimien tehokkuudesta. Mitä suurempi on jatkuvien toimenpiteiden määrä ja tehokkuus, sitä vähemmän tarvitaan erillisiä arvioita. Johdon on harkittava niiden käyttötiheys, ja silloin on painoa pantava seuraaville seikoille: tapahtuvien muutosten luonne ja aste sekä niihin liittyvät riskit, valvontaa suorittavien ihmisten pätevyys ja kokemus ja jatkuvalla seurannalla saadut tulokset. Erilliset arvioinnit voivat kohdistua yksittäisiin valvontatoimiin tai koko valvontajärjestelmään. Koko valvontajärjestelmän arviointia tarvitaan yleensä harvemmin kuin erillisten valvontatoimien arviointia, mutta ovat tarpeen esimerkiksi silloin, kun organisaatiossa toteutetaan merkittäviä strategia- tai johtamismuutoksia,

suuria hankintoja tai käyttöönottoja, tai merkittäviä muutoksia organisaation toiminnassa tai taloudellisen informaation tuottamisessa. Usein arvion tekevät itsearviointina samat henkilöt, jotka ovat vastuussa tietyistä yksiköistä tai toiminnoista. Tai mikäli organisaatiossa on sisäisiä tarkastajia, arviot sisäisestä valvonnasta kuuluvat normaalisti heidän tehtäviinsä. Organisaation sisäisten arviointien lisäksi organisaatioita arvioivat muun muassa valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajat, mutta myös ministeriöt ottavat kantaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan seikkoihin osana tilinpäätöskannanottoaan. (Holopainen ym. 2006, 55–56).

Sisäisen valvonnan viitekehykset kuvaavat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitetilaa. Sovellettavasta viitekehyksestä huolimatta, sisäistä valvontajärjestelmää rakennettaessa on ensisijaisesti kiinnitettävä huomiota siihen, että sisäisen valvonnan järjestelmä ja menettelyt pidetään mahdollisimman yksinkertaisina ja selkeinä. Lisäksi on kiinnitettävä huomiota siihen, että sisäisen valvonnan eri osa-alueet ovat yhdenmukaisia keskenään niin, että osa-alueet muodostavat toimivan ja kattavan kokonaisuuden ilman päällekkäisiä ja raskaita erillisprosesseja. Sisäisen valvonnan menettelyt tulee aina sovittaa osaksi kyseisen organisaation tavanomaisia toimintaprosesseja.

2.5 Riskienhallinta

Riskienhallinta kuuluu hyvään hallintotapaan, strategiseen johtamiseen sekä päivittäisjohtamiseen. Hyvä riskienhallinta vähentää ja lievittää organisaatiota uhkaavia menetyksiä ja muita mahdollisia vahinkoja. Hyvä riskienhallinta osoittaa johtajan tehneen riskeille voitavansa silloin, kun riskienhallintaan sisältyy vastuullista ja huolellista tulevaisuuteen suuntautuvaa ajattelua ja sen mukaisia toimia päivittäisessä työssä. (Mattila 2006, 29). Riskienhallinnan kohteena oleviin kielteisiin tapahtumiin luetaan organisaatiolle kaikenlaisia kielteisiä seurauksia välittömästi tai välillisesti aiheuttavat tapahtumat ja laiminlyönnit, mutta myös tilaisuuksien hyödyntämättä jättäminen. Riskienhallintaan kuuluukin erilaisten epävarmuustekijöiden hallinta. Mikä tahansa organisaatio kohtaa toiminnassaan epävarmuutta. Epävarmuustekijät voivat sisältää uhkia, mutta myös mahdollisuuksia organisaatiolle. Epävarmuutta aiheuttavat tekijät ovat organisaation toimintaan vaikuttavia seikkoja, joiden olemassaolosta parhaillaan tai toteutumista tulevaisuudessa ei voi olla varma. Epävarmuutta voivat aiheuttaa esimerkiksi erilaiset tapahtumat tai trendit ympäristössä, kilpailijoiden tai muiden markkinatoimijoiden liikkeet ja strategiset valinnat, oman organisaation kyky tehdä päätöksiä, organisaation toimintavalmiuteen liittyvä epävarmuus tai

epävarmuus strategioiden toimeenpanossa. (McNamee & Selim 1998, 57). Organisaatiolle on vaarallista, jos organisaatiossa toimitaan asenteella, jonka mukaan organisaatiossa kyetään dominoimaan ja ennustamaan kaikki ympäristön muutokset. Mutta yhtä lailla organisaatiolle on vaarallista, jos se välttää epävarmuutta ja näin heikentää organisaation muutosherkkyyttä suhteessa toimintaympäristöönsä sekä organisaation joustavuutta käsitellä näitä muutoksia. (Georgantzas & Acar, 47; McNamee & Selim 1998, 57).

Riskienhallinnan perusedellytys onkin organisaation ulkoisen toimintaympäristön ja organisaation oman toimintastrategian, kulttuurin sekä riskinottohalun riittävän hyvä tuntemus. Edellä tarkoitettujen tapahtumien seurauksiin ja todennäköisyyksiinkin pyritään tyypillisesti vaikuttamaan sen mukaisin toimenpitein, mitä päätetään yksittäistapauksissa tehdyn harkinnan perusteella. Harkittaessa toimenpidevaihtoja, tapahtumia peilataan vasten organisaation riskinottohalukkuutta. Tällainen riskienhallinta, joka nivoutuu tiiviisti toimintoihin joiden riskejä käsitellään, on käytännössä oma prosessinsa ja jo riskien tunnistaminen vaatii kyseessä olevien toimintaprosessien hyvää tuntemusta. Riskien hallinta vaatii puolestaan riittävää sisäistä valvontaa. (Mattila 2006, 29–30).

Organisaation riskienhallinnassa huomio kiinnittyy siis paitsi organisaation sisäisiin, myös ulkoisiin tapahtumiin, riskitekijöihin ja toimijoihin. Organisaation ja sen toimintaympäristön tuntemuksen perusteella määritellään organisaation riskienhallinnan kattavuus, joka konkretisoituu organisaation tarkkaan suunnitellussa riskienhallintajärjestelmän kokonaisuudessa. Riskienhallinta luodaan aina organisaatiokohtaisesti ja riskienhallinnan rakenteeseen ja menetelmiin vaikuttaa aina organisaation sisäinen toimintakulttuuri. Organisaation riskienhallintajärjestelmä koostuu yleensä riskienhallintapolitiikasta, riskienhallinnassa käytettävistä menettelyistä, selkeästä tehtäväjaosta sekä riskien tarkkailu- ja raportointimekanismeista. Riskienhallintapolitiikassa määritellään usein muun muassa keskeiset käsitteet, sovellettava riskienhallintafilosofia, organisaation tahdonilmaisu riskien sietoon sekä riskienhallinnan organisointiperiaatteet. Riskienhallinnassa käytetään menettelyjä, joilla tunnistetaan, analysoidaan, arvioidaan ja käsitellään riskejä sekä viestitään ja kehitetään riskienhallintaa. Vastuu menettelyistä jakautuu eri toimijoille ja tehtäväjako tulee suunnitella niin, että se ottaa huomioon eri toimijoiden roolit ja vastuut, mutta siinä on huomioitava myös riskienhallinnan integrointi organisaation toimintaprosesseihin sekä riskienhallinnan asiantuntemus- ja johtamisvaatimukset. Lisäksi riskienhallintajärjestelmään kuuluu riskien tarkkailu- ja raportointimekanismit, joilla edistetään uusien tai aikaisemmin tiedostamattomien riskien tunnistamista, niistä tiedottamista, riskien merkittävyysmäärittelyn osuvuutta, valvonta- ja

varmistustoimien käytettävyyttä sekä riittävää tiedonkulkua organisaatiotasolta toiselle. (Mattila 2006, 30).

Riskienhallinta kytkeytyy aina läheisesti käyttämiinsä tietolähteisiin, kuten tietojärjestelmiin, joista tiedot kerätään sekä tietojen säilyttämisessä käytettäviin menettelyihin ja järjestelmiin (Mattila 2006, 31; Funston 2003, 60). Saadun tiedon perusteella mukautetaan tarvittaessa riskienhallinnan järjestelmää ja sen prioriteetteja. Sisäistä valvontaa tarvitaan varmistamaan, että riskienhallinta prosessina suoritetaan sen suunnitelman mukaan, joka organisaatiolla on. Sisäiseen valvontaan voi esimerkiksi kuulua riskienhallinnasta viestiminen, riskitietojen ajantasaisuuden ja luotettavuuden sekä toimenpiteiden ja työtehtävien asianmukaisen eriyttämisen varmistaminen. Lisäksi sisäisen valvonnan tehtäviin voi kuulua sen varmistaminen, että tiedot ovat vain kyseisiin tietoihin oikeutettujen saatavilla, ja että havaitun huonolaatuisen riskiarviointitoiminnan riskien analysointia ja arviointia täsmennetään. Riskienhallintajärjestelmää itsessään ja sen sisäistä valvontaa tulee myös arvioida säännöllisesti. Arvioinnista päävastuu kuuluu riskienhallinnasta vastuullisille. He voivat arvioida riskienhallintaa itsearviointimenettelyllä, mutta riskienhallintajärjestelmää saatetaan arvioida myös tarkastuksissa, joita teetetään organisaation sisäisellä tarkastuksella tai organisaation ulkopuolisilla asiantuntijoilla. (Mattila 2006, 33–34). Sisäinen valvonta, sisältäen riskienhallinnan, tukee valtionhallinnon yksiköiden ja sitä kautta koko valtionhallinnon tuloksellista ja uskottavaa toimintaa ja on siten olennainen osa viraston hyvää johtamista (Holmberg 2006a, 65).

2.6 Sisäinen tarkastus valtion virastoissa ja laitoksissa

Valtion viraston ja laitoksen sisäisestä tarkastuksesta säädetään talousarvioasetuksessa (1243/1992). Asetuksen 70 §:n mukaan viraston ja laitoksen johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta asetuksessa edellytettyjen sisäisen valvonnan menettelyjen johdosta. Sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on otettava huomioon sitä koskevat yleiset standardit ja suositukset. Sisäisen tarkastuksen järjestäminen ei siis ole pakollista. Jos johto ei sisäisellä valvonnalla saa kuitenkaan riittävää varmuutta esimerkiksi toiminnan lainmukaisuudesta tai tuloksellisuudesta, on johdon järjestettävä sisäinen tarkastus. Sisäisen valvonnan menettelyiden asianmukaisuuden ja riittävyyden arvioimisen ja varmistamisen lisäksi sisäisen tarkastuksen tärkeänä tehtävänä julkishallinnossa on edistää johtamisen tehokkuuden, tilivelvollisuuden ja monialaisen vastuun riittävän laaja-alaista toteutumista, toiminnan tuloksellisuutta sekä hyvän hallintotavan toteutumista toiminnassa ja päätöksenteossa. Sisäisen tarkastuksen on toiminnallaan edistettävä myös riski-,

valvonta- ja tuloksellisuusinformaation läpinäkyvää ja luotettavaa raportointia. (Holmberg & Kiviaho 2009, 12).

Talousarvioasetuksessa (1243/1992) ilmenee oletus siitä, että sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja myös sisäisen tarkastuksen tulee kytkeytyä organisaation ydintoimintoihin ja niihin liittyviin riskeihin. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta pitäisi saada olennaiseksi osaksi viraston ja laitoksen toiminnan suunnittelua, päätöksentekoa ja seuranta. Riskienhallinnan näkökulman pitäisi sisältyä kaikkiin ratkaisuihin, jolloin jo päätösten valmistelussa arvioidaan eri vaihtoehtojen vaikutusta tavoitteisiin ja kustannuksiin eri aikajänteillä sekä erilaisia riskejä. Parhaimmillaan sisäinen tarkastus esittää aktiivisesti suosituksia viraston ja laitoksen ydintoimintojen, johtamis- ja hallintojärjestelmän sekä riskienhallinnan kehittämiseksi. (Holmberg & Kiviaho 2009, 12–13). Sisäinen tarkastus voi toimia myös asiantuntijana sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyiden kehittämisessä, mutta riippumattomuutensa säilyttämiseksi sisäisen tarkastuksen ei tule ottaa kuitenkaan vastuuta riskien hallinnasta (Holmberg 2006a, 66). Riskiperusteisella toiminnan suunnittelulla ja johtamisella voidaan päättää sisäisen tarkastuksen arviointi- ja konsultointitehtävien tärkeysjärjestyksestä viraston tai laitoksen päämäärien mukaisesti. Sisäisen tarkastuksen toiminnan johtamisessa onkin otettava huomioon paitsi organisaation ylimmän päättävän ja valvovan elimen, kuten hallituksen ja toimivan johdon näkemykset, mutta myös toimintaympäristön muutokset, merkittävät riskit sekä mahdollisuudet toiminnan kehittämiseen. Johdon näkemykset, riskiperusteinen suunnittelu ja organisaation toiminnan luonne antavat lähtökohdat myös sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan riittävyyden ja tehokkuuden arvioinnille. (Holmberg & Kiviaho 2009, 13).

2.6.1 Sisäisen tarkastuksen asema ja rooli

Sisäinen tarkastus on osa organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää. Organisaatioissa on yleensä vähintään kolme erilaista toimijoiden tasoa. Ensinnäkin omistajan asettama ylin päättävä ja valvova, mutta ei-toimeenpaneva taso, eli hallitus tai sitä vastaava toimielin. Toiseksi organisaatiossa on toimeenpaneva taso, toimitusjohtaja tai häntä vastaava johtaja ja hänen alaisenaan muu johto. Näiden lisäksi organisaatiossa on henkilöstö, joka toimii johdon ohjauksessa. Hallituksen tai sitä vastaavan ylimmän päättävän elimen vastuulla on huolehtia siitä, että organisaatiossa on sellainen riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamisjärjestelmä, että hallitus voi olla kohtuullisen varma tavoitteidensa saavuttamisesta ja siitä, että se saa riittävästi tietoa

organisaation sisältä ja organisaation toimintaan vaikuttavista ympäristötekijöistä. Hallituksen on voitava luottaa ulkopuolelle antamansa informaation pitävyyteen ja mahdollisissa konfliktitilanteissa voitava osoittaa hoitaneensa vastuunsa tarpeellisella huolellisuudella. Toimeenpaneva johto vastaa käytännön johtamisesta: suunnittelusta, organisoinnista, päätöksenteosta, toimeenpanosta ja valvonnasta. Tähän kuuluu strateginen ja operatiivinen johtaminen, mukaan lukien riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien suunnittelu sekä riskienhallinnan ja valvonnan toteuttaminen ja seuranta. (Holopainen ym. 2006, 16–17).

Sisäinen tarkastus toimii hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen alaisena kaikilla näillä tasoilla ja on toimeenpanevan johdon kumppani. Muun organisaation kannalta sisäinen tarkastus voidaan mieltää ulkopuoliseksi riippumattomaksi ja objektiiviseksi arvioijaksi ja konsultiksi, mikäli sisäinen tarkastus on järjestetty hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän, hyvän tarkastustavan ja sisäisten tarkastajien kansainvälisen pääjärjestön, The Institute of Internal Auditorsin (jäljempänä IIA) sisäisen tarkastuksen ammattistandardien ja eettisten ohjeiden mukaan. Ammattia koskevat eettiset säännöt sisältävät rehellisyyttä, objektiivisuutta, luottamuksellisuutta ja ammattitaitoa koskevat periaatteet, käyttäytymisohjeet sekä kansainvälisten sisäisen tarkastuksen ammattistandardien noudattamisvaateen. (Holopainen ym. 2006, 16–18; Sisäiset tarkastajat ry 2007).

Sisäisen tarkastuksen rooli ja tehtävät riskienhallinnassa

Vaikka sisäisten tarkastajien tehtävät saattavat vaihdella organisaatiokohtaisesti, työn suuntaamista linjaavat organisaation riskipriorisoinnit ja tehtävät tulee aina suorittaa kansainvälisten ammattistandardien mukaan (Holopainen ym. 2006, 18–19). Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien mukaan sisäisen tarkastuksen tulee tukea organisaatiota tunnistamalla ja arvioimalla merkittäviä riskiasemia sekä edistää riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien kehittämistä (standardi 2110). Sisäisen tarkastustoiminnon tulee seurata ja arvioida organisaation riskienhallintajärjestelmän tehokkuutta (standardi 2110.A1) ja arvioida niitä organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmään, toimintoihin sekä tietojärjestelmiin liittyviä riskiasemia, jotka koskevat taloudellisen ja toiminnallisen tiedon luotettavuutta ja eheyttä, toimintojen tuloksellisuutta ja tehokkuutta, omaisuuden turvaamista sekä lakien, määräysten ja sopimusten noudattamista (standardi 2110). (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 19). Sisäisen tarkastuksen roolista riskienhallinnassa kuvataan havainnollisesti myös IIA:n julkaisemassa kannanotossa. Sen mukaan sisäisen tarkastuksen mahdollisia tehtäviä, jos riittävät varovaisuusehdot täytetään, ovat

- neuvonta riskien määrittämisessä ja arvioinnissa
- riskien määrittämis- ja arviointitilaisuuksien ohjaaminen
- riskienhallintamenettelyjen ja viittekehysten käyttöönoton edistäminen ja kehittäminen organisaatiossa
- johdon valmentaminen riskienhallintatoimenpiteiden ymmärtämiseen
- riskienhallintatoimenpiteiden koordinointi
- riskien seuranta yli organisaatorajojen
- kokonaisvaltainen riskiraportointi
- riskienhallintastrategian kehittäminen ylimmän johdon hyväksyttäväksi. (Holopainen ym. 2006, 39–40).

Sisäinen tarkastaja on eräänlainen organisaation unilukkari, jonka tehtäviin kuuluu omalta osaltaan varmistaa, ettei organisaatio nuku muutosten ohi tai anna muutosten yllättää, vaan varautuu niiden tuomiin riskeihin ja hyödyntää muutosten tarjoamat mahdollisuudet (Holopainen ym. 2006, 190).

Sisäisen tarkastuksen hyöty ilmenee muun muassa tarkastushavaintojen ja tarkastusraporttien perusteella käynnistyneinä ydin- ja tukiprosessien ja järjestelmien kehittämishankkeina. Sisäisen tarkastuksen antamalla toimenpide-ehdotuksilla pyritään edistämään myös toimintojen tuloksellisuutta. Lisäksi sisäinen tarkastus vähentää johtamiseen liittyvää epävarmuutta tuottamalla organisaation johdolle tietoa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta ja toimivuudesta. Koska sisäisen tarkastuksen toiminta kattaa koko organisaation, on sen mahdollista tuoda esiin myös substanssiryksiköiden rajapintoihin liittyviä kehittämiskohteita sekä levittää organisaation sisällä olevia hyviä käytäntöjä myös muiden yksiköiden toimintaan. Sisäisen tarkastuksen asemaa ja osaamista voidaan myös hyödyntää suunnitteilla olevien prosessien määrittelyssä. Tällöin sisäinen tarkastus voi arvioida suunnitelmia riskienhallinnan näkökulmasta ja uusien prosessien vaikutuksia koko organisaatiossa. Näin ollen sisäisen tarkastustoiminnon tulee – tehtävässä onnistuakseen – olla aktiivisessa vuorovaikutuksessa ylimmän johdon kanssa, mutta riippumaton tarkastettavasta ja arvioitavasta toiminnasta. Lisäksi sisäisen tarkastajan on oltava objektiivinen. Sisäisen tarkastuksen asema viraston ylimmän johdon alaisuudessa takaa toiminnon riippumattomuuden. Sisäinen tarkastus voi vapaasti päättää tarkastuksen laajuudesta, suorittaa tehtävänsä ja raportoida tulokset. (Holmberg & Kiviaho 2009, 13).

2.6.2 Sisäisen tarkastusyksikön vaikuttavuuden osatekijät

Siihen miten sisäinen tarkastusyksikkö pystyy toimimaan organisaatiossa menestyksellisesti, vaikuttaa paitsi se, miten vakiintunut asema sisäisellä tarkastuksella on, myös se, minkä kokoinen sisäisen tarkastuksen yksikkö on ja millä tasolla ovat sisäisten tarkastajien yhteistyökyky ja ammatillinen pätevyys. Mitä vakiintuneempi asema sisäisellä tarkastuksella organisaatiossa on, sitä paremmin sisäisen tarkastuksen tehtävät ja toimintatavat siellä tunnetaan ja sitä paremmin vastaavasti sisäinen tarkastus tuntee organisaation toimintatavat. Sisäisen tarkastuksen tehtävät liittyvät tällöin selkeästi varsinaisiin tarkastuksiin sekä organisaation johdon tarkastukselle antamien toimeksiantojen suorittamiseen. Mitä uudempi sisäisen tarkastuksen yksikkö on, sitä enemmän sisäinen tarkastus joutuu aluksi selventämään sisäisen tarkastuksen ja sisäisen valvonnan välisiä eroja sekä tarkentamaan omien tehtäviensä ja rooliensa välisiä eroja. Organisaatiossa, jossa sisäisen tarkastuksen asema ei vielä ole vakiintunut, suuri osa sisäisen tarkastuksen henkilökunnan ajasta joudutaan käyttämään organisaation toimintatapoihin tutustumiseen ja operatiiviselle johdolle kuuluvan sisäisen valvontavastuun ja riskienhallinnan todentamiseen. (Help 2003, 50–51).

Suuressa osassa organisaatioita, joilla on oma sisäinen tarkastus, yksikön koko on hyvin pieni ja henkilömäärä vaihtelee yhdestä noin viiteen. Muutaman hengen tarkastusyksikkö ei voi tarkastaa yhtä aikaa kaikkia toimintoja, ei edes pitkällä aikavälillä. Mitä pienemmästä tarkastusyksiköstä on kysymys, sitä enemmän on tarve keskittyä varmistamaan, että organisaation oma sisäinen valvonta toimii, että organisaation riskienhallinnointi toimii ja että sisäisen tarkastuksen henkilökunta omaa yhteistyöhalua ja -taitoja. Pienellä tarkastusyksiköllä ei voi olla myöskään kaikkea sitä osaamista, jota yrityksen eri linjojen asiantuntijoilla on. Tarkastajien onkin ymmärrettävä, että tieto löytyy ainoastaan tarkastettavasta organisaatiosta, ja siksi tämä tieto pitää osata saada sieltä esille. Pienen tarkastusyksikön työntekijöiden tulee kuitenkin omata erilaista ammatillista osaamista ja tehtävät tulee jakaa siten, että mahdollisimman suuri osa organisaation toiminnoista tulee katetuksi. Mutta koska tieto organisaation toiminnasta on suurimmalta osalta organisaation operatiivisesta toiminnasta vastaavilla, sisäisestä tarkastuksesta on tärkeää muodostaa yhteistyökykyinen yksikkö. Tiedon hankkimisessa on tärkeää, että osaa esittää oikeita kysymyksiä, ja että tarkastaja toimii yhteistyökykyisesti. (Help 2003, 51).

2.6.3 Sisäisen tarkastuksen järjestämistavat – vaihtoehtona ulkoistaminen

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien mukaan sisäisen tarkastuksen henkilöstöllä tulee yhdessä olla ne tiedot ja taidot, jotka ovat olennaisia ammatin harjoittamiselle organisaatiossa. Organisaation sisäisen tarkastuksen johtajan tulee hankkia asiantuntevaa neuvontaa ja apua, jos sisäisen tarkastuksen henkilöstöltä puuttuu tehtäväkokonaisuuden tai sen yksittäisen osan edellyttämät tiedot, taidot tai muu pätevyys. Ulkopuolinen palveluntarjoaja on organisaatiosta riippumaton henkilö tai yhtiö, jolla on erityistietämystä, -taitoa ja -kokemusta tietyltä alueelta. Ulkopuolisen palveluntarjoajan palveluiden ostajana voi olla organisaation hallitus, ylin johto tai sisäisen tarkastuksen johtaja. Organisaatio voi ulkoistaa (engl. outsource) koko sisäisen tarkastuksen toiminnon, tai organisaatio voi käyttää ulkopuolisia palveluntarjoajia vain tarkastustehtävissä, joissa tarvitaan erityistaitoja ja -tietoa, kuten tietotekniikkaa, tilastotiedettä, veroasiantuntemusta tai käännöspalveluja. Ulkopuolisten palveluntarjoajien palveluita käytetään myös esimerkiksi riskienhallinnan konsultoinnissa. Tarkastustyön teettäminen ulkopuolisella palveluntarjoajalla sitoo kuitenkin aina myös tarkastettavan organisaation resursseja. Kun ulkopuoliselta palveluntarjoajalta tilataan sisäisen tarkastuksen tehtäviä, palveluntilaajan, esimerkiksi organisaation sisäisen tarkastuksen johtajan, tulee täsmentää ja varmistaa, että tarkastustyössä noudatetaan ammattistandardeja ja muita palveluntilaajan ohjeita. Lisäksi tehty tarkastustyötä on – tekijästä riippumatta – arvioitava siten, että saatu tieto on riittävää tehtyjen johtopäätösten kannalta ja merkittävien poikkeamien ja epätavallisten asioiden käsittelemiseksi. Aivan kuten organisaation sisäistä valvontavastuuta, ei myöskään sisäisen tarkastuksen asianmukaisuuden ja lisäarvon tuottamisvaatimusta voida siirtää ulkopuolisen kannettavaksi, vaan se kuuluu aina organisaatiolle itselleen. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 15, 76–77, 79).

IIA on ottanut kantaa sisäisen tarkastuksen ulkoistamiseen jo vuonna 1994. Kannanoton mukaan hyvin organisoidulla ja riippumattomalla tarkastusyksiköllä, joka on kiinteä osa organisaation johtamisjärjestelmää, on selkeä kilpailullinen etu suhteessa ulkopuoliseen toimijaan. Tämä johtuu pitkälti siitä, että pätevä, kokenut ja asianmukaisesti organisoitu sisäisen tarkastuksen yksikkö pystyy tehokkaammin ja taloudellisemmin hoitamaan sisäisen tarkastuksen tehtävät kuin ulkopuolinen sopimuskumppani, sillä organisaation omat tarkastajat tuntevat paremmin organisaation politiikat menettelyt, toimintatavat ja henkilökunnan. Yhdistyksen kannanotossa muistutetaan lisäksi siitä, että organisaatio ei voi siirtää vastuutaan tehokkaasta ja tuloksellisesta sisäisestä valvonnasta ulkoiselle toimijalle. (IIA 1994; ks. myös Rittenberg & Covaleski 1997, 63).

Eurooppalainen sisäisten tarkastajien yhdistys, The European Confederation of the Institutes of Internal Auditors (ks. Koivu 1996, 207), on IIA:n kanssa samoilla linjoilla sisäisen tarkastuksen organisoimista käsittelevässä kannanotossaan Euroopan komissiolle vuonna 1996. Ehdottomasti parhaana ratkaisuna yhdistys pitää oman sisäisen tarkastuksen perustamista erityisesti suuremmissa organisaatioissa, joissa on mahdollista perustaa ja kehittää ammattitaitoinen ja kilpailukykyinen yksikkö. Kannanoton mukaan sisäisen tarkastuksen palvelut voidaan hankkia ulkopuoliselta konsultilta edellyttäen, että velvollisuudet, edellytykset ja ammattitaito täyttyvät. Ulkoisten resurssien käyttö heikentää kuitenkin oman organisaation tuntemuksen etua, joka on omalla tarkastusyksiköllä. Kannanotossa korostetaan myös, että ammattitaitoisena ulkopuolisena sisäisen tarkastuksen palvelujen tuottajana ei voi toimia organisaation oma tilintarkastaja.

Organisaation päätöstä ulkoistaa sisäinen tarkastus perustellaan usein kustannussäästöillä kiinteän henkilöstön palkkakustannusten laskiessa. Ulkoistamisella haetaan myös parempaa laatua tai syvempää erityisosaamista, parempaa koordinoitua johdon kanssa tai vastuun siirtoa ulkopuoliselle organisaatiolle, erityisesti jos tarvitaan todistusta valvonnan tehokkuudesta. (Koivu 1996, 205). Ostamalla sisäisen tarkastuksen palvelut ulkopuoliselta tarkastusyhteisöltä organisaatio voikin parantaa tehokkuutta ja onnistuu kattamaan paremmin sisäisen tarkastuksen toimeksiannot erityisesti silloin, kun palveluntuottaja omaa paremmat tarkastusmenetelmät, tietojärjestelmät sekä erityisasiantuntemuksen kuin organisaation oma sisäinen tarkastus (Halla ym. 2003, 89–91.) Lisäksi ulkopuolinen asiantuntija on aina riippumattomampi kuin organisaation oma sisäinen tarkastaja.

Oman sisäisen tarkastusyksikön hyötynä nähdään erityisesti se, että omat sisäiset tarkastajat tuntevat ja ymmärtävät organisaation kulttuurin, prosessit, toimintatavat ja henkilöstön ulkopuolista asiantuntijaa paremmin. Oma sisäinen tarkastus pystyy suunnittelemaan toimintaansa ja kohdistamaan tarkastuksensa jatkuvuuden perusteella organisaation kannalta tärkeimpiin ja tarkoituksenmukaisempiin asioihin. (Halla ym. 2003, 89–91; Help 2003, 52). Organisaatiotuntemus mahdollistaa myös nopean reagoinnin ylimmän johdon huolenaiheisiin. Organisaation omilla sisäisillä tarkastajilla on mahdollisuus havaita pieniäkin muutoksia ja poikkeamia, jotka saattavat viestiä ongelmista. Lisäksi heidän asemansa organisaation työntekijöinä varmistavat luottamuksellisuuden ja organisaatiotuntemuksen. (Koivu 1996, 206). Sisäinen tarkastusyksikkö, joka tuntee oman organisaationsa, tietää millaisia palveluita se tarkastustoimintansa tueksi tarvitsee ja hankkii niitä (Help 2003, 52). Organisaation oman sisäisen tarkastusyksikön riippumattomuus ei ole kuitenkaan täysin selkeä, se kun palvelee aina organisaation ylintä johtoa. Ylimmän johdon

tehtävänä on puolestaan valvoa sisäisen tarkastusyksikön toimintaa. Toinen oman sisäisen tarkastuksen haaste on osaavan tarkastushenkilöstön saaminen. Osaavan sisäisen tarkastajan rekrytointi on monesti kallista, erityisesti jos puhutaan jostain erityisosaamisalueesta (esim. ICT -osaamisesta). Sisäiselle tarkastukselle on haittaa siitä, jos resursseja ja erikoisosaamista ei ole riittävästi. (Halla ym. 2003, 89–91).

Osittain ulkopuolelta ostetun sisäisen tarkastuksen (engl. co-source tai in-source) käytön hyötynä on se, että se antaa mahdollisuuden kulujen minimointiin, koska oman sisäisen tarkastusyksikön henkilökunta voidaan pitää optimissa erityisosaamisen kärsimättä. Osittain ulkoistettu sisäinen tarkastus tuo organisaatiolle lisäarvoa erityisesti silloin, kun ulkopuoliset tarkastusyhteisöt tarjoavat erikoistuneempia sisäisen tarkastuksen palveluja ja hyödyntävät viimeisimpiä tietojärjestelmiä sekä menetelmiä. Tällöin oman sisäisen tarkastusyksikön henkilöt ovat helpommin riippumattomia ja uskottavia työskentelemällä yhdessä ulkopuolisten asiantuntijoiden kanssa ja voivat tarjota laajemmin koulutusta tai konsultaatiota organisaation johdolle. Osittain ostetun ulkopuolisen palvelun haittapuolena nähdään kuitenkin se, että myös ulkopuoliset asiantuntijat voivat olla sisäisen tarkastusyksikön johdon valvonnassa, jolloin heidän riippumattomuus saattaa heiketä. Ongelmalliseksi saattaa muodostua myös ulkopuolisen asiantuntijan ja organisaation omien tarkastajien palkkioiden erilainen perusta. (Halla ym. 2003, 89–91). Sisäisen tarkastuksen palveluja organisaation ulkopuolelta ostettaessa tärkeintä on toimiva yhteistyö ja molemminpuolinen luottamus (Help 2003, 51–52). Lisäksi on muistettava, että järjestääpä organisaatio sisäisen tarkastuksensa millä tapaa hyvänsä, sisäisen tarkastuksen organisointi ja työskentelytavat ovat aina riippuvaisia organisaation harjoittaman toiminnan laadusta ja laajuudesta, henkilökunnan määrästä sekä muista organisaatiokohtaisista tekijöistä, joten kattavaa ja yksiselitteistä mallia parhaasta sisäisen tarkastuksen järjestämistavasta ei voida antaa (Holopainen ym. 2006, 27).

3 KONTINGENSSITEORIA

Kontingenssiajattelun perusteet voidaan yksinkertaisimmillaan tiivistää kahteen seuraavaan väittämään (Galbraith 1977, 28; Lawrence & Lorch 1969, 14, 157; Leväsvirta 1999, 65):

1. ei ole olemassa yhtä ainoaa tapaa järjestää organisaatioiden toiminta, vaan organisaatio on aina riippuvainen toimintaympäristöstään
2. mikään organisointitapa ei ole tehokas kaikissa ympäristöissä.

Kontingenssiteorian mukaan organisaatiot muodostuvat itsenäisistä osasysteemeistä, joista jokainen huolehtii tietystä organisaatiokokonaisuuteen kuuluvasta tehtävästä. Jotta organisaatio kykenisi toimimaan mahdollisimman tehokkaasti, organisaation osasysteemien tulee olla paitsi keskenään yhteensopivia, tulee ne sovittaa yhteen myös organisaation ulkoisen ympäristön kanssa. Edellä esitettyjen väittämien lisäksi kontingenssiteoreettisessa kirjallisuudessa, erityisesti sen kontingenssitekijöiden vaikutuksia organisaation rakenteeseen käsittelevissä tulkinnoissa esiintyy myös kolmas väittämä:

3. organisaatio on tehokkaimmillaan silloin, kun organisaation rakenteet ja toimintatavat ovat yhteensopivat tehtävän työn ja organisaation toimintaympäristön olosuhteiden kanssa. (Anttiroiko, Kallio & Rönkkö 1993, 44).

Kontingenssiteorian ydin on yhteensopivuuden käsitteessä. Teoriassa ei kuitenkaan pyritä esittämään yhtä oikeaa yhteensopivuuden mallia, vaan organisaatioiden tulee sovittaa tekijänsä aina kulloiseenkin tilanteeseen (Hoffman, Carter & Cullen 1994, 829; Perälä 2006, 66). Organisaatiot nähdään niin monimutkaisina ja omina erityistapauksinaan sekä ympäristöt niin dynaamisina, ettei teoria pyri rakentamaan myöskään menestyvän organisaation kaavaa tai todentamaan tiettyjen muuttujien vaikutusta toimintaan ja menestymiseen (Haveri 2002, 15). Kontingenssiteoria syntyikin 1960–1970 -luvulla kritiikiksi klassisille hallinto- ja organisaatioteorioille, joiden tavoitteena oli löytää yksi parhaisiin käytäntöihin perustuva hallintomalli, joka on yleispätevä kaikkiin organisaatioihin (Lawrence & Lorsch 1969, 3; Leväsvirta 1999, 65). Olennaista kontingenssiteoriassa on organisaatioiden erilaisuuden hyväksyminen (Anttiroiko ym. 1993; Leväsvirta 1999, 64). Kontingenssiteorian empiirinen perusta muodostuu tutkimuksista, jotka keskittyvät organisaation ympäristöön ja erilaisten ympäristöjen vaikutuksiin organisaatioiden

rakenteessa⁶. Tutkimusten mukaan organisaation rakenne on harvoin optimaalinen ja se mikä rakenne on kulloinkin optimaalisin, riippuu organisaatioympäristön muuttujista, kontingenssitekijöistä. (Donaldson 2001, 4).

Kontingenssiteoriaa on sovellettu laajasti erilaisiin tutkimuksiin ja tutkimuskohteisiin. Teoriasta onkin olemassa lukuisia painotuksiltaan erilaisia tulkintoja ja tästä se on saanut myös kritiikkiä osakseen. Kritiikki on kohdistunut käsitteelliseen epäselvyyteen, teorian yleiseen ja heikkoon muotoiluun, empiirisen todistusaineiston heikkouteen ja ristiriitaisuuteen sekä teorian metodologisiin heikkouksiin. Myös teorian soveltumista julkishallinnon tutkimiseen on kritisoitu. Kriittistä keskustelua on käyty erityisesti organisaatioiden tehokkuuden osalta. Kontingenssiteoria on muodostettu liiketaloudellisilla perusteilla toimivien organisaatioiden tutkimuksista. Toiminnan tehokkuus on tällöin arvioitavissa organisaation keräämän voiton määrällä ja olemassaolon jatkumisella. Kritiikistä huolimatta teoriaa on sovellettu myös julkishallintoon. Suomessa kontingenssiteoriaa on käytetty erityisesti kunnallishallinnollisessa tutkimuksessa jo 1970-luvulta lähtien. Teoriaa sovellettaessa on kuitenkin otettava huomioon julkisorganisaatiolle ominaiset erityispiirteet, joita ovat muun muassa tiukka säännösidonnaisuus, kilpailuympäristön puuttuminen ja organisaation muut kuin taloudelliset tavoitteet. (Leväsvirta 1999, 92).

3.1 Ympäristö kontingenssitekijänä

Vaikka ympäristön käsite on kontingenssiteoriassa olennainen, sille ei kirjallisuudessa ole löydettävissä yksiselitteistä määritelmää. Laajimmillaan ympäristön käsitteellä viitataan kaikkiin niihin kontingenssitekijöihin, jotka vaikuttavat organisaation toimintaan. Kontingenssiteorian mukaan organisaatio koostuu useista osasysteemeistä ja se voidaan rajojensa avulla erottaa laajemmasta ympäristöllisestä kokonaisuudesta. (Juppo 2006; Anttiroiko ym. 1993, 44). Tällöin ympäristöllä tarkoitetaan kaikkea sitä mitä jää organisaation ulkopuolelle, esimerkiksi teknologiaa, tuotteita, asiakkaita, kilpailijoita, maantieteellistä sijaintia sekä toimintaympäristön taloudellista ja poliittista ilmapiiriä tai jopa ilmastoa (Leväsvirta 1999, 21, 76; Mintzberg 1983, 136).

⁶ Ensimmäisinä kontingenssiteoreettisina tutkimuksina pidetään Tom Burns ja G.M. Stalkerin tutkimuksia vuodelta 1961 teoksessa *The Management of Innovations*. Tutkimusperinnettä jatkoivat ja varsinaisen kontingenssiajattelun läpimurron saivat aikaan Paul R. Lawrence ja Jay W. Lorsch vuonna 1969 teoksellaan *Organization and Environment. Managing Differentiation and Integration*. Vuonna 1979 ilmestyi Henry Mintzbergin *The Structuring of Organizations. A Synthesis of the Research*. Henry Mintzbergin kokoava analyysi kontingenssiteoreettisten lähestymistapojen yhtenäistämässä varsinaiseksi kontingenssiteoriaksi on ollut merkittävä. (Leväsvirta 1999, 66).

Organisaation ulkoisessa ympäristössä erotetaan usein kaksi ulottuvuutta. Ulottuvuuksista toinen koostuu ympäristön yksinkertaisuudesta ja monimutkaisuudesta⁷, toinen taas ympäristön stabiilisuudesta⁸ ja dynaamisuudesta. Yksinkertaisessa ympäristössä organisaation toiminta on helposti hallittavissa ja ymmärrettävissä, sillä vaikuttamalla tiettyyn toimijaan saadaan usein haluttuja tuloksia. Monimutkaisessa ympäristössä toiminta muodostuu monen toimijan yhteistoiminnan seurauksena. Monimutkaisen ympäristön hallinta on vaikeampaa, sillä vaikuttaminen yhteen toimijaan ei välttämättä muuta kokonaisuutta halutulla tavalla. (Leväsvirta 1999, 77; Mintzberg (1983, 135–143).

Stabiilissa ympäristössä toimiva organisaatio pystyy ennakoimaan tulevat olosuhteensa ja standardoimaan organisaation toiminnan ja taidot. Organisaation tehtävät pysyvät ajan kuluessa samanlaisina ja organisaation toimintatavat ovat vakiintuneet vastaamaan vakiintuneita tehtäviä. Stabiilissa ympäristössä organisaatio voikin muuttua suojatuksi, häiriöttömäksi järjestelmäksi, jossa toiminta on standardoitu huipulta aina alimmalle tasolle asti. Organisaatio toimii tällöin byrokraattisesti. (Leväsvirta 1999, 77; Mintzberg 1983, 135–143). Ympäristön dynaamisuudella kuvataan organisaation tehtäväkentässä tapahtuvien muutosten määrää. Kun organisaation toimintaympäristö on dynaaminen, myös organisaatio on jatkuvassa muutostilassa, sillä sen on pyrittävä mukautumaan jatkuvasti muuttuvaan tehtäväkenttäänsä. (Oulasvirta, Ohtonen & Stenvall 2002, 32). Olennaista on organisaation johdon käsitys ympäristöstä. Johdon tulkinnan ja päätösten perusteella toimintaympäristön kontingenssitekijät vaikuttavat organisaation toimintaan ja rakenteeseen. Johdon ensisijaisena tehtävänä onkin saada organisaation ympäristö, toiminta ja rakenne sovitettua mahdollisimman yhtenäisiksi keskenään. (Kallio 1995, 25; Leväsvirta 1999, 66; Morgan 1986, 48–49).

Organisaation ulkoisen ympäristön lisäksi kontingenssiteorian ympäristö -käsite kattaa myös organisaation sisäisen toimintaympäristön. Sisäisiin kontingenssitekijöihin lukeutuu muun muassa organisaation ikä, koko, organisaatiossa käytettävä teknologia, organisaation ympäristön vihamielisyys, lohkoutuneisuus, omistus pohja ja organisaation valtaympäristö (Child 1975; Mintzberg 1979; ks. myös Juppo 2006). Organisaation sisäisinä kontingenssitekijöinä nähdään myös organisaation tavoitteet, arvot, organisaation rakenne, ihmisten väliset suhteet sekä

7 Suomenkielisessä kontingenssiteoreettisessa kirjallisuudessa käytetään monimutkaisuuden ohella käsitettä kompleksinen.

8 Suomenkielisessä kontingenssiteoreettisessa kirjallisuudessa käytetään stabiilin ohella käsitteitä staattinen tai vakaa.

johtaminen ja strategia (Chandler 1962; Kast & Rosenzweig 1985, 136–139, 150; Oulasvirta ym. 2002).

Kontingenssitekijöiden vaikutussuhteet eivät ole kuitenkaan selkeitä ja teorian tutkijat painottavat edellä mainittuja kontingenssitekijöitä eri tavoin erilaisissa tutkimuksissa⁹. Yhtä mieltä tutkijat ovat kuitenkin siitä, että ympäristön vaikutus on kullekin organisaatiolle erilainen, ja että samantyyppinenkin ympäristö voi vaikuttaa eri tavoin eri organisaatioihin (Nikkilä 1994, 57). Harkitessaan toimintavaihtoehtoja tai tehdessään tärkeitä päätöksiä, organisaation on aina syytä arvioida ympäristöönsä esimerkiksi edellä kuvattujen ulottuvuuksien suhteen. Ympäristön rajaaminen ei ole koskaan kuitenkaan ongelmaton, sillä todellisuudessa jokainen organisaatio kohtaa monta erilaista ympäristöä. Sama ristiriita kohdataan, kun tutkitaan ympäristön vaikutuksia esimerkiksi organisaation rakenteeseen. Kyse on aina ympäristön yleistyksistä, ja tämä vaikuttaa osaltaan myös tulosten tulkintaan. Organisaation kannalta tärkeintä on onnistua määrittelemään ja rajaamaan ympäristöstä ainakin se osa, joka on ensiarvoisen tärkeä organisaation tavoitteiden saavuttamisen kannalta. (Leväsvirta 1999, 76–77).

3.1.1 Ympäristö ja organisaation rakenne

Erilaisten toimintaympäristöjen vaikutuksia organisaation rakenteeseen ja toiminnan tehokkuuteen ovat tutkineet Paul R. Lawrence ja Jay W. Lorsch (1969). He osoittivat jo 1960-luvulla tutkimuksissaan, että organisaation tehokkuus paranee, kun organisaation sisäiset prosessit ovat yhtenevät ulkoisen kysynnän suhteen. Tutkimuksissa havaittiin myös, että mitä monimutkaisemmassa toimintaympäristössä organisaatio toimii, sitä erikoistuneempi (engl. differentiation) on sen rakenne. Samaan tulokseen päätyi Henry Mintzberg vuonna 1983. Tämän lisäksi Mintzbergin havaitsi, että yksinkertaisessa ympäristössä toimivassa organisaatiossa toimii keskitetty päätöksenteko, koska yksi yksikkö tai henkilö kykenee tulkitsemaan ja hallitsemaan helppoja olosuhteita. Monimutkaisessa ympäristössä päätöksentekoa on puolestaan hajautettava,

9 Kontingenssiajattelua on moitittu myös liiallisesta omaperäisyydestä käsitteiden käytössä. Leväsvirran (1999) mukaan koostaessaan kontingenssiteoriaa, Mintzberg loi uuden terminologian ja käsitteiden tuominen käytäntöön on ollut vaikeaa. Ongelmaksi on muodostunut etenkin dynaamisuuden ja monimutkaisuuden erottaminen toisistaan, kun nopeaa ja ennakoimatonta ympäristön muutosta on vaikea erottaa ympäristön monimutkaisuudesta. Mintzberg (1979) määrittelee dynaamisuuden ympäristön ominaisuudeksi, joka ilmaisee ympäristön ennakoimatonta muutosta ja tekee näin organisaation työn epävarmaksi. Ympäristön dynaamisuus vaikuttaa organisaatioon kokonaisuutena, kun ympäristön monimutkaisuus vaikuttaa organisaation rakenteeseen tehtävän työn ymmärrettävyyden ja kattavuuden kautta. Monimutkainen ympäristö vaatii organisaatiolta pitkälle kehittyneitä tietämystä muun muassa tuotteistaan ja asiakkaistaan. (Leväsvirta 1999, 93; Mintzberg 1979, 273).

jotta organisaatio pystyy toimimaan tehokkaasti. (Mintzberg 1983, 135–143; ks. myös Leväsvirta 1999, 77–78). Olennaista on, että myös erikoistuneet toimintayksiköt ovat yhdenmukaisia ympäristön vaatimusten kanssa (Lawrence & Lorsch 1969, 157).

Kontingenssiteoriassa organisaation rakennetta kuvataan perinteisesti jatkumolla byrokraattinen-organainen¹⁰. Byrokraattinen organisaatorakenne toimii hyvin stabiilissa ympäristössä, koska hierarkkinen lähestymistapa on tehokas rutiinitoiminnoissa. (Burns & Stalker 1961; Donaldson 2001, 2; Leväsvirta 1999, 74; Mintzberg 1979, 1983; Pennings 1992). Tällöin organisaation toiminnot on jaettu kukin omiin tehtäviin erikoistuneisiin, vertikaalisesti integroituneeseen hierarkiarakenteeseen. Byrokraattinen rakenne toimii johdonmukaisena tiedonvaihtokanavana ympäristössä, jossa myös tehtäviin liittyvät epävarmuustekijät ovat vähäisiä ja johto saa riittävästi tietoa päätöksentekoa varten. (Leväsvirta 1999, 74). Tyypillistä byrokraattiselle organisaatiolle on tarkoin ennalta määritelty toimivalta, työtehtävät ja velvollisuudet sekä dokumentoitujen ohjeiden runsaus. Tarve toiminnan muuttamiseen on vähäinen. (Hage 1965; Pennings 1992). Rutiinitehtäviin perustuvassa ympäristössä ylin johto saa riittävästi tietoa päätöksentekoa varten ja keskitetty ohjaus, päätöksenteko ja valvonta edistävät tehokkuutta (Burns & Stalker 1961; Chapman 1997, 1989; Donaldson 2001).

Orgaaninen organisaatorakenne on jatkumon toinen ääripää ja se toimii hyvin epävakaassa ja muuttuvassa, eli dynaamisessa ympäristössä. Dynaamisissa olosuhteissa innovatiivisuus ja avoimuus ovat olennaisia menestys- ja selviytymistekijöitä. Organisaation päätöksenteko on hajautettu, sillä jokainen organisaation jäsen on vastuussa toiminnasta ja organisaation menestyminen perustuu suurelta osin heidän korkeatasoiseen osaamiseensa. Orgaanista rakennetta kuvaakin vähäinen muodollisuus ja organisaation rakenne vaihtelee joustavasti kunkin hetken tilanteen ja tarpeen mukaan. (Burns & Stalker 1961; Donaldson 2001, 2; Leväsvirta 1999, 75). Mintzbergin (1983, 135–143) mukaan ympäristön dynaamisuus vaikuttaa organisaation rakenteeseen enemmän kuin stabiili ympäristö, sillä stabiilit olosuhteet eivät välttämättä johda byrokraattiseen organisaatorakenteeseen, mutta dynaaminen ympäristö edellyttää tehokkaalta toiminnalta aina orgaanista rakennetta (ks. myös Leväsvirta 1999, 77). Organisaatio, jonka rakenne ei sovi toimintaympäristöönsä, esimerkiksi byrokraattinen organisaatorakenne dynaamisessa ympäristössä, on kykenemätön uudistumaan ja tulee nopeasti tehottomaksi (Burns & Stalker 1961; Donaldson 2001, 2). Yksi rakenteellisen kontingenssiteorian oletuksista onkin, että

¹⁰ Byrokraattinen-organainen -ulottuvuuden (engl. byrocratic-organic) ohella kontingenssiteoreettisessa kirjallisuudessa käytetään mekanistinen-organainen -ulottuvuutta (mechanistic-organic).

tuloksellisuus ja tehokkuus ovat seurausta organisaation kyvystä omaksua kontingenssitekijöihinsä yhteensopivat rakenneratkaisut (Donaldson 2001, 4). Taulukossa 1 on kuvattu ympäristön vaikutus organisaation rakenteeseen ja päätösvallan hajaantumiseen.

YMPÄRISTÖ	Stabiili	Dynaaminen	PÄÄTÖSVALTA
Yksinkertainen	Keskitetty byrokraattinen standardoidut työprosessit	keskitetty orgaaninen suora ohjaus	Keskitetty
Monimutkainen	hajautettu byrokraattinen standardoidut taidot	hajautettu orgaaninen keskinäinen yhteensovittaminen	Hajautettu
RAKENNE	Byrokraattinen	Orgaaninen	

Taulukko 1. Ympäristön vaikutus organisaation rakenteeseen ja päätösvallan hajaantumiseen. (Leväsvirta 1999, 79; Mintzberg 1983, 144).

3.1.2 Muut kontingenssitekijät ja organisaation rakenne

Henry Mintzberg (1979, 1983) on tarkastellut organisaation rakenteen ja kontingenssitekijöiden välisiä suhteita 16 hypoteesin muodossa. Ympäristön rinnalle merkittävimmiksi kontingenssitekijöiksi Mintzberg nostaa organisaation iän ja koon, tekniset järjestelmät sekä valtatekijät¹¹. Mintzbergin mukaan organisaation ikä vaikuttaa organisaation rakenteeseen siten, että mitä vanhempi organisaatio on, sitä muodollisempaa on sen käyttäytyminen. Hänen mukaansa organisaatio kehittyy vaiheittain pienestä ja uudesta, orgaanisesta organisaatiosta suureksi byrokraatiaksi. Kehityksen jatkuessa organisaatio voi divisionalisoitua eli eriytyä erillisiksi tuloyksiköiksi, mutta viimeisessä kehitysvaiheessa organisaatio voi osittain palata orgaaniseen rakenteeseen. (Mintzberg 1979, 215–297; 1983, 121–156; ks. myös Leväsvirta 1999, 75). Koon vaikutuksista Mintzberg (1983, 123–128) toteaa, että mitä suurempi organisaatio on, sitä kehittyneempää on sen hallinto ja sitä eriytyneempi on sen rakenne. Organisaation koon kasvaessa myös sen keskimääräinen yksikkökoko kasvaa. Koska tieto on hajautunut organisaatiossa, myös päätöksentekoa on välttämätöntä hajauttaa. Se tehdään kuitenkin yhdenmukaiseksi ja tehokkaaksi kaavamaistamalla käyttäytymistä lukuisten sääntöjen avulla. (Child 1975; Donaldson 2001, 1, 10–11; Leväsvirta 1999, 76; Mintzberg 1983, 124). Teknisten järjestelmien laaja ohjaus- ja säätelyvalta kaavamaistaa operationaalista työtä ja muuttaa operationaalisen ytimen rakennetta byrokraattiseksi.

¹¹ Nämä ovat Mintzbergin mukaan siis itsenäisiä kontingenssitekijöitä, eivätkä sisälly ympäristö -kontingenssitekijään, kuten edellä, ympäristön sisäisten kontingenssitekijöiden esittelyn yhteydessä tehtiin. Tämä on konkreettinen esimerkki siitä mihin kontingenssiteorian kritiikki käsitteiden epäselvyydestä kohdistuu.

Toisaalta mitä monimutkaisempi ja vaikeaselkoisempi tekninen systeemi on, sitä kehittyneempi on organisaation ei-operationaalinen rakenne. Jos operationaalinen ydin automatisoidaan, muuttuu organisaation rakenne tällöin orgaanisemmaksi. (Mintzberg 1983, 128–135; ks. myös Leväsvirta 1999, 76).

Organisaatiot eivät aina kuitenkaan sopeuta rakennettaan ympäristön, iän, koon tai teknisten järjestelmien mukaan, vaan organisaation rakenteeseen vaikuttavat voimakkaammin erilaiset valtakelijät, kuten ulkoinen kontrolli, organisaation jäsenten henkilökohtaiset tarpeet tai päivän muoti. Mitä enemmän organisaatiota valvotaan ulkopuolelta, sitä keskittyneempi ja kaavamaisempi on sen rakenne. Ulkoinen kontrolli aiheuttaa päätösvallan keskittymisen hierarkian ylimmälle huipulle ja rohkaisee käyttämään sääntöjä ja määräyksiä sisäisessä kontrollissa. Myös organisaation jäsenten vallantahdolla on taipumus luoda äärimmäisen keskittyneitä rakenteita. Lisäksi Mintzberg olettaa muodin suosivan kunakin aikana tiettyä rakennetta, jonka käyttöönotto yleistyy riippumatta sen soveltuvuudesta¹². Myös eri kulttuurit voivat suosia erilaisia organisaatorakenteita. (Mintzberg 1983, 145–149; ks. myös Leväsvirta 1999, 77).

Edellä mainittujen kontingenssitekijöiden lisäksi kontingenssiteoreettisessa tutkimuksessa myös organisaation strategian on osoitettu vaikuttavan organisaatorakenteeseen, erityisesti sen divisionaalistumiseen. Esimerkiksi organisaatiolle, jonka strategiana on tuottaa lukuisia erilaisia tuotteita tai palveluita, divisionaalinen rakenne soveltuu hyvin, sillä jokaisen tuotteen tai palvelun koordinointi omassa divisioonassaan palvelee organisaation moninaista strategiaa ja kasvattaa toiminnan tehokkuutta. Rakenteellisen kontingenssiteorian tutkijat nostavatkin organisaation strategian usein olennaisimpien kontingenssitekijöiden joukkoon, kun puhutaan tekijöistä, jotka määrittävät organisaation rakennetta ja tehokkuutta. (Chandler 1962; Donaldson 2001; Galbraith 1973).

3.1.3 Rakenteellinen kontingenssiteoria

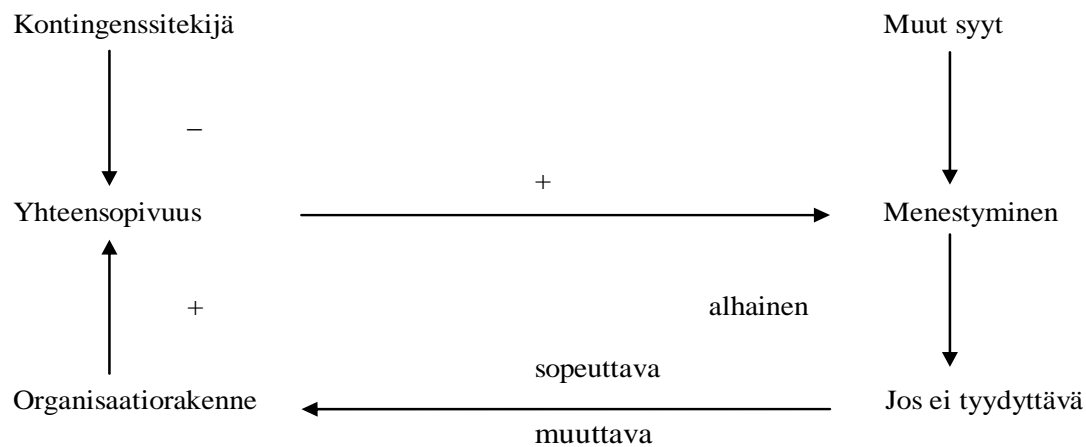
Rakenteellisessa kontingenssiteoriassa tutkitaan kontingenssitekijöiden ja organisaatorakenteen sekä organisaation toiminnan tehokkuuden välisiä suhteita. Esimerkiksi Lex Donaldsonin (2001)

¹² Hyvänä esimerkkinä muoti-ilmiöstä Suomen valtionhallinnossa 2000 -luvulla on ns. alueellistamishanke, jossa valtionhallinnon toimintoja siirretään pääkaupunkiseudun ulkopuolelle. Alueellistamisen tavoitteena on ollut valtion tehtävien tuloksellinen hoitaminen ja työvoiman saannin turvaaminen sekä maan tasapainoisen alueellisen kehityksen edistäminen ja työllisyyden tukeminen. Mutta alueellistamistoimien myönteiset vaikutukset ovat jääneet varsin vähäisiksi. (Ks. Eduskunnan tarkastusvaliokunta 2009).

mukaan Burns ja Stalker vuonna 1961, Lawrence ja Lorsch vuonna 1967 sekä Drazin ja Van de Ven vuonna 1985 ovat tutkimuksissaan todenneet, että ympäristö, organisaation koko ja liiketoimintastrategia ovat tärkeitä kontingenssitekijöitä kun muodostetaan rakennetta, jolla organisaatio suoriutuu hyvin tehtävässään. Saman hieman eri sanoin on todennut myös Macintosh vuonna 1994 esittäessään väittämänsä, että ympäristön, strategian, organisaatorakenteen ja valvonnan kesken on olemassa riippuvuus ja näiden muuttujien sopivuus keskenään on olennaista toiminnan tehokkuudelle (ks. Jokipii 2006). Rakenteellinen kontingenssiteoria sisältää seuraavat kolme oletusta, jotka yhdessä muodostavat teoriasuuntauksen ydinsisällön:

1. on olemassa yhteys kontingenssitekijöiden ja organisaatorakenteen välillä
2. kontingenssitekijät määrittävät organisaation rakenteen, koska organisaatio joka muuttaa kontingenssitekijöitään, muuttaa myös rakennettaan
3. organisaation rakenteen ja kontingenssitekijöiden välillä on olemassa sellainen yhteensopivuuden taso, joka johtaa parempaan toiminnan tehokkuuteen, kun taas yhteensopimattomuus rakenteen ja kontingenssitekijöiden välillä saa aikaan tehottomuutta (Donaldson 2001).

Rakenteellisen kontingenssiteorian mukaan jokaiselle kontingenssitekijätasolle on siis olemassa parhaiten sopiva organisaatorakenne. Rakennetyyppejä on kuitenkin edellä esitelty kahden sijaan kolme erilaista. Näitä ovat orgaaninen, byrokraattinen ja divisionaalinen organisaatorakenne. Muutos missä tahansa kontingenssitekijässä aiheuttaa muutoksen myös organisaation rakenteessa ja sen toimintamalleissa. (Burns & Stalker 1961; Chandler 1962; Child 1973a; Donaldson 2001, 3; Hage & Aiken 1969; Perälä 2006, 71; Rumelt 1974). Muutos saattaa olla kuitenkin hidasta. Vaikka muutokset kontingenssitekijöissä saavat aikaan yhteensopimattomuutta suhteessa organisaatorakenteeseen, kontingenssiteoreettisten tutkimusten mukaan organisaatiot eivät useinkaan muuta toimintatapojaan ennen kuin organisaation tehokkuus ja tuloksellisuus ovat heikentyneet merkittävästi. Viimein organisaatio ratkaisee tämän mukautumalla uuteen rakenteeseen, joka on yhteensopiva kontingenssitekijöiden kanssa. Tämä muutos palauttaa myös organisaation tehokkuuden (kuvio 2). (Chandler 1962; Donaldson 2001, 233; Perälä 2006, 69).



Kuvio 2. Rakenteellisen kontingenssiteorian mukautumiskyky- ja yhteensopivuusmalli. (Donaldson 2001, 12).

3.2 Kontingenssiteoria ja sisäinen valvonta

Kontingenssiteoriassa ja sisäistä valvontaa kuvaavissa viitekehyksissä on selkeitä yhtymäkohtia. Siinä missä kontingenssiteorian perusteella sisäisen valvonnan menettelyjen tulee olla yhdenmukaisia suhteessa organisaation olosuhteisiin, esimerkiksi COSO IC -raportissa (ks. COSO 1994, 18) todetaan, että kahdella organisaatiolla ei tulisi olla samanlaista valvontajärjestelmää, jos organisaatiot eivät ole identtisiä keskenään. Tarve sisäisen valvonnan menettelyille vaihtelee paitsi organisaation toiminnan luonteen ja koon, myös kulttuurin ja johtamisfilosofian mukaan (Jokipii 2006, 51). Valvontajärjestelmä ja sen tehokkaat menettelyt voivat muuttua ajan myötä vähemmän tehokkaiksi tai jäädä vähitellen kokonaan pois käytöstä. Tähän vaikuttavat olosuhteet, joita varten valvontajärjestelmä on perustettu. Olosuhteiden muuttuessa vanha järjestelmä menettelyineen ei enää kykenekään yhtä hyvin varoittamaan uusien olosuhteiden mukanaan tuomista riskeistä. Niinpä johdon on mietittävä säännöllisesti, vieläkö organisaation sisäinen valvontajärjestelmä on asianmukainen ja kykenevä osoittamaan uusia riskejä tai muita epävarmuustekijöitä. (Holopainen ym. 2006, 55–56).

Kontingenssiteoria on kohtuullisen uusi lähestymistapa sisäisen valvonnan tutkimuksen yhteydessä. Teoriaa on käytetty johdon laskentatoimea ja johdon valvontaa käsittelevissä tutkimuksissa ja se tarjoaa käytännöllisen näkökulman myös sisäiseen valvontaan ja sen tehokkuuteen perehtymisessä (DePaul ja Attwood, 1982; Jokipii 2006, 39). Annukka Jokipiin (2006) väitöskirjatutkimuksessa on pohdittu kysymystä mitkä ovat ne tekijät, jotka vaikuttavat sisäisen valvonnan rakenteeseen ja

tehokkuuteen. Sisäisen valvonnan rakenteen osatekijöinä tutkimuksessa olivat valvontaympäristö, riskien arviointi, valvontatoiminnot, informaatio ja tiedonkulku sekä seuranta. Sisäisen valvonnan tehokkuus määriteltiin puolestaan siten, miten tarkoin ja täydellisesti sisäisen valvonnan tavoite, eli toimintojen taloudellisuus ja tehokkuus, informaation luotettavuus, riittävyys ja ajanmukaisuus sekä lakien ja säädösten noudattaminen, saavutetaan. Tutkimuksessa sisäisestä valvonnasta ja sen tehokkuudesta muodostettiin kvantitatiiviset muuttujat. Kontingenssiteoriaan perustuen tutkimuksessa oletettiin, että sisäinen valvonta on sitä tehokkaampaa mitä paremmin yrityksen kontingenssitekijät ja valvonnan rakenne sopivat yhteen. Yrityksen kontingenssitekijöinä tutkimukseen valittiin ympäristön epävarmuus, strategia, koko ja organisaation rakenne. Valinta tehtiin johdon laskentatoimessa tehtyjen aikaisempien tutkimusten perusteella. Jokipiin tutkimusaineiston muodosti 741 suomalaisen yrityksen toimitusjohtajalle lähetetyn verkkokyselyn vastaukset. Tutkimuksen tuloksena oli, että yrityksen kontingenssitekijät vaikuttavat sisäisen valvonnan rakenteeseen ja edelleen valvonnan tehokkuuteen. Tilastollisesti merkitsevästi sisäisen valvonnan rakenteeseen ja sen tehokkuuteen vaikuttivat kaksi tekijää: yrityksen ympäristön epävarmuus ja yrityksen käyttämä strategia. Kahden muun kontingenssitekijän, yrityksen koon ja rakenteen osalta ei havaittu tilastollisesti merkitsevää vaikutusta. (Jokipii 2007, 10).

Luvussa aiemmin esitettyjä rakenteellisen kontingenssiteorian kolmea ydinväittämää Jokipii (2006, 39) sovelsi tutkimuksessaan seuraavasti. Ensinnäkin on olemassa yhteys kontingenssitekijöiden ja sisäisen valvontajärjestelmän välillä, ja toiseksi, kontingenssitekijät määrittävät sisäisen valvontajärjestelmän rakenteen. Näin ollen organisaatio, joka muuttaa kontingenssitekijöitä, muuttaa samalla sisäisen valvontajärjestelmänsä rakennetta. Kolmannen väittämän mukaan on olemassa tiettyihin kontingenssitekijöihin yhteensopiva sisäisen valvontajärjestelmän rakenne. Kun kontingenssitekijät ja sisäinen valvontajärjestelmä ovat yhdenmukaisia keskenään, sisäinen valvonta on tehokasta. Ja vastaavasti, kun kontingenssitekijöiden ja sisäisen valvonnan menettelyjen kesken on epäsopivuutta, sisäinen valvonta on tehotonta.

Ongelmallisena nimenomaan kontingenssitekijöiden ja sisäisen valvonnan menettelyjen välisten riippuvuussuhteiden tutkimisessa on ollut se, että kontingenssitekijöiden vaikutukset sisäiseen valvontajärjestelmään eivät läheskään aina ole yksiselitteisiä. Tämä johtuu siitä, että sisäisen valvontajärjestelmän rakenteet ja menettelyt muodostavat monitasoisista yhteyksistä kontingenssitekijöihin. Tutkimuksissa tämä on ilmennyt esimerkiksi siten, että tutkimuksiin valitut muuttujat eivät ole olleet ainoa muuttujajoukko, joka on vaikuttanut sisäisen valvonnan menettelyihin. Tällöin tutkijat ovat tutkimustuloksia raportoidessaan päätyneet listaamaan

tutkittujen muuttujien lisäksi useita muita organisaation sisäisiä ja ulkoisia kontingenssitekijöitä, joilla on saattanut olla vaikutusta organisaation valvontamalliin. Tutkimuksissa esiintynyt ongelma monentasoisista kontingenssitekijöiden ja sisäisen valvonnan menettelyjen yhteneväisyyksistä on ollut kontingenssitekijöiden vähäinen korrelaatio keskenään, joka mahdollistaa tutkimustuloksissa myös ristiriitaiset riippuvuussuhteet eri muuttujien välillä. (Fisher 1998; Jokipii 2006, 51). Myös tässä yhteydessä on syytä kiinnittää huomiota COSO IC -raporttiin (1994, 18) jossa todetaan, että muutos yhdessä sisäisen valvonnan osatekijässä ei vaikuta vain sisäisen valvontaprosessin seuraavaan osa-alueeseen, vaan vaikutukset ovat monitasoisia ja -suuntaisia, jolloin muutos missä tahansa sisäisen valvontajärjestelmän osatekijässä aiheuttaa väistämättä muutoksia myös muissa osatekijöissä.

Kontingenssiteoria ja riskienhallinta

Sisäisen valvonnan osa-alueilla, tai Jokipiitä (2006) mukailleen sisäisen valvonnan rakenteilla, on yhteneväisyyksiä kontingenssiteoriaan ehkä konkreettisemmin riskien tunnistamisessa ja riskienhallinnassa, sillä niissä korostuu organisaation toimintaympäristön vaikutus organisaation toimintaan ja sen rakenteisiin. Riskienhallintaprosessi lähtee aina liikkeelle riskien tunnistamisesta, sillä jos riskejä ei ole tunnistettu, niitä ei huomioida myöskään suunnittelussa tai päätöksenteossa. McNamee ja Selim (1998, 18) esittävät eräänä keinona organisaation aineelliseen omaisuuteen kohdistuvien riskien tunnistamisessa ulkoisen ympäristön lähestymistapaa. Lähestymistavassa tunnistetaan organisaation riskejä mahdollisten ulkoisen ympäristön muutosten kautta. Ympäristön muutosriskeinä voivat olla taloudellisiin, rahoituksellisiin, fyysisiin, hallinnon sääntelyyn, teknologiaan, markkinoihin, asiakkaisiin, palveluntarjoajiin tai muihin vastaaviin ulkoisiin tekijöihin liittyvät riskit. Riskien mittaamiseen voivat vaikuttaa puolestaan organisaation eettinen ilmapiiri, henkilöstön osaaminen, omaisuuden suuruus, toimintojen monimutkaisuus tai sisäisten tarkastusten tulokset. Riskitekijät ovat siis havainnoitavissa ja mitattavissa olevia ympäristön epävarmuustekijöitä.

Organisaation epävarmuustekijöiden suhdetta erilaisiin ympäristöihin kuvataan taulukossa 2. Ympäristö kuvataan ulottuvuudella staattinen – dynaaminen (engl. static – dynamic) ja organisaation menetelmät ulottuvuudella yksinkertaiset – monimutkaiset (engl. simple – complex systems). Kun ympäristö on staattinen, eli kasvu tai muutos on hidasta, tällöin ympäristö on suhteellisen vakaa. Dynaaminen ympäristö lisää epävarmuuden määrää. Mitä korkeampi on ympäristön epävarmuus, sitä monimutkaisempia menetelmiä organisaatio tarvitsee tunnistaaakseen

ympäristön muuttujia ja epävarmuustekijöitä ja hallitakseen muutosten vaikutuksia organisaatioon. (Geograntas & William 1995, 53; McNamee & Selim 1998, 18).

	Yksinkertaiset menetelmät	Monimutkaiset menetelmät
Staatinen ympäristö	VÄHÄINEN EPÄVARMUUS <ul style="list-style-type: none"> • ympäristössä on vähäinen määrä muuttujia ja epävarmuustekijöitä • muuttajat ja osatekijät ovat jossain määrin samantyyppisiä keskenään • muuttajat ja osatekijät ovat keskenään samanlaisia, eivätkä ne muutu ajan kuluessa 	SUHTEELLISEN VÄHÄINEN EPÄVARMUUS <ul style="list-style-type: none"> • ympäristössä on suuri määrä muuttujia • muuttajat ja osatekijät ovat keskenään erilaisia • muuttajat ja osatekijät pysyvät lähes samoina
Dynaaminen ympäristö	SUHTEELLISEN KORKEA EPÄVARMUUS <ul style="list-style-type: none"> • ympäristössä on pieni määrä muuttujia ja osatekijöitä • muuttajat ovat jossain määrin samanlaisia keskenään • muuttajat ovat jatkuvassa muutostilassa 	KORKEA EPÄVARMUUS <ul style="list-style-type: none"> • ympäristössä on suuri määrä muuttujia • muuttajat ja osatekijät ovat keskenään erilaisia • muuttajat ja osatekijät ovat jatkuvassa muutostilassa

Taulukko 2. Ympäristön ulottuvuudet ja havaittu epävarmuusaste. (Geograntas & William 1995, 53; McNamee & Selim 1998, 18).

Myös sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa korostetaan riskienhallinnan sopeuttamista organisaation toimintaympäristöön ja kulttuuriin. Ammattistandardien (erityisesti käytännön ohjeen 2110-1) mukaan eri organisaatiot voivat käyttää hyvinkin erilaisia riskienhallintatekniikoita. Riskienhallintaprosessi tulee kuitenkin aina suunnitella organisaation toimintojen luonteen mukaisesti. Organisaation toiminnan laajuuden ja monimutkaisuuden mukaan riskienhallintaprosessi voi olla virallinen tai epävirallinen, kvantitatiivinen tai subjektiivinen, keskitetty tai hajautettu, mutta organisaation käyttämän prosessin täytyy olla yhteensopiva organisaation kulttuurin, johtamistavan ja toiminnan tavoitteiden kanssa. Pienissä ja vähemmän monimutkaisissa organisaatioissa voi toimia epävirallinen riskienhallintaryhmä, joka käsittelee organisaation riskiprofiilia ja käynnistää säännöllisesti toimenpiteitä, kun taas organisaatiolta, joka käyttää esimerkiksi johdannaisia tai muita monimutkaisia pääomamarkkinatuotteita, edellytetään kvantitatiivisten riskienhallintavälineiden käyttöä. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 238–240).

Tutkielman kontingenssiteorian esittelyssä on tuotu esiin toimintaympäristön vaikutukset paitsi organisaation rakenteeseen, mutta myös toiminnan ja päätöksenteon keskittämiseen tai hajauttamiseen. Valtiovarain controller -toiminnon (2005, 22–23) julkaisemassa suosituksessa

ohjeistetaan sisäisen valvonnan arvioinnin delegointia organisaatiokokonaisuuksissa. Suosituksessa todetaan, että sisäinen valvonta on kiinteä osa toiminnan johtamista, joten sen keskittäminen tarkoittaa toiminnan johtamisen keskittämistä. Käytännössä johtamista ja sitä kautta sisäistä valvontaa joudutaan kaikissa suuremmissa organisaatioissa kuitenkin delegoimaan, joskin kokonaisvastuu säilyy edelleen delegoijalla. Sisäisen valvonnan arvioinnin delegointi edellyttää organisaatiolta aina hyvää sisäisen valvonnan tuntemusta. Sisäiseen valvontaan liittyvä asiantuntemus on arviointikehikon käytön edellytys jotta arviointi saadaan kohdistettua koko organisaation kannalta olennaisiin seikkoihin eikä aikaa käytetä mitättömiin asioihin. Olennaista sekä toiminnan tavoitteiden että sisäisen valvonnan osalta on tarkastella virasto-organisaatorakenteita ja niihin liittyviä suunnittelu- ja ohjaussuhteita sekä tulosvastuuta toteuttavaa raportointia. Sisäisen valvonnan arvioinnin delegoivan organisaation onkin luotava raportoinnin ja arvioinnin yhteys niin, että virasto- tai yksikötason menettelyiden kautta voidaan toteuttaa koko viraston sisäistä valvontaa ja arvioida sen asianmukaisuutta.

3.3 Yhteenveto tutkielman teoriaosuudesta

Organisaation sisäisen valvonnan menettelyt ovat erilaisia riippuen organisaation toimintaympäristöstä, koosta ja toiminnan laadusta ja laajuudesta. Dynaamisessa ympäristössä toimiva monimuotoinen organisaatio voi kohdata vaikeita valvontakysymyksiä. Stabiilimmassa toimintaympäristössä toimiva yhteisö selviää yksinkertaisemmin organisoiduilla valvontatoimilla. Organisaatioilla on aina omat tavoitteensa ja omat tapansa toteuttaa strategiansa. (Holopainen ym. 2006, 54). Näin ollen myös tavoitteita palvelevissa toimintarakenteissa ja niihin kohdistetuissa valvontatoimissa on eroja ja erilaiset ohjeistukset, tekniset valvontamekanismit ja raportointi ovat erilaisia erilaisissa organisaatioissa. Tärkeää on kuitenkin muistaa, että sisäisen valvontajärjestelmä ja sen menettelyt on suunniteltu siten, ettei niiden noudattaminen haittaa organisaation varsinaista toimintaa. (Halla ym. 2003, 33). Lisäksi valvontajärjestelmän tehokkuutta tulee seurata ja kehittää jatkuvasti organisaation tavoitteiden ja tarpeiden suuntaiseksi.

Milloin viraston johdon tietämys viraston sisäisen valvonnan tilasta sitten vaatii sisäisen tarkastuksen perustamisen, siihen ei ole yksiselitteistä vastausta. Keskustelua asiasta on käyty myös kansainvälisesti, ja sisäisten tarkastajien yhdistys, IIA (ks. Carhill & Kincaid 1989, 51), on antanut suosituksen valtionhallinnon organisaatioiden sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Suosituksen mukaan valtioiden tulisi harkita sisäisen tarkastuksen perustamista virastojensa vuosittaisen

menoarvion ylityksen määrän perusteella. Toinen suosituksessa esitetty vaihtoehto olisi sitoa päätös omasta sisäisestä tarkastuksesta viraston vuosittaisten kuittien, työntekijöiden tai viraston toimipisteiden lukumäärään. Myös Carhill ja Kincaid (1989, 51) ovat tarkastelleet asiaa ja he esittävät, että oman sisäisen tarkastuksen tarpeen määrittäjänä tulisi toimia organisaation koko, tai toisena vaihtoehtona on vaikuttaa sisäisen tarkastusyksikön perustamiseen lainsäätäjien kautta. Carhillin ja Kincaidin mukaan lainsäätäjät voisivat kontrolloida miltä valtion virastoilta vaaditaan omaa sisäisen tarkastuksen toimintoa joko mainitsemalla erikseen kyseiset virastot valtion sisäistä tarkastusta koskevassa laissa, tai esittämällä suoraan valtion virastojen ylimmille virkamiehille ehdotuksensa siitä, mitkä virastot tarvitsevat oman sisäisen tarkastuksen. Näin suurta vastuuta virastojen sisäisen tarkastuksen järjestämisestä ei Suomen lainsäätäjille ole tarjottu, mutta talousarvioasetuksemme (1243/1992) pykälät ovat linjassa Carhillin ja Kincaidin ehdotuksen taustalla olevan ajatuksen kanssa sisäisen valvonnan asianmukaisuuden varmistamisesta sisäisen tarkastuksen järjestämisestä riippumatta. Carhill ja Kincaid perustelivat ajatustaan sillä, että vaikka budjetin tai koon perusteella omaan sisäisen tarkastuksen toimintoon ei näyttäisi olevan tarvetta, johdon täytyy varmistaa, että sisäinen valvonta toimii riittävän hyvin ja että virastossa noudatetaan asianmukaisia lakeja ja sääntöjä. Heidän mukaansa valtiot ja paikallishallinnot voisivat harkita myös sisäisen tarkastuksen palvelukeskusten perustamista. Palvelukeskukset voisivat tarjota osa-aikaisia tarkastuspalveluja myös pienemmille valtion virastoille, joissa ei ole omaa sisäistä tarkastusta.

Ajatus sisäisen tarkastuksen palvelukeskusmallista on ollut esillä myös Suomessa. Sisäisen tarkastuksen jaoston kartoituksen johtopäätöksiä käsittelevässä esittelyssä esimerkitapaukseksi nostettiin yliopistot (ks. Holmberg 2006c). Yliopistoja on lukumäärällisesti suuri määrä ja niiden toiminta on luonteeltaan samankaltaista, mutta sisäisen tarkastuksen tehtävät ja ajankäytön painotukset vaihtelivat kartoituksessa huomattavasti. Yliopistoissa on kuitenkin paljon haasteita sisäiselle valvonnalle, kuten tutkimuksen autonominen asema, runsaat immateriaalioikeudet, tuotosten vaikea konkretisointi ja arviointi sekä yhteisrahoitteinen toiminta. Osaavan sisäisen tarkastuksen koordinoinnista olisi hyötyä. Valtiovarain controller -toiminnon mukaan koordinointi voitaisi toteuttaa joko hallinnonalan yhteisenä sisäisen tarkastuksen osaamis- ja palvelukeskuksena tai tiiviinä organisaatorajat ylittävänä verkostoyhteistyönä. Organisaatiotavasta riippumatta asiassa tulee huomioida sisäisen tarkastuksen vastuu palvella aina kuitenkin organisaation johtoa. (Holmberg 2006c).

Sisäisten tarkastajien avainosaaminen liittyy sisäisen valvonnan hallintaan sen laajimmassa merkityksessä. Sisäiset tarkastajat arvioivat johdon ja hallituksen puolesta organisaation sisäisen valvonnan järjestelmää ja tehtävien suorittamista liittyen tiedon luotettavuuteen ja eheyteen, lakien ja sääntöjen noudattamiseen, varojen säilymiseen, resurssien taloudelliseen ja tehokkaaseen käyttöön sekä päämäärien ja tavoitteiden saavuttamiseen. (Koivu 1996, 205). Voidaanko siis olettaa, että kyky sopeuttaa sisäisen valvontajärjestelmän rakenne ja menettelyt paremmin ja muutostilanteissa nopeammin organisaatioissa, jotka järjestävät sisäistä tarkastusta kuin organisaatioissa, jossa ei ole sisäistä tarkastusta? Entä onko sisäisen tarkastuksen järjestämistavalla, eli sillä, suoritetaanko tarkastusta organisaation omilla tarkastajilla vai ulkoistettua henkilöstöä käyttäen vai näiden kahden tavan yhdistelmänä, vaikutusta organisaation kykyyn sovittaa sisäisen valvonnan menettelyt yhteensopiviksi organisaation toimintaympäristön ja muiden organisaatiokohtaisten tekijöiden kanssa? Näihin kysymyksiin perehdytään tutkielman neljännessä luvussa.

4 SISÄISEN TARKASTUKSEN JÄRJESTÄMISTAVAT JA SEN VAIKUTUKSET ORGANISAATION SISÄISEEN VALVONTAAN

Tutkielman tässä luvussa haetaan vastausta tutkielman tutkimusongelmaan, eli siihen, vaikuttaako sisäisen tarkastuksen järjestäminen ja tapa, jolla se järjestetään organisaation sisäisen valvonnan tilaan. Sisäisen tarkastuksen jaoston kartoituksen perusteella on todettu, että mitä suurempi valtion virasto on kyseessä, sitä yleisempää on sisäisen tarkastuksen järjestäminen (ks. Holmberg 2006c). Jokipiin (2006) tutkimuksessa koko ei kuitenkaan noussut merkittäväksi tekijäksi suhteessa sisäisen valvonnan rakenteeseen ja sen tehokkuuteen. Sen sijaan toimintaympäristön epävarmuudella ja strategialla oli merkitsevä vaikutussuhde sisäiseen valvontaan ja sen tehokkuuteen. Jokipiin tutkimuksessa ei kuitenkaan tutkittu sisäisen tarkastuksen järjestämistä ja sen vaikutusta sisäisen valvontaan.

Tämän tutkielman teoriaosuuden pohjalta voidaan olettaa, että sisäisen tarkastuksen järjestäminen edesauttaa sisäisen valvonnan ja sen menettelyjen tuntemusta organisaatioissa. Mutta voidaanko samalla olettaa, että sisäisen valvonnan tila olisi parempi virastoissa, joissa on sisäinen tarkastus kuin virastoissa, joissa ei ole tarkastusta? Teoriaosuudessa todettiin, että sisäinen valvonta toimii parhaiten silloin, kun sen rakenne ja menettelyt ovat yhteensopivat organisaation toiminnan ja toimintaympäristön kanssa. Myös sisäisen tarkastuksen järjestäminen ja järjestämistapa ovat riippuvaista organisaation harjoittaman toiminnan laadusta ja laajuudesta, henkilökunnan määrästä sekä muista organisaatiokohtaisista tekijöistä. Tässä luvussa käytettävästä sisäisen tarkastuksen järjestämistä käsittelevästä aineistosta tiedetään jo sisäisen jaoston kartoituksen perusteella, että koko määrittää sitä, järjestetäänkö virastossa tarkastusta vai ei. Suuremman viraston toimintaympäristö voi kuitenkin olla laajempi, monipuolisempi ja dynaamisempi kuin pienen viraston. Tämä vaikuttaa suoraan myös viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimintaympäristöön sekä sisäisten tarkastajien työhön sisäisen valvonnan asianmukaisuuden arvioijana. Sisäisen valvonnan asianmukaisuuden ja riittävyyden varmistaminen on haastavampaa laajan ja monimutkaisemman ympäristön omaavassa virastossa kuin toimintaympäristöltään suppeamman ja stabiilimman toimintaympäristön omaavassa virastossa. Näin ollen ainoastaan sisäisen tarkastuksen järjestäminen ei välttämättä suoraan johda siihen, että sisäisen valvonnan tila olisi parempi virastoissa, joissa järjestetään sisäistä tarkastusta.

Tutkielman teoriaosuudessa käsiteltiin myös sisäisen tarkastuksen järjestämistapoja. Oman sisäisen tarkastusyksikön etuna pidettiin sitä, että omat sisäiset tarkastajat tuntevat organisaation aina

paremmin ja osaavat näin ollen kohdistaa tarkastukset paremmin kuin organisaation ulkopuoliset tarkastajat. Ulkoistetun sisäisen tarkastuksen etuna on puolestaan se, että parhaiden menetelmien ja osaajien valinta voidaan optimoida kulloisenkin tarkastuskohteen mukaan, sillä suurissa tarkastusyhteisöissä tarkastajat voivat hankkia ja ylläpitää erikoisosaamistaan paremmin kuin pienissä tarkastusyhteisöissä. Näin ollen oletetaan, että sisäinen tarkastus on parhaimmillaan silloin, kun käytetään sekä omia että ulkoisia tarkastajia. Edelleen oletetaan, että sisäisen tarkastuksen järjestäminen vaikuttaa positiivisesti viraston sisäisen valvonnan tilaan, mutta vaikutus on sitä suurempi mitä paremmin tarkastukset on kohdistettu oikeisiin asioihin ja mitä paremmalla tasolla sisäisen tarkastuksen organisaatiotuntemus ja osaaminen ovat. Siirrytään seuraavaksi testaamaan tässä muodostettuja oletuksia. Tarkastellaan ensimmäiseksi sisäisen tarkastuksen järjestämistapoja valtion virastoissa ja laitoksissa.

4.1 Sisäisen tarkastuksen järjestämistavat valtionhallinnon organisaatioissa

Tarkastelussa virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen järjestämistavoista käytetään sisäisen tarkastuksen jaoston vuoden 2006 kartoituksessa koottua aineistoa. Kartoitus käsitteli sisäisen tarkastuksen tilaa ja toimintatapoja valtionhallinnon organisaatioissa (Holmberg 2006b). Tämän tutkielman tarkasteluun valitaan organisaatiot, jotka täyttävät seuraavat kaksi kriteeriä. Ensinnäkin organisaation tulee toimia valtion kirjanpitoyksikkönä, eli sen on laadittava itsenäisesti vuosittainen tilinpäätös ja toimintakertomus. Toisena kriteerinä on se, että organisaatio on vastannut sisäisen tarkastuksen jaoston sisäistä tarkastusta koskevaan kyselyyn vuonna 2006. Näin ollen tutkielman aineiston muodostaa yhteensä 57 valtion virastoa ja laitosta.

Liitteenä 1 on listaus tutkielman virastoista ja laitoksista¹³ järjestettynä koon, eli viraston ilmoittaman henkilötyövuosimäärän mukaan. Liitteen tiedot ovat vuodelta 2006, joten joidenkin virastojen nimi ja koko ovat saattaneet muuttua erilaisten organisaatiomuutosten yhteydessä. Pääosin tiedot ovat säilyneet kuitenkin ennallaan, joten aineisto soveltuu hyödynnettäväksi myös tässä tutkielmassa.

Tutkimuksen suurin virasto on Puolustusvoimat, kooltaan 16 272 henkilötyövuotta ja pienin Ahvenanmaan lääninhallitus, kooltaan 16 henkilötyövuotta. Tutkimusaineiston virastojen

¹³ Liitteessä ja tutkielmassa myöhemmin käytetään käsitettä virasto myös silloin kun viitataan virastojen lisäksi muihin valtionhallinnon organisaatioihin, kuten laitoksiin, ministeriöihin, keskuksiin ja yliopistoihin.

keskimääräinen koko on 1263 henkilötyövuotta, ja tutkimuksen mediaaniviraston, valtiovarainministeriön, koko on 369 henkilötyövuotta. Tutkimuksen suurimmat virastot järjestävät poikkeuksetta sisäistä tarkastusta. Tutkimuksen pienimmät virastot eivät puolestaan järjestä sisäistä tarkastusta. Tämä pätee myös tutkimuksen suurimpaan ja pienimpään virastoon. Puolustusvoimat (16 272 htv) järjestää sisäistä tarkastusta, kun taas tutkimuksen pienin virasto, Ahvenanmaan läänihallitus (16 htv), ei järjestä sisäistä tarkastusta. Edelleen aineistoa tarkasteltaessa, havaitaan aineiston kahdeksan suurimman viraston järjestävän sisäistä tarkastusta ainoastaan omana työnä. Tämä on myös puolustusvoimien tapa järjestää tarkastuksensa. Vastaavasti tutkimuksen seitsemän pienimmän viraston joukossa on ainoastaan yksi, kuvataideakatemia, joka järjestää sisäistä tarkastusta, kun muut kuusi virastoa eivät sitä järjestä. Järjestämistapana kuvataideakatemialla on sekä oma tarkastus että ostopalvelu. Omaa tarkastustyötä on yhteensä 39 (68 %) aineiston 57 virastosta. Ostopalvelua käyttäviä virastoja aineistossa on yhteensä 18 (32 %). Ostopalvelua käyttävät virastot sijoittuvat koon mukaan järjestetyn aineiston keskivaiheille. Virastoja, joissa ei ole sisäistä tarkastusta, on yhteensä 13 (23 %).

Aineistosta erottuu kaksi virastotyyppiä, jotka koostaan riippumatta järjestävät sisäistä tarkastusta ja järjestämistapa on suhteellisen samanlainen. Näitä ovat ministeriöt, jotka yhtä poikkeusta, valtiovarainministeriötä, lukuun ottamatta järjestävät sisäistä tarkastusta ja joissa kaikissa on vähintään yksi oma sisäinen tarkastaja. Kolme aineiston 12 ministeriöstä täydentää omaa työtä ostopalveluin, näitä ovat kauppa- ja teollisuusministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö ja työministeriö. Lisäksi maa- ja metsätalousministeriö ilmoittaa käyttävänsä myös toisen viraston sisäistä tarkastusta, mutta käyttö on vähäistä (0,1 htv). Ministeriöiden lisäksi toisena ryhmänä aineistosta erottuvat yliopistot. Aineiston yhteensä kahdeksasta yliopistosta jokainen järjestää sisäistä tarkastusta ja kuusi yliopistoa ostaa sisäisen tarkastuksen palveluita organisaationsa ulkopuolelta. Poikkeuksia ovat Helsingin yliopisto, jossa on kaksi omaa sisäistä tarkastajaa, eikä siellä käytetä ostopalveluja ja Tampereen yliopisto, jossa ilmoitetaan oman sisäisen tarkastuksen työmääräksi 0,8 henkilötyövuotta. Helsingin yliopisto on aineiston kolmanneksi suurin ja Tampereen yliopisto aineiston kahdeksanneksi suurin virasto. Kuudesta ostopalvelua käyttävästä yliopistosta kolme täydentää ostopalvelua omana sisäisen tarkastuksen työnä, mutta kaikissa näissä kolmessa yliopistossa oman työn määrä on alle 1 henkilötyövuoden. Yliopistot käyttävät sisäisessä tarkastuksessaan pääosin siis ostopalvelua, eikä omia sisäisiä tarkastajia ole muilla kuin Helsingin yliopistolla.

Aineiston luokittelu sisäisen tarkastuksen järjestämistapojen mukaan

Järjestetään tutkimusaineiston virastot sisäisen tarkastuksen järjestämistavan perusteella neljään luokkaan seuraavasti. Ensimmäisessä luokassa ovat virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen ainoastaan omana työnä, toisessa virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksensa ainoastaan palvelua ostaen, ja kolmannessa luokassa ovat virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen sekä omana työnä että ostopalveluna. Neljännessä luokassa ovat virastot, jotka eivät lainkaan järjestä sisäistä tarkastusta. Liitteenä 2 on aineiston virastot ja laitokset järjestettynä sisäisen tarkastuksen järjestämistavan mukaan.

Virastoja, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen ainoastaan omana työnä on yhteensä 26. Virastojen joukossa on muun muassa kahdeksan ministeriötä (31 % luokan virastoista) ja kaksi yliopistoa (8 % luokan virastoista). Sisäinen tarkastuksen työn määrä on keskimäärin 2,7 henkilötyövuotta. Työn määrä jakautuu luokan sisällä ulkoministeriön 10,5 henkilötyövuodesta Riista- ja kalatalouden tutkimuslaitoksen 0,1 henkilötyövuoteen. Merkittävimmät resurssit sisäisessä tarkastuksessa on ulkoasiainministeriöllä (10,5 htv), maa- ja metsätalousministeriöllä (10 htv), puolustusvoimilla (7,5 htv) ja verohallituksella (7,5 htv). Näistä muut paitsi maa- ja metsätalousministeriö kuuluvat aineiston viiden suurimman viraston joukkoon (htv > 2 700). Maa- ja metsätalousministeriön panostusta sisäiseen tarkastukseen pienestä koostaan (510 htv) huolimatta voidaan selittää sen roolilla EU-tukien jaossa. Ulkoasiainministeriön panostusta sisäiseen tarkastukseen voidaan koon lisäksi selittää ministeriön toiminnan laadulla ja laajuudella. Ulkoasiainministeriön toimintakenttä kun on poikkeuksellisen laaja suhteessa muihin valtion virastoihin ja sen toimipaikkoja, suurlähetystöjä, sijaitseekin lukuisissa maissa ympäri maailmaa.

Ainoastaan ostopalvelua käyttäviä virastoja on viisi. Virastojen keskimääräinen koko on 391,2 henkilötyövuotta ja keskimääräinen sisäisen tarkastuksen kokonaismäärä, eli ostopalvelun määrä on vain 0,5 henkilötyövuotta (42,3 tarkastuspäivää). Vain ostopalveluna sisäisen tarkastuksensa järjestävistä virastoista kolme (60 %) on yliopistoja, kaksi muuta virastoa ovat Suomen Akatemia ja Viestintävirasto. Suomen Akatemiasta todettakoon, että viraston kokoon nähden (166 htv) sen sisäiseen tarkastukseen käytettävät resurssit (1,5 htv, 118 tarkastuspäivää) ovat merkittävät. Tätä voidaan kuitenkin selittää Suomen Akatemian toiminnan luonteella, sillä Akatemia jakaa huomattavia summia rahaa organisaationsa ulkopuolella toteutettavaan tutkimustyöhön.

Virastoja jotka oman työn lisäksi ostavat sisäisen tarkastuksen palveluita organisaation ulkopuolelta, on aineistossa 13. Sisäistä tarkastusta nämä virastot järjestävät keskimäärin 2,9 henkilötyövuoden verran, siitä omana työnä tehtävää on 47 prosenttia (1,3 htv) ja ostettua palvelua 53 prosenttia (1,5 htv, 121 päivää). Suurin sisäisen tarkastuksen työn määrä on työministeriössä, yhteensä 12,6 henkilötyövuotta, josta omana työnä järjestetään 16 prosenttia (2 htv) ja 84 prosenttia ostetaan palveluntarjoajilta (10,6 htv, yhteensä 851 päivää). Merkittävää panostusta sisäiseen tarkastukseen selittänee työministeriön kautta jaettavat huomattavat rahasummat valtiontukien muodossa. Vähiten luokan sisäistä tarkastusta järjestävässä virastossa, Kuvataideakatemiassa oman ja ostetun työn suhteen tilanne on päinvastainen. Kuvataideakatemiassa sisäisen tarkastuksen kokonaismäärä 0,3 henkilötyövuotta, josta omana työnä järjestetään 83 prosenttia (0,25 htv) ja ostopalveluna 17 prosenttia (0,1 htv, yhteensä 4 päivää). Sekä omana työnä että ostopalveluna sisäisen tarkastuksen järjestävien 13 viraston luokassa ministeriöitä ja yliopistoja on kolme kutakin (23 % luokan virastoista). Työministeriön lisäksi merkittävä panostus sisäiseen tarkastukseen kokoonsa nähden on myös kauppa- ja teollisuusministeriöllä (yhteensä 10,7 htv, jakautuen lähes puoliksi oman työn ja ostopalvelun kesken). Kuten työministeriö, myös kauppa- ja teollisuusministeriöstä ohjataan merkittäviä summia valtion rahaa suomalaiselle elinkeinotoiminnalle.

Virastojen luokkaan, jossa ei järjestä sisäistä tarkastusta kuuluu 13 virastoa. Luokassa on myös yksi ministeriö, valtiovarainministeriö (8 % luokan virastoista), mutta ei yhtään yliopistoa. Havainto siitä, että valtiovarainministeriössä ei ole sisäistä tarkastusta on yllättävä. Valtiovarainministeriön toimintakenttä merkittävien rahasummien parissa antaisi perusteita merkittäväankin panostukseen sisäisessä tarkastuksessa¹⁴.

4.2 Sisäisen valvonnan tila valtionhallinnon organisaatioissa

Tutkielman tässä osiossa keskitytään sisäisen valvonnan tilaan valtion virastoissa ja laitoksissa. Tutkimusaineistona käytetään tutkielman kohdassa 4.2.2 valittavien otosvirastojen sisäisen

¹⁴ Valtiovarainministeriö on valtioneuvoston kanslian ohella ainoa ministeriö, jossa ei ole järjestetty sisäistä tarkastusta. Tämä on koettu puutteelliseksi sisäisen valvonnan järjestelyksi jo vuonna 2001, jolloin valtiontilintarkastajat arvioivat sisäisen valvonnan tehtäviä ja haasteita valtionhallinnossa. Valtiontilintarkastajat katsoivat, että valtiovarainministeriön tulee järjestää oma sisäinen tarkastuksensa siitä riippumatta, että ministeriössä korostetaan sisäisen valvonnan näkökulmaa osana kaikkea virkatoimintaa. Tätä valtiontilintarkastajien mukaan vaatii myös valtiovarainministeriön johtava rooli valtion talousarvion valmistelussa ja finanssi- ja talouspolitiikassa yleisesti ja roolista johtuva tarve näyttää esimerkkiä myös muille ministeriöille. (Valtiontilintarkastajien kertomus 2001, 158–159).

valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumia vuosilta 2005–2009. Aineiston osalta on korostettava, että lausuma-arviot sisäisen valvonnan tilasta ja tunnistetuista kehittämistarpeista perustuvat viraston itse tekemään arvioon. Jos vastaavan arvion tekijänä olisi täysin riippumaton osapuoli, arvio ja lausumassa annettu julkilausuma saattaisivat poiketa nyt tarkasteltavista arvioista. Viraston sisäistä valvontaa ja lausuman pohjalla olevaa arviointityötä arvioi kuitenkin Valtiontalouden tarkastusvirasto vuosittaisen tilintarkastuksen yhteydessä. Lisäksi muiden kuin ministeriöiden osalta arviointi- ja vahvistuslausumasta antaa arvionsa myös kyseisen viraston vastuuministeriö vuosittaisessa tilinpäätöskannanotossaan. Näin ollen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumissa annettujen julkilausumien paikkansapitävyyttä valvotaan, joten lausumien on tässä yhteydessä todettu antavan riittävän luotettavan kuvan virastojen sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä. Pehdytään ensin valtionhallinnon sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumamenettelyyn ja lausuman sisältövaatimukseen tarkemmin.

4.2.1 Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumamenettely

Talousarvioasetuksen (1243/1992) 65 §:n kohdan 7 mukaan valtion kirjanpitoyksikkönä toimivan viraston ja laitoksen toimintakertomuksen tulee sisältää arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista (*sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma*). Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumamenettely on ollut valtionhallinnossa käytössä vuodesta 2005 lähtien. Vahvistuslausumamenettelyn tarkoituksena on ollut korostaa ja konkretisoida johdon vastuuta sisäisen valvonnan järjestämisestä. Lisäksi lausuman avulla voidaan ohjaavalle taholle ja muille sidosryhmille raportoida olennaisista sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämialueista. (Holmberg 2006a, 65).

Valtiokonttorin toimintakertomusohjeissa valtion virastoille ja laitoksille (ks. VK 2004, 2006, 2008, 2009) annetaan talousarviolainsäädäntöä tarkempia ohjeita lausuman sisällöstä. Ensimmäisen, eli vuoden 2004 ohjeen perusteella sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumassa tulee käydä läpi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyjä ja tilannetta sekä olennaisimpia kehittämistarpeita. Lausumassa tulee esittää johtopäätökset sisäisen valvonnan arvioinnin keskeisimmästä tuloksesta. Lisäksi ohjeessa ohjeistetaan, että lausuman johtopäätöksessä joko todetaan, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttää hyvin tai tyydyttävästi sille asetetut tavoitteet, tai että siinä on merkittäviä kehittämistarpeita. (VK 2004, 15).

Toimintakertomusohjeiden sisältö on säilynyt pääpiirteissään samanlaisena vuodesta 2004 eteenpäin, mutta lausumassa esitettävistä sisäisen valvonnan tilaa koskevasta johtopäätöksestä ohjeistetaan myöhemmissä ohjeissa hieman vuoden 2004 annettua ohjetta löyhemmin. Esimerkiksi vuoden 2006 ohjeessa todetaan, että lausuma on viraston tai laitoksen johdon kannanotto sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaan ja tästä mahdollisesti johtuviin kehittämistarpeisiin. Lausumassa viraston tai laitoksen johto ottaa kantaa siihen, miltä osin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt ovat riittäviä ja täyttävät niille asetetut tavoitteet. Lausumassa esitetään myös mahdolliset sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan olennaiset puutteet (kehittämiskohteet). (VK 2006, 18–19).

Lisäksi Valtiokonttorin ohjeissa (2004, 2006, 2008, 2009) todetaan, että lausuman tulee perustua todelliseen ja riittävän kattavaan sisäisen valvonnan tilan arviointiin sekä kuvata asioiden tilaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antamishetkellä. Lausuman taustalla olevan arvioinnin tulee perustua soveltuvaan ja yleisesti hyväksytyyn sisäisen valvonnan viitekehykseen. Toimintakertomusohjeessa onkin vuodesta 2006 alkaen suositeltu, että virastot ja laitokset käyttäisivät lausuman valmistelussa valtiovarainministeriön valtiovarain controller -toiminnon vuonna 2005 julkaisemaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan suositusta ja siihen sisältyvää arviointikehikkoa. Kyseisen arviointikehikon käyttö ei ole kuitenkaan pakollista, vaan muitakin yleisesti hyväksytyjä sisäisen valvonnan viitekehyksiä voi käyttää (ks. esim. VK 2006, 19).

Tuononen (2009, 37–38) on kirjoittanut Tilintarkastus -lehden artikkelissaan, että mikäli virastossa on sertifioitu laatujärjestelmä (esim. CAF tai EQFM), joka sisältää myös sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelytapoja, laatujärjestelmän sekä sisäisten ja ulkoisten tarkastusten tuloksia, järjestelmää voidaan hyödyntää vahvistuslausumaa laadittaessa. Lausuman antaminen edellyttää, että viraston johto arvioi kuitenkin kaikkia sisäisen valvonnan osa-alueita, ja ottaa kantaa siihen, varmistavatko olemassa olevat rakenteet, toimintatavat ja prosessit talouden ja toiminnan lainmukaisuuden ja tuloksellisuuden, hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamiseen sekä johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston toiminnasta ja taloudesta. Tarkoitus on, että lausumassa viraston johto esittää tiiviisti ja selkeästi johtopäätökset suoritettujen arvioinnin keskeisistä tuloksista ja ottaa kantaa siihen, täyttääkö viraston sisäinen valvonta ja riskienhallinta sille asetetut tavoitteet esimerkiksi hyvin tai tyydyttävästi. Vahvistuslausuman perusteella tulisi voida muodostaa käsitys viraston sisäisen valvonnan tilasta ja kehittämiskohteista.

Lausumamenettelyn tavoitteena on ollut, että sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumasta ja sen valmistelusta tulisi sisäisen valvonnan johtamisen sekä jatkuvan kehittämisen ja ylläpitämisen työväline valtiokonsernissa. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan ja valtiovarain controller -toiminnon julkaisemassa arviointikehikon saatteessa todetaankin, että kehikkoa soveltaessaan viraston on pyrittävä askel askeleelta kehittämään sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Kaikkien asioiden syvälinen arviointi yhdellä kertaa ja kaiken laittaminen kerralla kuntoon ei useimmiten ole toimiva lähestymistapa, koska tällöin joudutaan tekemään käytännössä liian raskailla menettelyillä töitä pelkästään arvioinnin ja lausuman toteuttamiseksi. Lisäksi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta (ks. VVC 2005, 6) korostaa, ettei riskienhallinta tai sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman edellyttämät toimenpiteet saisi muodostua omaksi erillisprosessikseen virastoissa. Lausuman laadinta, riskienhallinta ja sisäinen valvonta laajemminkin on saatava osaksi tavanomaisia johtamisen ja tulosohjauksen prosesseja, eli osaksi valtionhallinnon yksikön tavanomaista toimintaa (KPMG 2005, 72–73).

4.2.2 Otosvirastojen valinta ja lausuma-aineiston kokoaminen

Otosvirastoiksi valitaan edellä esitetyn sisäisen tarkastuksen järjestämistavan mukaisista neljästä luokasta satunnaisesti viisi virastoa kustakin. Sisäisen tarkastuksensa ostopalveluna järjestävien luokasta valitaan kaikki virastot, sillä luokassa on yhteensä viisi virastoa. Otosvirastoiksi tulevat valituiksi seuraavat virastot ja laitokset:

Sisäisen tarkastuksen omana työnä järjestävien luokasta

- maa- ja metsätalousministeriö
- Matkailun edistämiskeskus
- puolustusministeriö
- sisäasiainministeriö
- Valtiokonttori

vain ostopalvelua käyttävien virastojen luokasta

- Lappeenrannan teknillinen yliopisto
- Suomen Akatemia
- Svenska Handelshögskolan
- Vaasan yliopisto
- Viestintävirasto

sekä omana työnä että ostopalveluna sisäisen tarkastuksen järjestävien luokasta

- Kuvataideakatemia
- Ratahallintokeskus
- Teknologian kehittämiskeskus
- kauppaja- ja teollisuusministeriö (vuodet 2005–2007)
- työministeriö (vuodet 2005–2007)
- työ- ja elinkeinoministeriö (vuodet 2008–2009)

luokasta, jonka virastot eivät järjestä sisäistä tarkastusta

- Energiamarkkinavirasto
- Geodeettinen tutkimuslaitos
- Merentutkimuslaitos
- Valtion taidemuseo
- valtiovarainministeriö.

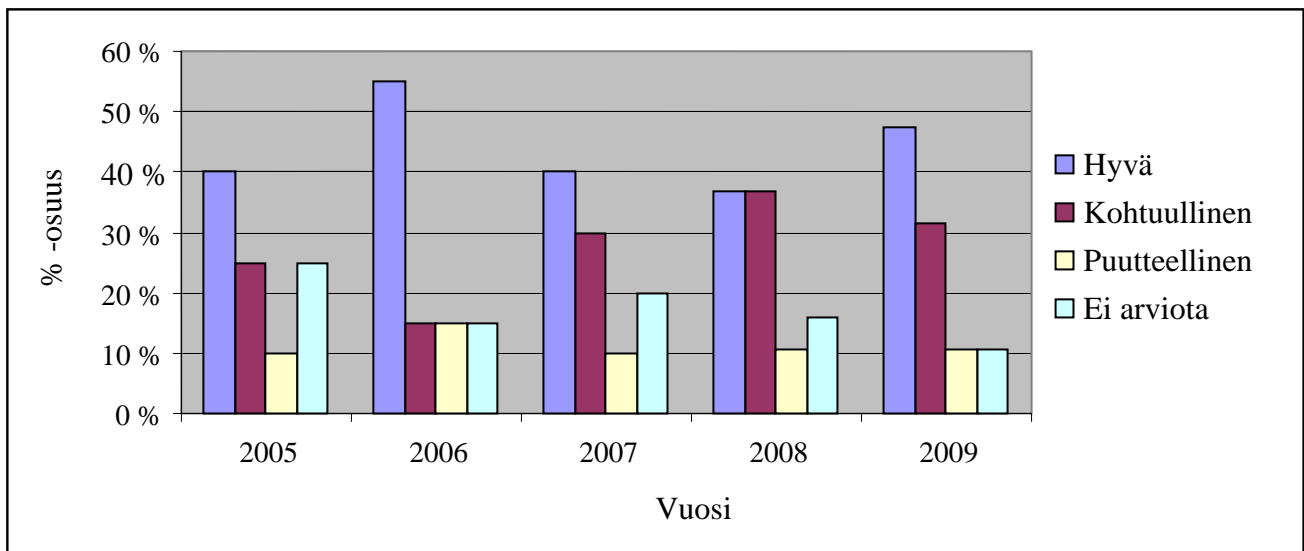
Sisäisessä tarkastuksessaan sekä omaa työtä että ostopalvelua hyödyntävien virastojen luokassa on mukana kauppaja- ja teollisuusministeriö ja työministeriö, jotka yhdistyivät vuoden 2008 alusta työ- ja elinkeinoministeriöksi. Tämä on syytä huomioida myöhemmin luvussa esitettäviä kaavioita tulkittaessa. Seuraavaksi kootaan otosvirastojen vuosien 2005–2009 sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumista arviot viraston sisäisen valvonnan tilasta sekä olennaisimmat kehittämistarpeet. Tiedot on taulukoitu tutkielman liitteessä 3 sisäisen tarkastuksen järjestämistapa-luokat säilyttäen. Luokat säilytetään, jotta tietoja vertailemalla kyetään muodostamaan kuva siitä, vaikuttaako sisäisen tarkastuksen järjestäminen ja järjestämistapa viraston sisäisen valvonnan tilaan ja sen kehittämistarpeisiin. Lausumissa tunnistettuja sisäisen valvonnan kehittämistarpeita tarkastellaan sisäisen valvonnan osa-alueittain. Osa-aluejaossa noudatetaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan ja valtiovarain controller -toiminnon arviointikehikon (VVC 2005) mukaista jakoa (ks. tutkielman luku 2). Tietoja sisäisen valvonnan kehittämistarpeista tarkastellaan vuosittain ja tavoitteena on näin muodostaa käsitys sisäisen valvonnan kehityksestä eri tavoin sisäisen tarkastuksensa järjestävien valtion virastojen ja laitosten kesken.

4.2.3 Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila otosvirastoissa vuosina 2005–2009

Vaikka valtiokonttorin ohje sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumasta on pääpiirteittäin säilynyt samana, ovat sanavalinnat muuttuneet hieman vuoden 2004 ohjeistuksesta vuoden 2009 ohjeistukseen. Näin ollen myös virastojen sisäisen valvonnan tilan raportoinnissa käytetään vaihtelevia ilmaisuja. Alla olevissa sisäisen valvonnan tilaa kuvaavissa kaavioissa on käytetty vaihtoehtoasteikkoa hyvä, kohtuullinen, puutteellinen. Otosvirastojen lausumissa käytetyt ilmaisut *sisäinen valvonta ja riskienhallinta ovat toiminnan luonteen ja sisällön edellyttämällä tasolla tai sisäisen valvonnan arvioidaan toimivan toiminnan laajuuteen ja laatuun sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaisesti* ovat saaneet edellä esitellystä vaihtoehtojoukosta arvon hyvä. Kun lausumassa on raportoitu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyjen toimivan kohtuullisesti tai tyydyttävästi, arvio on sisällytetty kohtuullinen -vaihtoehtoon. Kolmanteen vaihtoehtoon, eli puutteellinen -vaihtoehtoon on sisällytetty lausumat, joissa sisäisen valvonnan tilaa on arvioitu ja lausumassa on todettu, että sisäisessä valvonnassa kokonaisuutena on joko puutteita tai kehittämistarpeita. Lisäksi lausuma-aineistossa on lausumia, joissa sisäisen valvonnan tilaan ei ole otettu kantaa, tai kannanotto on esitetty koskien vain pientä osaa sisäisen valvonnan kokonaisuudesta. Esimerkiksi Matkailun edistämiskeskuksen vuosien 2005, 2006 ja 2007 lausumissa on todettu, että *riskienhallinta täyttää sille säädetyt vaatimukset pääosin*. Arviota muiden sisäisen valvonnan osa-alueiden tai menettelyjen toimivuudesta kokonaisuutena ei lausumassa raportoida. Tällainen lausuma on sisällytetty joukkoon: ei arviota. On kuitenkin syytä huomata, että esimerkiksi Matkailun edistämiskeskuksen riskienhallinnan tilan asianmukaisuus tulee huomioitua sisäisen valvonnan kehittämistarpeissa, sillä riskien hallinnan osa-alueella ei keskuksen vuosien 2005–2009 lausumissa ole tunnistettu kehittämistarpeita.

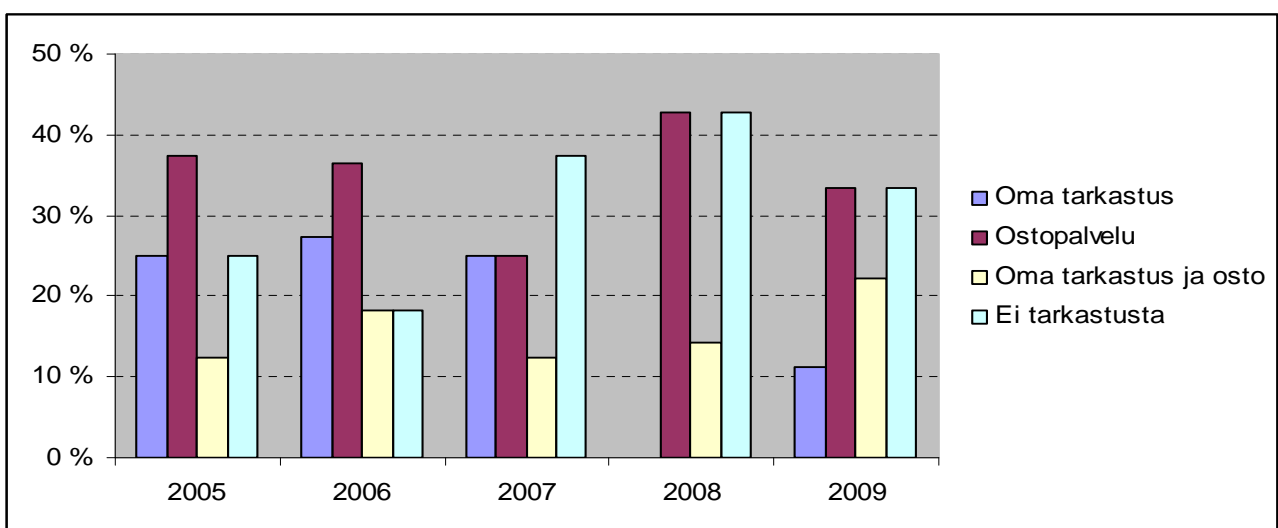
Otosvirastojen vuosien 2005–2009 lausumien, eli yhteensä 98 lausuman¹⁵, kannanotot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta jakautuivat seuraavasti. Kaikkien otosvirastojen viiden vuoden lausumista 44 prosentissa (43/98) todettiin sisäisen valvonnan tilan olevan hyvä. Sisäisen valvonnan tila arvioitiin kohtuulliseksi tai tyydyttäväksi yhteensä 28 prosentissa (27/98) lausumista ja 11 prosentissa (11/98) lausumista sisäisessä valvonnassa ja riskienhallinnassa arvioitiin olevan puutteita tai kehittämistarpeita. 17 prosentissa (17/98) lausumista ei esitetty arviota viraston sisäisen valvonnan tilasta. (Kuvio 3).

¹⁵ 20 otosvirastosta kaksi ministeriötä, kauppa- ja teollisuusministeriö ja työministeriö, yhdistettiin vuoden 2008 alusta työ- ja elinkeinoministeriöksi.



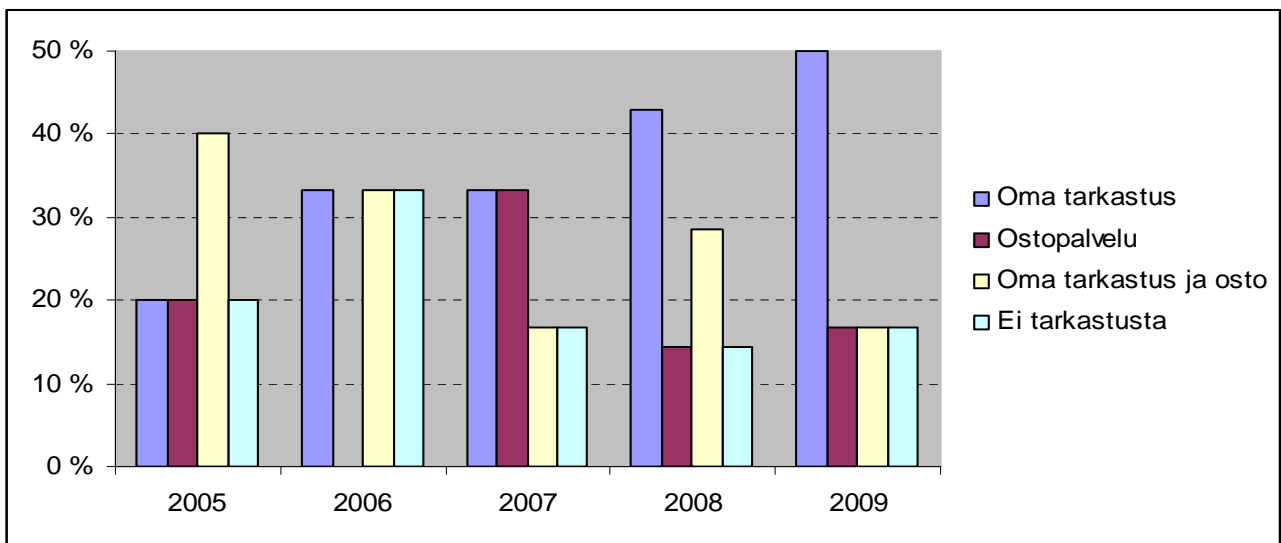
Kuvio 3. Otvirastojen arviot sisäisen valvonnan tilastaan vuosina 2005–2009.

Kun vertaillaan sisäisen valvonnan arvioita sisäisen tarkastuksen järjestämistapaan perustuvien luokkien kesken, havaitaan että virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen ostopalveluna, ovat useimmin arvioineet sisäisen valvonnan tilan hyväksi (keskimäärin 35 % hyvä-arvion sisältävistä lausumista vuosina 2005–2009). Kriittisimmin sisäisen valvonnan tilaansa ovat suhtautuneet virastot, jotka järjestävät tarkastuksen sekä omana työnä että ostopalveluna (16 % arvoista). Virastot, jotka eivät ole järjestäneet sisäistä tarkastusta ovat arvioineet sisäisen valvonnan tilan hyväksi useammin kuin virastot jotka teettävät sisäisen tarkastuksen työtä vain omilla sisäisillä tarkastajillaan (ei tarkastusta: 31 %, oma työ: 18 %). Yksikään omana työnä sisäisen tarkastuksen järjestävistä virastoista ei ollut arvioinut sisäisen valvonnan tilaansa hyväksi vuonna 2008. (Kuvio 4).



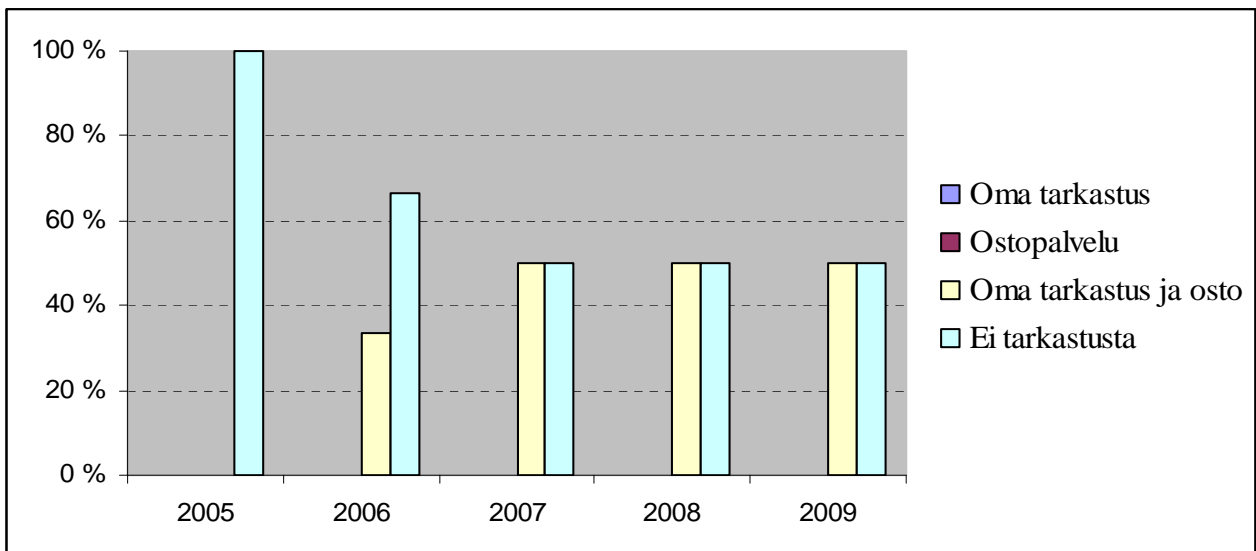
Kuvio 4. Sisäisen valvonnan tilansa hyväksi arvioineet virastot luokittain vuosina 2005–2009.

Kohtuulliseksi tai tyydyttäväksi sisäisen valvonnan tilan ovat useimmin arvioineet virastot, jotka teettävät sisäisen tarkastuksen tehtävät ainoastaan omilla tarkastajillaan (keskimäärin 36 % tarkasteluajanjaksolla arvion kohtuullinen tai tyydyttävä sisältävistä arvioista). Harvimminkin sisäisen valvonnan tilan kohtuulliseksi tai tyydyttäväksi olivat ilmoittaneet ostopalvelu-virastot (17 %). Vuonna 2006 yksikään ostopalveluna sisäisen tarkastuksensa järjestävä virasto ei ollut arvioinut sisäisen valvonnan tilaa kohtuulliseksi. Kohtuullinen tai tyydyttävä -arvioita oli sekä omana työnä että ostopalveluna sisäisen tarkastuksen järjestävien virastojen luokassa enemmän kuin luokassa, jonka virastot eivät järjestä sisäistä tarkastusta (oma työ ja osto: 27 %, ei tarkastusta: 20 %). (Kuvio 5).



Kuvio 5. Sisäisen valvonnan tilansa kohtuulliseksi arvioineet virastot luokittain vuosina 2005–2009.

Otosvirastojen lausumien perusteella sisäisen valvonnan tilassa on puutteita tai kehittämistarpeita useimmin virastoissa, joissa ei ole sisäistä tarkastusta (keskimäärin 63 % vuosittain lausumista, joissa sisäisen valvonnan tilassa oli tunnistettu puutteita tai kehittämistarpeita). Myös omaa työtä ja ostopalveluita käyttävien virastoissa on tunnistettu puutteita tai kehittämistarpeita (37 %). Otosvirastoissa, joissa sisäisen tarkastus on järjestetty ainoastaan omana työnä tai ostopalveluna, sisäisen valvonnan tilaa ei arvioitu puutteelliseksi yhtenäkkään tarkastelujakson vuonna. (Kuvio 6).



Kuvio 6. Sisäisen valvonnan tilansa puutteelliseksi arvioineet virastot luokittain vuosina 2005–2009.

Sisäisen tarkastuksen järjestämistavan mukaisissa luokissa lausumia, joissa ei esitetty arviota sisäisen valvonnan tilasta, oli eniten ainoastaan omaa tarkastusta käyttävien luokassa (keskimäärin 43 % lausumista, joissa ei esitetty arviota). Sen sijaan kaikki virastot, joissa ei ole sisäistä tarkastusta, olivat lausuneet arvionsa sisäisestä valvonnasta joka vuosi. Ainoastaan ostopalvelua käyttäneet virastot jättivät arvioimatta sisäisen valvonnan tilaansa useammin kuin omaa tarkastustyötä ja ostopalveluita käyttävät virastot (ostopalvelu -virastot: 32 %, oma työ ja osto: 25 %). Lausuma-aineistossa on kaksi virastoa, jotka eivät ole ottaneet kantaa sisäisen valvonnan tilaansa yhdessäkään lausumassa viiden vuoden aikana. Näitä olivat Matkailun edistämiskeskus, jolla on oma sisäinen tarkastus ja Svenska Handelshögskolan, joka käyttää ainoastaan ostopalvelua.

Sisäisen valvonnan tilan tarkastelu sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa

Tarkastellaan otosvirastoaineistoa tarkemmin sisäisen tarkastuksen järjestämistavan mukaisten luokkien sisällä. Omaan työhön sisäisen tarkastuksen järjestävistä virastoista sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tila arvioitiin hyväksi 32 prosentissa (8/25) ja kohtuulliseksi 40 prosentissa (10/25) luokan lausumista. Lausumia joissa ei ollut otettu kantaa sisäisen valvonnan tilaan, oli 28 % (7/25) luokan lausumista. Virastoista Matkailun edistämiskeskus ei ottanut kantaa sisäisen valvonnan tilaansa kokonaisuutena yhtenäkkään vuonna. Matkailun edistämiskeskuksen lausumissa todettiin, että riskienhallinta täyttää pääosin sille säädetty vaatimukset, mutta sisäisen valvonnan muista osaluokista ei raportoitu. Ostopalveluna sisäisen tarkastuksensa järjestävissä virastojen lausumissa sisäisen valvonnan tila oli arvioitu hyväksi 60 prosentissa (15/25) ja kohtuulliseksi 20 prosentissa

(5/25) luokan lausumista. 20 prosenttia luokan lausumista ei sisältänyt arviota sisäisen valvonnan tilasta. Tämä muodostui Svenska Handelshögskolanin lausumista.

Sekä omana työnä että ostopalveluna sisäisen tarkastuksen järjestävien virastojen lausumista 30 prosentissa (7/23) sisäisen valvonnan tila arvioitiin hyväksi. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toiminta arvioitiin kohtuulliseksi niin ikään 30 prosentissa (7/23) lausumista. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnassa oli arvioitu olevan kehittämistarpeita tai puutteita 17 prosentissa (4/23) luokan lausumista. Yhteensä viisi lausumaa, eli 22 prosenttia (5/23) luokan lausumista ei sisältänyt arviota. Tässä luokassa oli muista luokista poiketen vuosilta 2005–2009 vain 23 lausumaa, sillä otoksen virastoista kaksi, eli kauppa- ja teollisuusministeriö sekä työministeriö yhdistyivät työ- ja elinkeinoministeriöksi vuoden 2008 alusta. Työ- ja elinkeinoministeriön lausumissa (vuodet 2008–2009) sisäisestä valvonnasta on raportoitu vain osittain. Esimerkiksi vuoden 2008 lausumassa todetaan seuraavaa: *Yhteenvetona voidaan todeta, että sisäinen toimintaympäristö ja toimintarakenteet ovat arvioitsijoiden käsityksen mukaan vähintäänkin tyydyttävällä tasolla. Ongelmana nähtiin ministeriön matriisimaisen organisaatorakenteen aiheuttamat riskit. Samoin tavoitteiden asettamisen katsottiin olevan kunnossa. Riskien tunnistamisessa, arvioinnissa ja hallinnassa nähtiin olevan eniten kehitettävää.* Lausumassa ei ole arvioitu sisäistä valvontaa kokonaisuutena, mutta valvonnan kahdeksasta osa-alueesta viidestä oli kuitenkin arviot seuraavasti: sisäinen toimintaympäristön ja toimintarakenteet (osa-alue 1) ovat tyydyttävällä tasolla, tavoitteiden asettaminen (osa-alue 2) on hyvällä tasolla. Eniten kehittämistarpeita on riskien tunnistamisessa (osa-alue 3), arvioinnissa (osa-alue 4) ja hallinnassa (osa-alue 5). Valvontatoimenpiteistä, tiedonkulusta tai seurannasta (osa-alueet 6-8) ei raportoitu lainkaan. Kyseinen raportointivuosi oli työ- ja elinkeinoministeriön ensimmäinen toimintavuosi, jolloin sisäisen valvontajärjestelmän ja sen menettelyjen rakentaminen uutta organisaatiota vastaavaksi on vasta käynnistetty. Työ- ja elinkeinoministeriön vuosien 2008 ja 2009 lausumien sekä kauppa- ja teollisuusministeriön ja työministeriön vuosien 2005–2007 lausumien perusteella sisäisen valvonnan arvioksi kokonaisuutena tässä tarkastelussa katsottiin, että ministeriön sisäisessä valvonnassa on kehittämistarpeita.

Virastojen, jotka eivät lainkaan järjestä sisäistä tarkastusta, sisäisen valvonnan tila oli arvioitu hyväksi 52 prosentissa (13/25) lausumista. Kohtuulliseksi tila oli arvioitu 20 prosentissa (5/25) ja 28 prosentissa (7/25) luokan lausumista sisäisen valvonnan menettelyissä todettiin olevan kehittämistarpeita. Tämä oli ainoa luokka jonka kaikkien virastojen lausumissa oli joka vuosi otettu kantaa sisäisen valvonnan tilaan. Kuitenkin Valtion taidemuseon lausumassa sisäisen valvonnan

tilassa on arvioitu olevan kehittämistarpeita jokaisena lausumavuonna. Taidemuseon lausumissa viitataan vuodesta toiseen vuonna 2005 tehtyyn sisäisen valvonnan arviointiin. Lisäksi vuoden 2009 lausumassa taidemuseo ilmoittaa, että sisäisen valvonnan arvio tullaan uusimaan vuonna 2010. Tämä viittaa siihen, että taidemuseossa ei ole sisäistetty sisäisen valvonnan arvioinnin ja arviointi- ja vahvistuslausumamenettelylle asetettuja tavoitteita.

4.2.4 Otosvirastoissa tunnistetut sisäisen valvonnan kehittämistarpeet vuosina 2005 – 2009

Perehdytään seuraavaksi otosvirastojen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumissa tunnistettuihin kehittämistarpeisiin. Tarkastelussa nimetyt kehittämistarpeet ovat saaneet lukuarvon sen mukaan, mihin sisäisen valvonnan osa-alueeseen kehittämistarve kuuluu. Jako noudattaa valtiovarain controller -toiminnon (2005) julkaiseman arviointikehikon sisäisen valvonnan osa-alueita ja ne ovat luvun kaavioissa numeroitu seuraavasti:

1 sisäinen toimintaympäristö

2 tavoitteiden asettaminen

3 riskien tunnistaminen

4 riskien arviointi

5 riskeihin vastaaminen

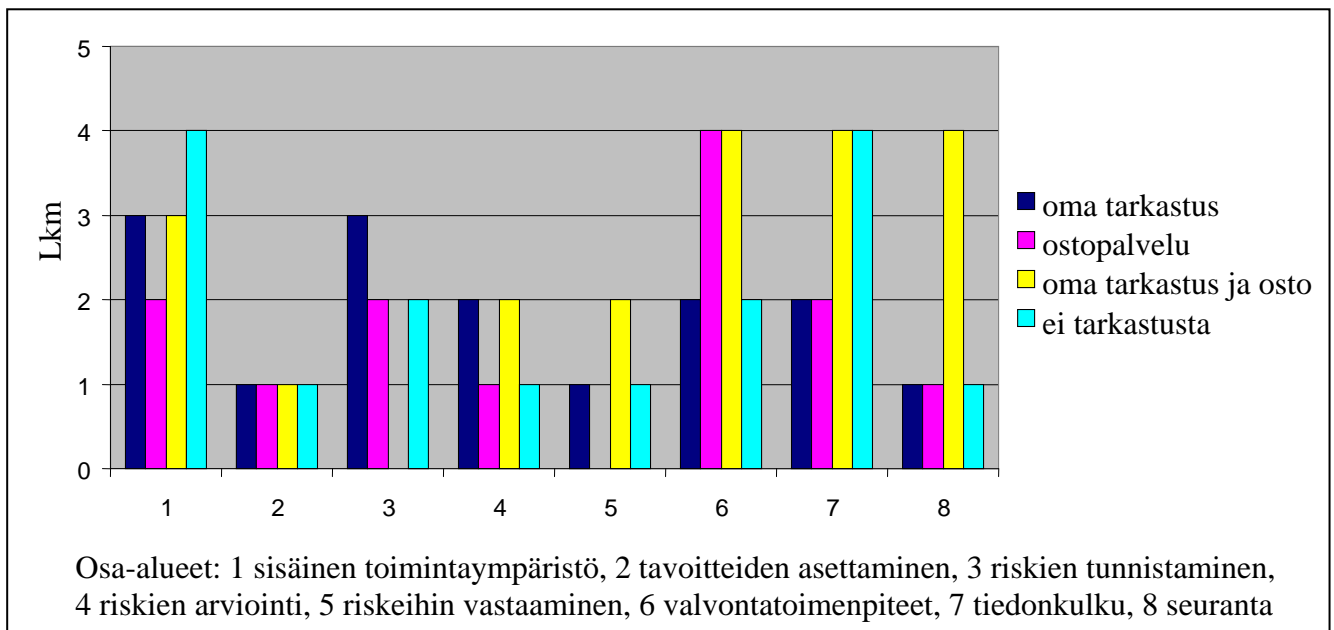
6 valvontatoimenpiteet

7 tiedonkulku

8 seuranta.

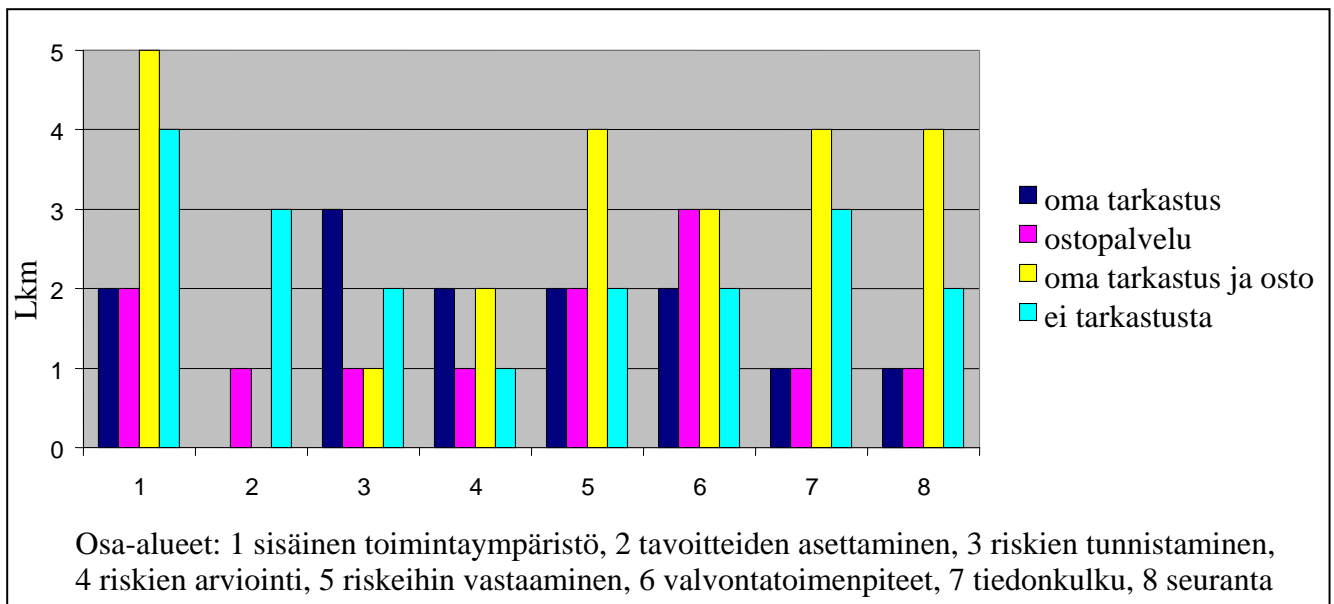
Vuonna 2005 eniten kehittämistarpeita oli tunnistettu sisäisen toimintaympäristön, valvontatoimenpiteiden ja tiedonkulun osa-alueilla. Nämä osa-alueet oli mainittu 60 prosentissa otosviraston lausumista. Useimmin sisäisen toimintaympäristön kehittämistarpeekseen olivat nostaneet virastot, joissa ei ole sisäistä tarkastusta. Valvontatoimenpiteet oli nimetty useimmin sisäisen tarkastuksen ostopalveluina hankkivien virastojen luokissa. Tiedonkulun useimmin olivat puolestaan nimenneet sekä omaa tarkastusta että ostopalvelua käyttävät, sekä virastot, joissa ei ole sisäistä tarkastusta. Lisäksi sekä omaa tarkastusta että ostopalvelua käyttävät virastot olivat

tunnistaneet selvästi muita useammin kehittämistarpeita seurannan osa-alueella. Harvimmin kehittämistarpeita tunnistettiin tavoitteiden asettamisen ja riskeihin vastaamisen osa-alueilla (20 % lausumista). Ostopalveluna järjestävät virastot eivät olleet nimenneet riskeihin vastaamisen osa-alueita kertaakaan. (Kuvio 7).



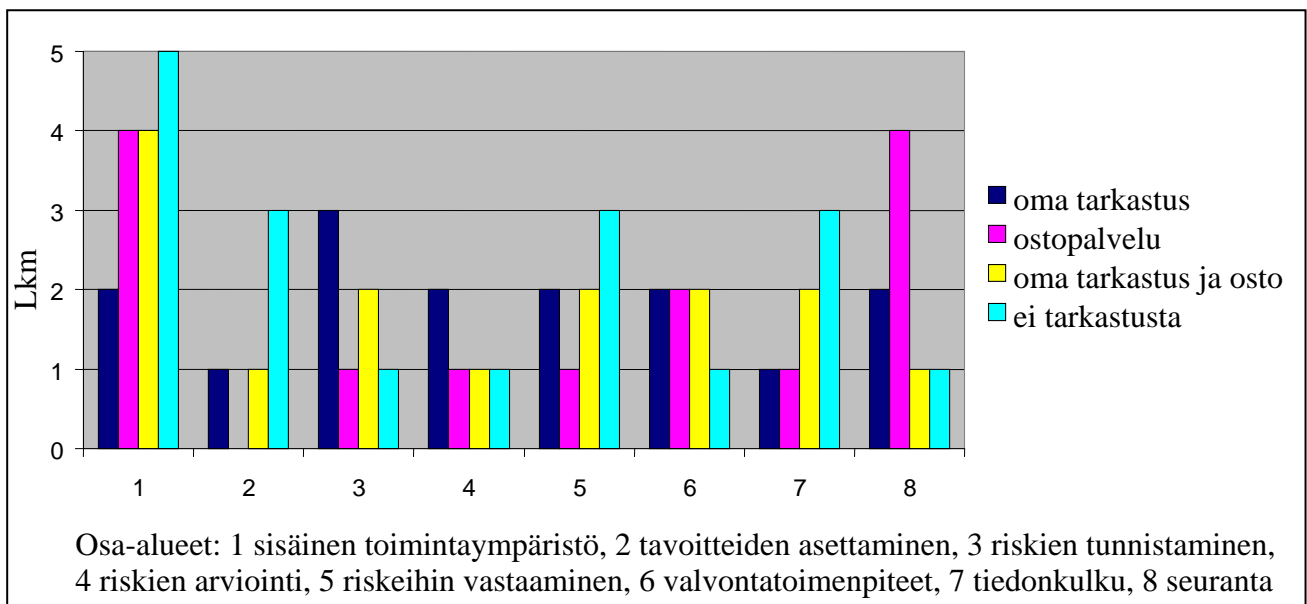
Kuvio 7. Otvirastoissa tunnistetut kehittämistarpeet vuonna 2005.

Sisäisen valvonnan kehittämistarpeita tunnistettiin useimmin sisäisessä toimintaympäristössä edelleen vuonna 2006 (65 % lausumista). Omaa tarkastusta ja ostopalvelua käyttävien virastojen luokassa oli tunnistettu muita luokkia enemmän kehittämistarpeita sisäisen toimintaympäristön, riskeihin vastaamisen, tiedonkulun sekä seurannan osa-alueilla (75–100% luokan lausumista). Vähiten kehittämistarpeita nimettiin tavoitteiden asettamisen osa-alueelta (20 % lausumista). Tätä osa-alueita ei ollut nimetty kertaakaan omaa tarkastusta omaavien virastojen luokissa. Puolet otovirastoista oli tunnistanut kehittämisvaraa myös riskeihin vastaamisen ja valvontatoimenpiteiden osa-alueilla. (Kuvio 8).



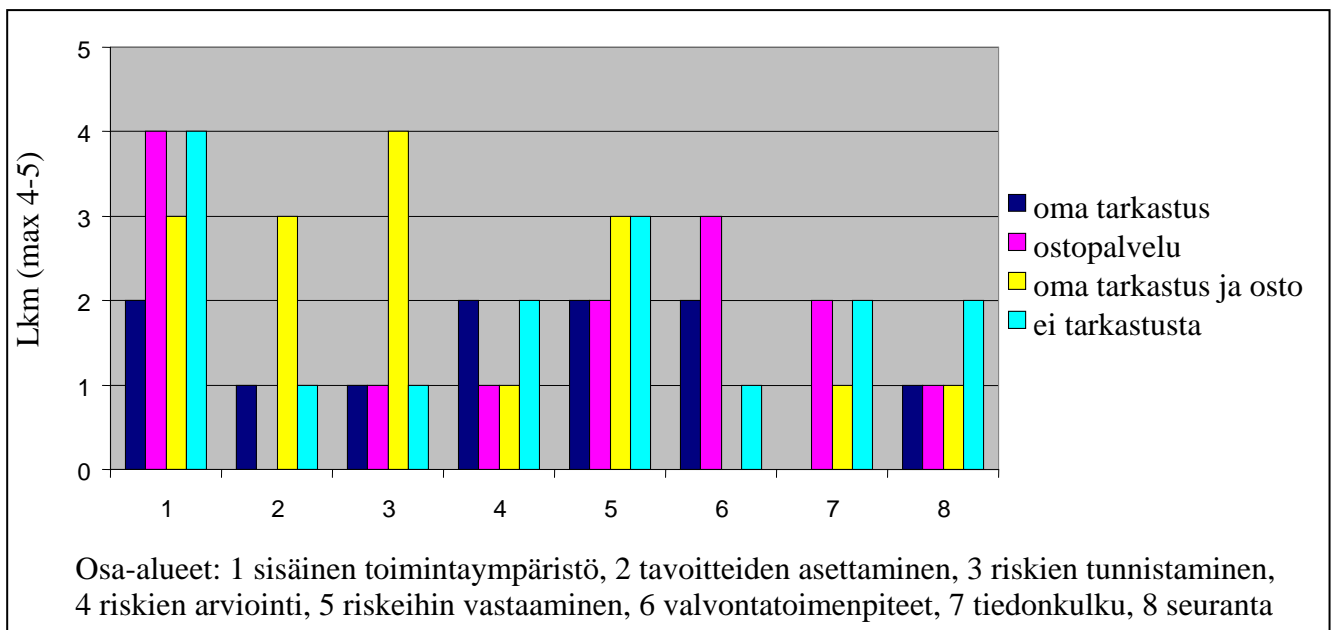
Kuvio 8. Otvirastoissa tunnistetut sisäisen valvonnan kehittämistarpeet vuonna 2006.

Peräti 75 prosentissa vuoden 2007 lausumista kehittämiskohteeksi oli nimetty sisäinen toimintaympäristö. Luokassa, jonka virastot eivät järjestä sisäistä tarkastusta, toimintaympäristö oli nimetty viraston jokaisessa lausumassa. Selvästi eniten kehittämistarpeita seurannan osa-alueella on tunnistettu virastoissa, jotka käyttävät ainoastaan ostopalvelua (75 % luokan lausumista). Vähiten olennaisia sisäisen valvonnan kehittämistarpeita oli nimetty tavoitteiden asettamisen ja riskien arvioinnin osa-alueilla. (25 % lausumista). Tavoitteiden asettamisen osa-alueetta ei mainittu yhdessäkään ostopalvelu-luokan lausumassa. (Kuvio 9).



Kuvio 9. Otvirastoissa tunnistetut sisäisen valvonnan kehittämistarpeet vuonna 2007.

Vuonna 2008 edelleen sisäisessä toimintaympäristössä on tunnistettu eniten sisäisen valvonnan kehittämistarpeita, kun kyseinen osa-alue mainitaan 72 prosentissa otoksen lausumista. Useimmin osa-alue oli nimetty luokassa, jonka virastot järjestävät tarkastuksen ostopalveluna sekä luokassa, jonka virastot eivät järjestä sisäistä tarkastusta (80 %), kun harvimmin sen oli nimennyt puolestaan omana työnä sisäisen tarkastuksen järjestävät virastot (40 %). Omana työnä ja ostopalveluna käyttävien virastojenkin luokassa osa-alue oli mainittu varsin usein, 75 prosentissa luokan lausumista. Kyseisen luokan virastoissa yleisin kehittämiskohde oli kuitenkin riskien tunnistaminen, kun kaikki luokan virastot (4/4) olivat maininneet tämän osa-alueen kehittämiskohteeksi. Toinen suhteellisen usein vuoden 2008 lausumissa kehittämiskohteena mainittu osa-alue oli riskeihin vastaaminen. Yli puolet (56 %) otoksen virastoista oli nimennyt kehittämiskohteita kyseisellä osa-alueella. Tässä jakauma luokkien kesken oli varsin tasaista, mutta edelleen sekä omana työnä että ostopalveluna sisäisen tarkastuksensa järjestävien luokka oli nimeämisessä aktiivisin, kun kyseinen osa-alue esiintyi 75 prosentissa luokan lausumista. Sisäisen valvonnan osa-alueista vähiten oli nimetty tiedonkulkua ja seuranta (28 %). Tiedonkulun osa-alueetta ei nimetty yhdessäkään ainoastaan omaa työtä tarkastuksessaan käyttävien luokassa. (Kuvio 10).

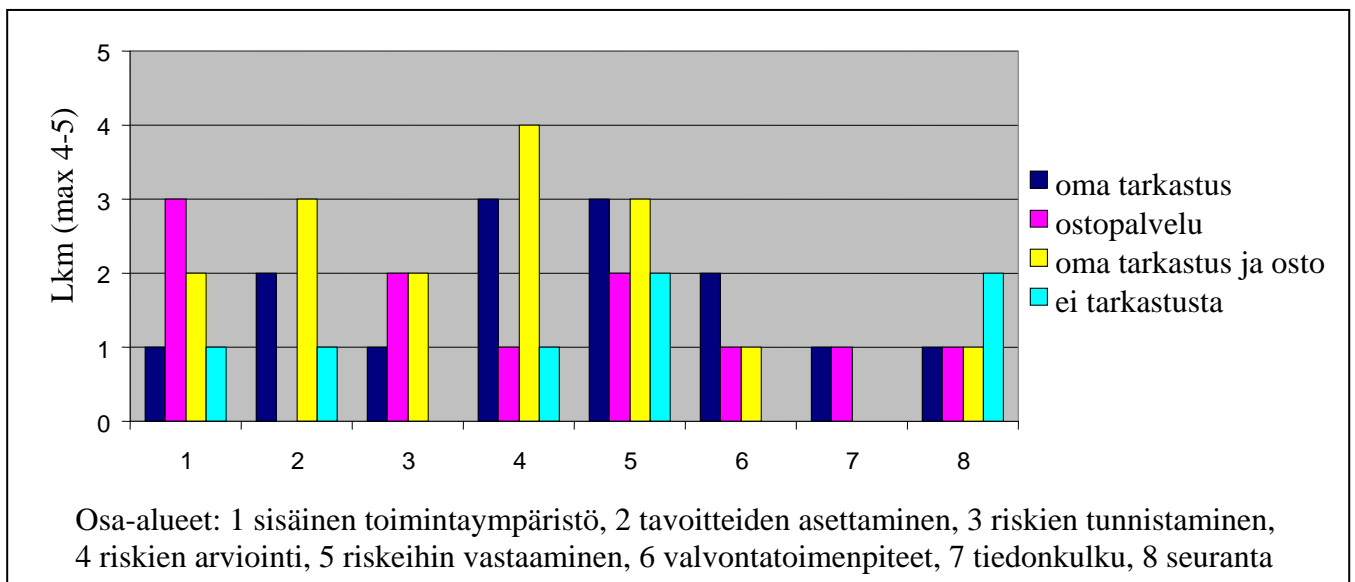


Kuvio 10. Otosvirastoissa tunnistetut sisäisen valvonnan kehittämistarpeet vuonna 2008¹⁶.

Tarkasteluajanjakson viimeisenä vuonna yleisin sisäisen valvonnan kehittämiskohde oli riskeihin vastaamisen osa-alue, kun yli puolet (56 %) otoksen virastoista nimesivät osa-alueen lausumissaan.

¹⁶ Kaaviota tulkittaessa on huomattava, että oma tarkastus ja osto -luokassa oli vuoden 2008 tarkastelussa mukana enää neljän viraston lausumat.

Useimmin riskeihin vastaamisessa tunnistettiin kehittämistarpeita virastoissa, jotka käyttävät sisäisessä tarkastuksessa sekä omaa työtä että ostopalvelua (75 % luokan lausumista). Mutta varsin usein osa-alue mainittiin myös muiden luokkien lausumissa (oma tarkastus: 60 %, ostopalvelu: 40 %, ei tarkastusta: 40 % lausumista). Suhteellisen usein kehittämiskohteeksi oli vuonna 2009 nimetty myös riskien arviointi -osa-alue, kun puolet otoksen virastoista tunnisti kehittämistarpeita tällä osa-alueella. Luokkien kesken vertaillaessa tulos ei jakaudu kuitenkaan tasaisesti. Luokista aktiivisin oli jälleen sisäisen tarkastuksensa sekä omana työnä että ostopalveluna järjestävien virastojen luokka, sillä kaikki luokan virastot tunnistivat kehittämistarpeita riskien arvioinnissaan. Toiseksi aktiivisin oli omana työnä sisäisen tarkastuksen järjestävien virastojen luokka, kun 60 prosenttia luokan virastoista tunnisti kehittämistarpeita kyseisellä osa-alueella. Sen sijaan virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen ostopalveluna ja virastot, jotka eivät järjestä sisäistä tarkastusta, olivat nimenneet riskien arvioinnin vain 20 prosentissa luokkien lausumista. Ostopalveluna sisäisen tarkastuksensa järjestävät olivat useimmin nimenneet sisäisen toimintaympäristön kehittämiskohteeseen (60 % luokan lausumista). Sisäisen valvonnan osa-alueista kehittämistarpeita tunnistettiin selvästi vähiten tiedonkulun osa-alueella (11 %). Osa-aluetta ei nimetty kertaakaan sekä omana työnä että ostopalveluna sisäisen tarkastuksen järjestävien luokassa eikä luokassa, jonka virastot eivät hyödynnä sisäistä tarkastusta. (Kuvio 11).



Kuvio 11. Otvirastoissa tunnistetut sisäisen valvonnan kehittämistarpeet vuonna 2009¹⁷.

17 Kaaviota tulkittaessa on huomattava, että oma tarkastus ja osto -luokassa oli muista luokista poiketen mukana vain neljä virastoa.

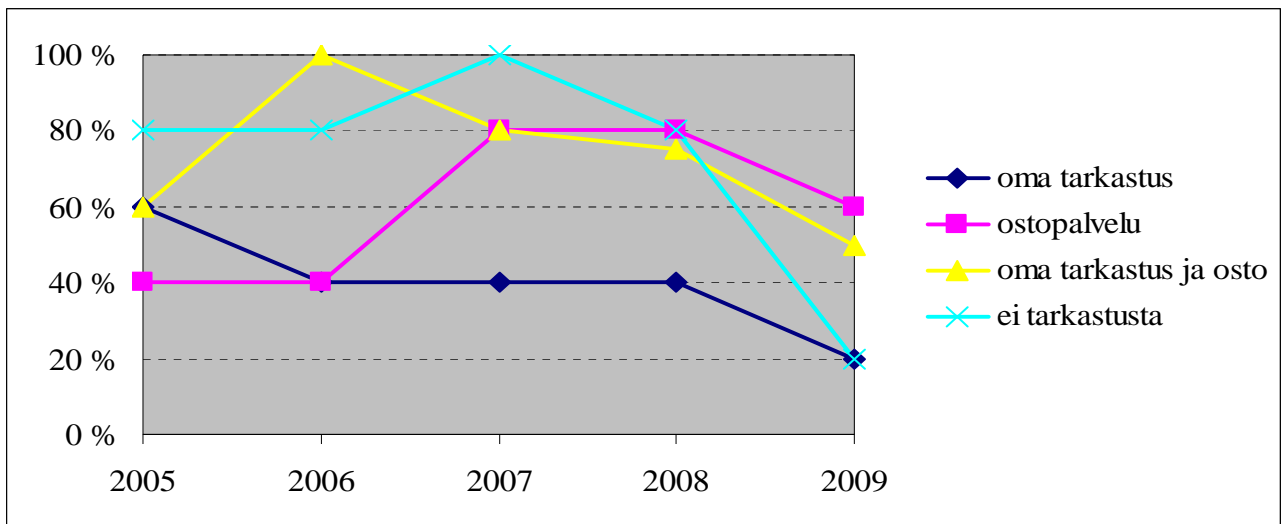
Sisäisen tarkastuksen järjestämistapoja vertailtaessa aktiivisin luokka sisäisen valvonnan kehittämistarpeiden tunnistamisessa oli sekä omana työnä että ostopalveluna sisäisen tarkastuksen järjestävien virastojen luokka. Otosaineistossa sekä omaa tarkastustyötä että ostopalvelua käyttävien virastojen lausumissa oli nimetty yhteensä 90 sisäisen valvonnan kehittämiskohdetta. Virastoissa, jotka eivät järjestä sisäistä tarkastusta vastaava luku oli 76. Ainoastaan omaa tarkastusta hyödyntävien lausumissa oli nimetty 68 kehittämiskohdetta ja ainoastaan ostopalvelua käyttävien virastojen lausumissa oli nimetty yhteensä 64 kehittämiskohdetta. Havainnon merkittävyyttä lisää se, että otoksessa kyseisen luokan lausumia oli muita vähemmän.

4.2.5 Sisäisen valvonnan kehittämistarpeet osa-alueittain vuosina 2005–2009

Tarkastellaan seuraavaksi sisäisen valvonnan kehittämistarpeita sisäisen valvonnan osa-alueittain vuosina 2005–2009. Tässä tarkastelussa pyritään selvittämään, onko sisäisen tarkastuksen järjestämistavalla merkittävää vaikutusta sisäisen valvonnan kehittämisen painopisteissä tällä viiden vuoden ajanjaksolla, toisin sanoen, erottuuko jokin luokka erityisesti jonkin osa-alueen tunnistamisessa. Virastoissa tunnistetut kehittämistarpeet on koottu otosvirastojen lausumista ja ne esitetään sisäisen valvonnan osa-alueittain. Kehitystä havainnollistetaan kaavioissa¹⁸.

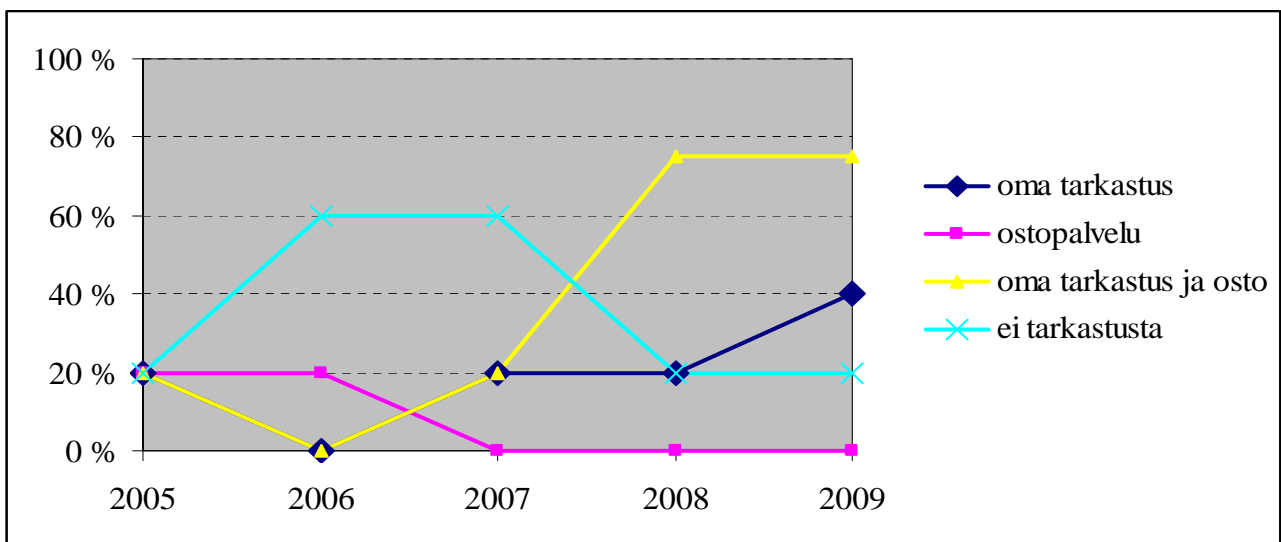
Sisäinen toimintaympäristö -osa-alue on tunnistettu kehittämistarpeeksi useissa virastoissa koko tarkastelujakson ajan. Vuonna 2005 sisäisen toimintaympäristön kehittämiskohteeseen nimesi 60 prosenttia otoksen virastoista (12/20), vuonna 2009 vastaava luku oli 39 prosenttia (7/18). Sisäisen tarkastuksensa ostopalveluna järjestävistä virastoista yli puolet (3/5) ovat kuitenkin tunnistaneet kehittämistarpeita sisäisessä toimintaympäristössään vielä vuonna 2009. Useimmin sisäisen toimintaympäristön osa-alueen kehittämiskohteeseen nimeää sekä omaa että ostopalvelua hyödyntävät virastot (2005: 60 %, 2006: 100 %, 2007: 80 %, 2008: 75 %, 2009: 50 %; ka.: 84 %). Tarkasteluajanjaksolla kehittämistarpeita sisäisessä toimintaympäristössään tunnistettiin harvimminkin virastoissa, joissa sisäinen tarkastus on järjestetty omana työnä (2005: 60 %, 2006–2008: 40 %, 2009: 20 %; ka.: 40 %). (Kuvio 12).

¹⁸ Kaavioiden suhteen on syytä havaita, että otokseen otetuista 20 virastosta kaksi yhdistyi vuoden 2008 alusta, joten kahden viimeisen tarkasteluvuoden oman tarkastuksen ja ostopalvelun luokassa on mukana vain neljä virastoa.



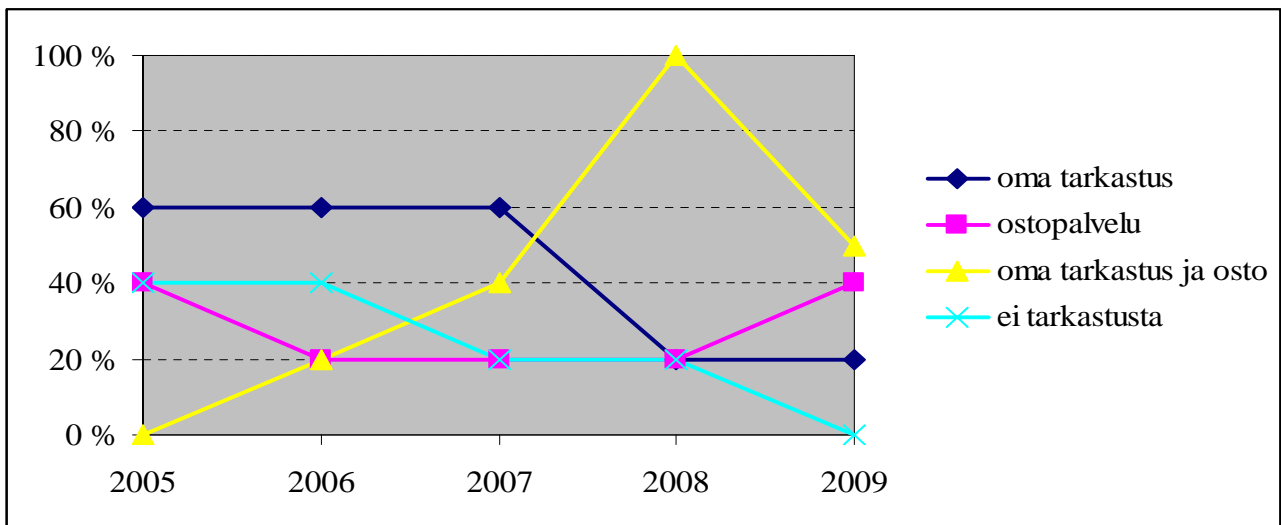
Kuvio 12. Sisäinen toimintaympäristö -osa-alue kehittämistarpeena sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa vuosina 2005–2009.

Toisen sisäisen valvonnan osa-alueen, tavoitteiden asettamisen, tunnistaminen kehittämiskohteeksi vaihtelee luokkien ja vuosien välillä. Virastoissa, joissa on omaa sisäistä tarkastusta, tavoitteiden asettaminen -osa-alueen nimeäminen kehittämiskohteeksi yleistyy vuodesta 2006 alkaen selvimmin. Vuonna 2005 jokaisesta luokasta yksi virasto (20 % aineistosta) tunnisti kehittämistarpeita kyseisellä osa-alueella, kun vuonna 2009 33 prosenttia otosvirastoista tunnisti tavoitteiden asettamisen alueella kehittämistarvetta. Useimmin tavoitteiden asettamisessa tunnistettiin kehittämistarpeita virastoissa, joissa ei ole sisäistä tarkastusta (2005: 20 %, 2006–2007: 60 %, 2008–2009: 20 %; ka.: 36 %) ja harvimminkin virastoissa, joissa käytetään puhtaasti ostopalvelua (2005–2006: 20 %, 2007–2009: 0 %; ka.: 8 %). (Kuvio 13).



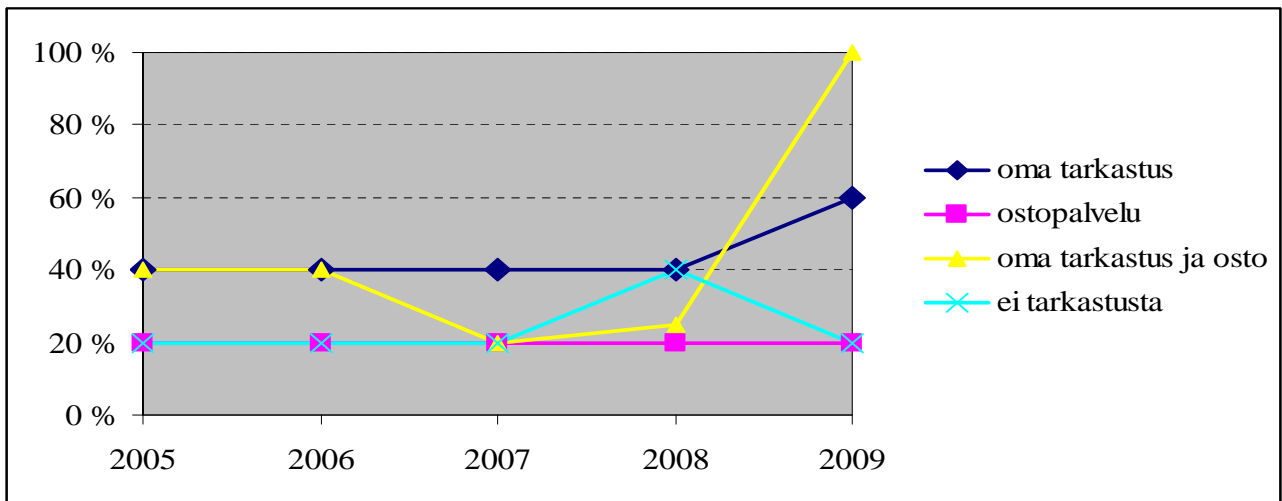
Kuvio 13. Tavoitteiden asettaminen -osa-alue kehittämistarpeena sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa vuosina 2005–2009.

Myös riskien tunnistaminen -osa-alueen nimeäminen kehittämiskohteeksi vaihtelee luokkien välillä suhteellisen paljon. Vuonna 2005 35 prosenttia (7/20) otoksen virastoista tunnistaa kehittämistarpeita osa-alueella, kun vuonna 2009 vastaava luku on 28 prosenttia (5/18). Useimmin kehittämiskohteeksi riskien tunnistaminen on nimetty oman sisäisen tarkastuksen virastojen luokassa (2005–2007: 60 %, 2008–2009: 20 %; ka.: 44 %). Riskien tunnistamisen nimeäminen sisäisen valvonnan kehittämiskohteeksi on puolestaan harvinaisinta virastoissa, joissa ei järjestetä sisäistä tarkastusta (2005–2006: 40 %, 2007–2008: 20 %, 2009: 0 %; ka.: 24 %). (Kuvio 14).



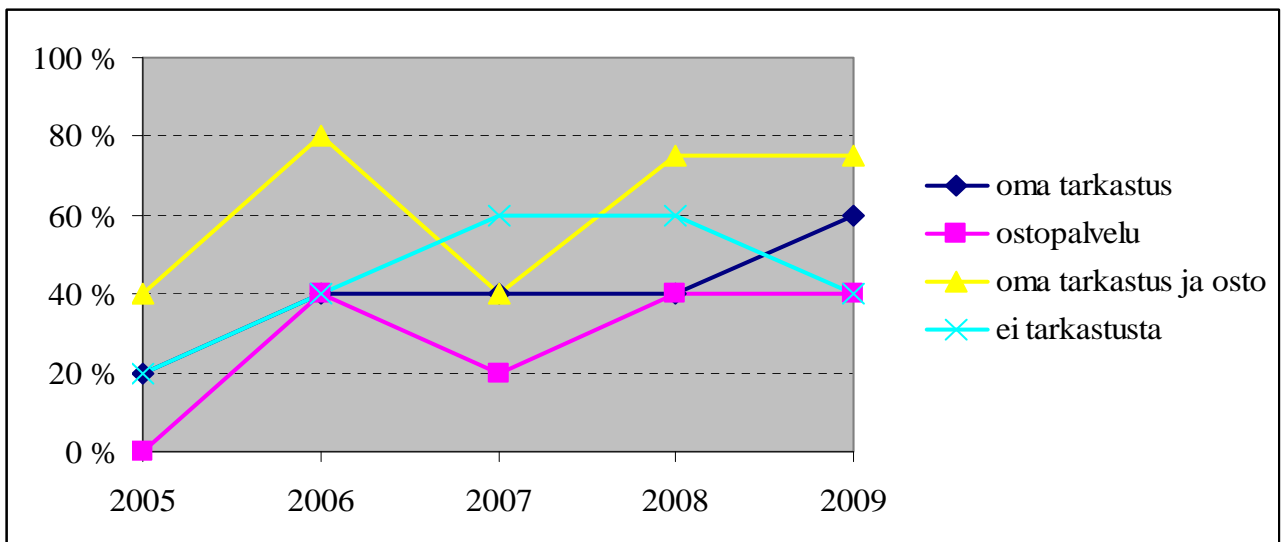
Kuvio 14. Riskien tunnistaminen -osa-alue kehittämistarpeena sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa vuosina 2005–2009.

Vuonna 2005 30 prosenttia (6/20) virastosta tunnsti kehittämistarpeita riskien arvioinnissaan, kun vuonna 2009 lähes puolet (8/18) virastoista nimesi tämän osa-alueen sisäisen valvonnan kehittämiskohteekseen. Yleisintä riskien arvioinnin nimeäminen kehittämiskohteeksi oli sekä omaa työtä että ostopalvelua käyttävien virastojen luokassa (2005–2006: 40 %, 2007: 20 %, 2008: 25 %, 2009: 100 %; ka.: 45 %). Vuonna 2009 luokan neljästä virastosta kaikki nimesivät sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumassaan riskien arvioinnin kehittämiskohteekseen. Vähiten ja tasaisimmin riskien arvioinnin kehittämiskohteeksi oli nimetty sisäisen tarkastuksensa kokonaan ulkoistaneiden luokassa, kun jokaisena tarkasteluajanjakson vuonna luokan viidestä virastosta vain yksi oli nimennyt kyseisen osa-alueen kehittämiskohteekseen (20 %). (Kuvio 15).



Kuvio 15. Riskien arviointi -osa-alue kehittämistarpeena sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa vuosina 2005–2009.

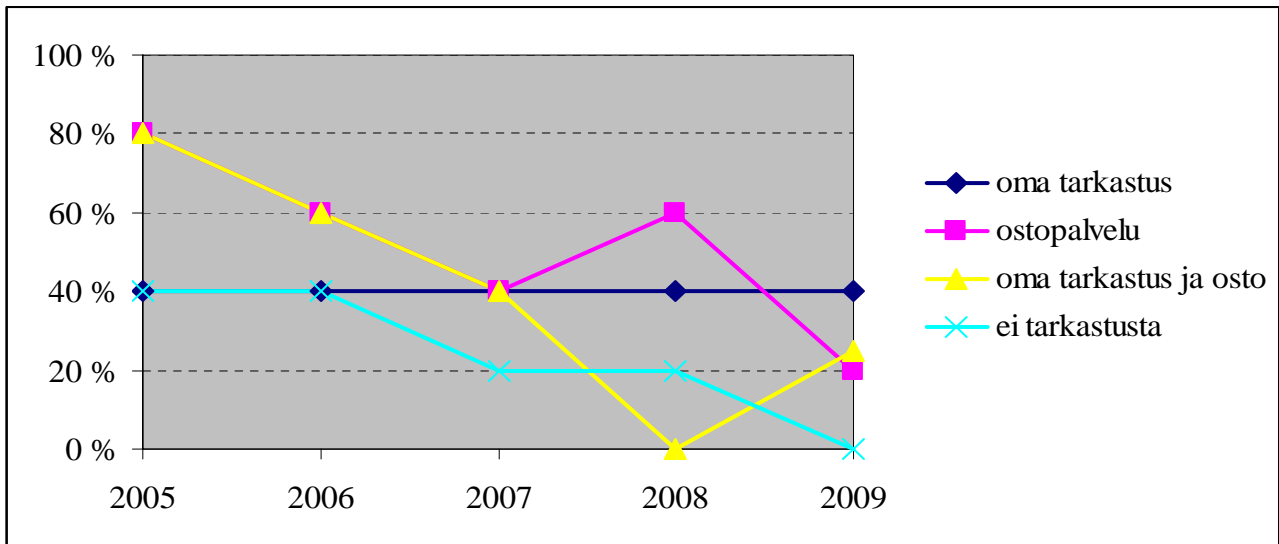
Virastoista 20 prosenttia (4/20) nimesi riskeihin vastaaminen -osa-alueen kehittämiskohteeksi vuonna 2005. Vastaava arvo oli 56 prosenttia vuonna 2009 (10/18). Useimmin riskeihin vastaaminen tunnistettiin sekä omaa että ostopalvelua hyödyntävien luokassa (2005: 40 %, 2006: 80 %, 2007: 40 %, 2008: 75 %, 2009: 75 %; ka.: 62 %). Vähiten riskeihin vastaamisessa kehittämistarpeita tunnistivat virastot, joissa tarkastus järjestetään ostopalveluna (2005: 0 %, 2006: 40 %, 2007: 20 %, 2008: 40 %, 2009: 40 %; ka.: 28 %). (Kuvio 16).



Kuvio 16. Riskeihin vastaaminen -osa-alue kehittämistarpeena sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa vuosina 2005–2009.

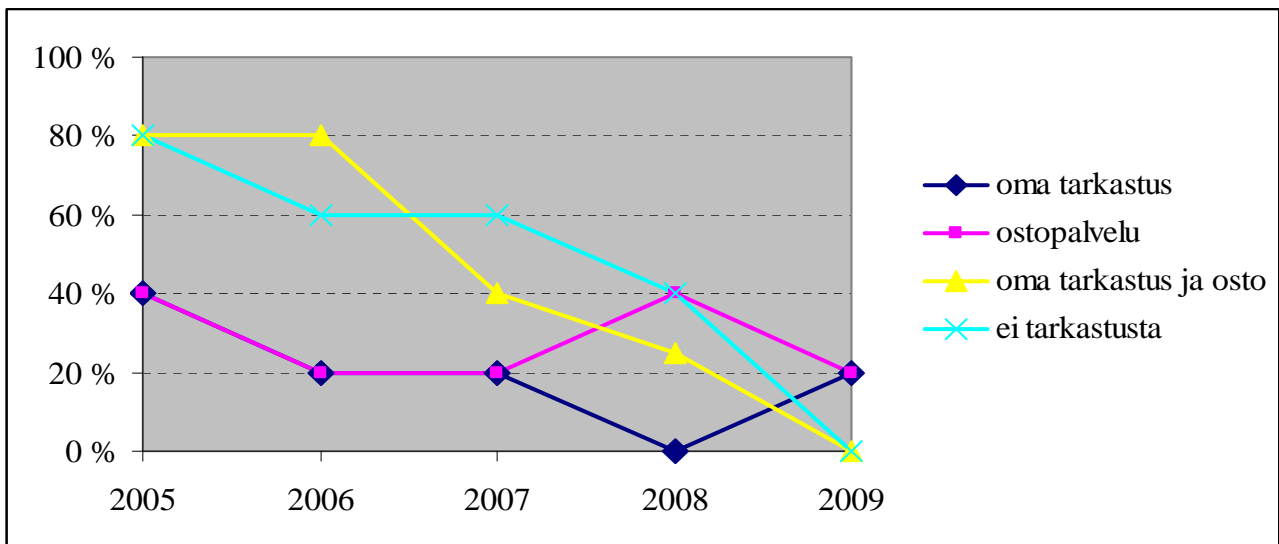
Vuonna 2005 kaikista otoksen virastoista 60 prosenttia (12/20) tunnsti kehittämistarpeita valvontatoimenpiteiden osa-alueella. Vuonna 2009 vastaava prosenttiluku oli vain 22 % (4/18). Muutos on merkittävä. Useimmin kehittämistarpeita valvontatoimenpiteissä tunnistetaan sisäisen

tarkastuksensa ostopalveluna järjestävien virastojen luokassa (2005: 80 %, 2006: 60 %, 2007: 40 %, 2008: 0 %, 2009: 20 %; ka.: 40 %). Vähiten kehittämistarpeita valvontatoimenpiteissä on tunnistettu luokassa, jonka virastot eivät järjestä sisäistä tarkastusta (2005–2006: 40 %, 2007–2008: 20 %, 2009: 0 %; ka.: 24 %). (Kuvio 17).



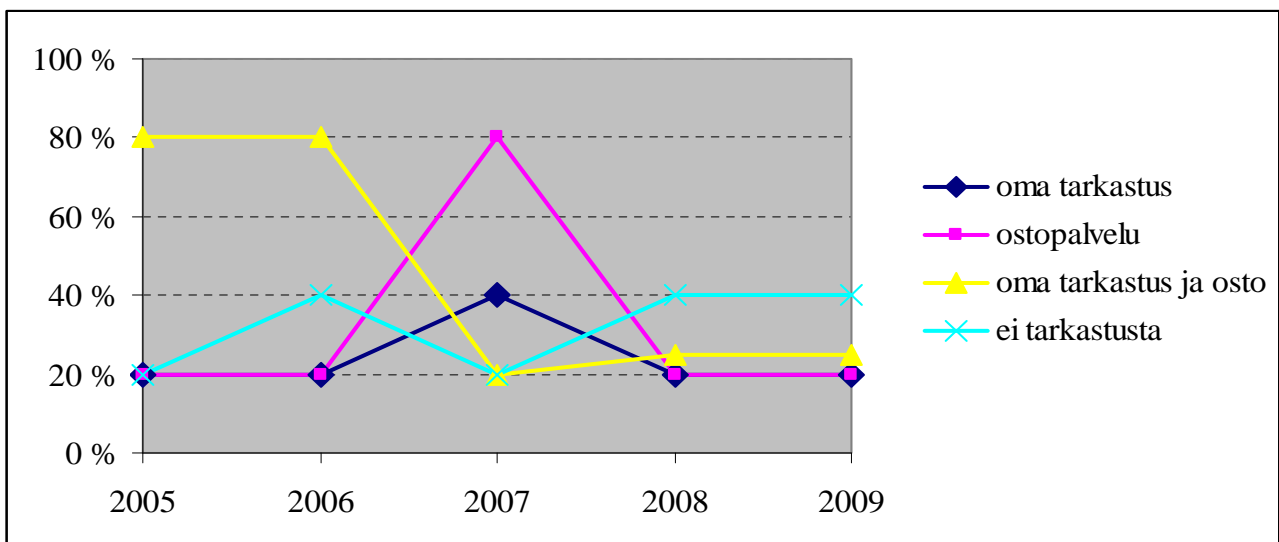
Kuvio 17. Valvontatoimenpiteet -osa-alue kehittämistarpeena sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa vuosina 2005–2009.

Tiedonkulussa tunnistetaan kehittämistarpeita vuonna 2005 60 prosentissa otosvirastoista (12/20). Vuonna 2009 vastaava luku on vain 11 prosenttia (2/18), joten tiedonkulun nimeäminen kehittämiskohteeksi on merkittävästi harvinaisempaa tarkasteluajanjakson lopussa. Useimmin tämän osa-alueen kehittämistarpeeseen nimeävät virastot, joissa ei ole tarkastusta (2005: 80 %, 2006–2007: 60 %, 2008: 40 %; 2009: 0 %; ka.: 48 %). Harvimmin tiedonkulun kehittämiskohteeseen nimeää sisäisen tarkastuksensa omana työnä järjestävät virastot (2005: 40 %, 2006–2007: 20 %, 2008: 0 %, 2009: 20 %; ka.: 20 %). (Kuvio 18).



Kuvio 18. Tiedonkulku -osa-alue kehittämistarpeena sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa vuosina 2005–2009.

Sisäisen valvonnan osa-alueista seurannan kehittämiskohteeksi nimesi 35 prosenttia (7/20) tarkastelussa olevista virastoista vuonna 2005. Vastaava luku vuonna 2009 oli 28 prosenttia (5/18). Jokaisessa luokassa oli vuosittain vähintään yksi virasto, joka nimesi seurannassa olevan kehittämistarpeita. Useimmin seurannan osa-alue sisäisen valvonnan kehittämiskohteeksi on nimetty sekä omana työnä että ostopalveluna sisäisen tarkastuksensa järjestävien luokassa (2005–2006: 80 %, 2007: 20 %, 2008–2009: 25 %; ka.: 46 %). Harvimminkin kehittämistarpeita seurannassa nimesi puolestaan sisäisen tarkastuksensa omana työnä järjestävien luokassa (2005–2006: 20 %, 2007: 40 %, 2008–2009: 40 %; ka.: 24 %). (Kuvio 19).



Kuvio 19. Seuranta -osa-alue kehittämistarpeena sisäisen tarkastuksen järjestämistapa -luokissa vuosina 2005–2009.

5 TUTKIELMAN JOHTOPÄÄTÖKSET

Kontingenssiteorian mukaan kontingenssitekijöillä on merkittävä rooli organisaation toimintaan ja rakenteeseen. Tehokkaasti toimiva organisaatio sovittaa rakenteensa ja toimintansa yhdenmukaisiksi kontingenssitekijöiden kanssa. Näin tehdessään organisaatio kykenee uudistumaan ja toimimaan riittävän tehokkaasti, vaikka sen kontingenssitekijöissä tapahtuu muutoksia. Merkittävin kontingenssitekijöistä on ympäristö. Laajasti ymmärrettynä ympäristö käsittää sekä organisaation sisäisen että ulkoisen toimintaympäristön. Sisäisen toimintaympäristön kontingenssitekijöitä ovat muun muassa organisaation tavoitteet, arvot, rakenne ja johtaminen (Chandler 1962; Kast & Rosenzweig 1985, 136–139; 150; Oulasvirta ym. 2002). Ulkoisen toimintaympäristön kontingenssitekijöitä katsotaan olevan kaikki se mitä on organisaatorajojen ulkopuolella, esimerkiksi olemassa oleva teknologia, tuotteet, asiakkaat, maantieteellinen sijainti sekä toimintaympäristön taloudellinen ja poliittinen ilmapiiri (Mintzberg 1983, 136; Leväsvirta 1999, 21, 76).

Ulkoisessa toimintaympäristössä erotetaan kaksi ulottuvuutta, ympäristön yksinkertaisuus ja monimutkaisuus sekä stabiilisuus ja dynaamisuus. Yksinkertaisessa ympäristössä toiminta on helposti hallittavissa ja ymmärrettävissä. Monimutkaisessa ympäristössä toiminnan hallinta on haasteellisempaa. Stabiilissa ympäristössä tulevat olosuhteet ovat helposti ennakoitavissa, kun taas dynaamisessa ympäristössä tapahtuu jatkuvasti muutoksia. Organisaation rakennetta kuvataan puolestaan ulottuvuudella byrokraattinen ja orgaaninen. Byrokraattinen organisaatorakenne toimii sekä yksinkertaisessa että monimutkaisessa ympäristössä, kunhan ympäristö on stabiili. Orgaaninen rakenne on taas välttämätön dynaamisessa ympäristössä. Rakenteellisen kontingenssiteorian oletamus onkin, että organisaation tehokkuus on seurausta organisaation kyvystä omaksua kontingenssitekijöihinsä yhteensopivat rakenteet. Olennaista on johdon käsitys organisaation toimintaympäristöstä, sillä johdon ensisijaisena tehtävänä on saada organisaation ympäristö, toiminta ja rakenne sovitettua mahdollisimman yhtenäisiksi keskenään. Haastavaa on kuitenkin se, että ympäristön vaikutus on jokaiselle organisaatiolle erilainen ja samantyyppinenkin ympäristö voi vaikuttaa eri tavoin eri organisaatioihin.

Kontingenssiteorian lisäksi tutkielman teoriaosassa käsiteltiin sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen tavoitteita ja sisältöjä. Sisäisen valvonnan osalta todettiin, että sisäinen valvonta toimii parhaiten silloin, kun sen rakenne ja menettelyt ovat yhteensopivat organisaation toiminnan ja

toimintaympäristön kanssa. Sisäisen tarkastuksen järjestämisen ja järjestämistavan todettiin olevan riippuvainen useista organisaatiokohtaisista tekijöistä. Tutkielman empiirisessä osassa keskityttiinkin sisäisen tarkastuksen järjestämisen ja järjestämistapojen vaikutuksiin valtion virastojen ja laitosten sisäisessä valvonnassa. Tutkielmassa todettiin, että valtion virastoista ja laitoksista todennäköisemmin sisäistä tarkastusta järjestävät suuret (yli 600 htv) virastot ja laitokset. Havainto voidaan selittää yksinkertaisesti siten, että suuren viraston johdon on haastavampaa varmistua sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä ilman sisäistä tarkastusta kuin pienen viraston johdon. Sisäisen tarkastuksen järjestämistavassa havaittiin jossain määrin kytkentöjä viraston tai laitoksen kokoon tai toiminnan luonteeseen. Sisäisen tarkastuksen järjestämisessä todennäköisimpiä omaa työtä käyttäviä virastoja ovat kaikkein suurimmat virastot sekä ministeriöt. Tyypillinen sisäisen tarkastuksen ostaja on puolestaan keskisuuri (200–600 htv) virasto, yliopisto, tai virasto joka käsittelee merkittäviä summia joko EU:n tai valtion budjettirahaa.

Tutkielman teoriaosuuden perusteella oletettiin, että sisäisen tarkastuksen järjestämisellä olisi myönteistä vaikutusta sisäisen valvonnan tilaan, sillä sisäisen tarkastuksen päätehtävänä on sisäisen valvonnan asianmukaisuuden varmistaminen ja arviointi. Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumissa sisäisen valvonnan tila onkin todettu puutteelliseksi useimmin virastoissa, jotka eivät järjestä sisäistä tarkastusta. Samalla kuitenkin virastoissa, joissa ei ole sisäistä tarkastusta, sisäisen valvonnan tila arvioitiin hyväksi keskimääräistä useimmin. Näin ollen sisäisen tarkastuksen järjestämisen ei voida katsoa vaikuttavan sisäiseen valvontaan tilaan niin, että sisäisen valvonnan tila olisi automaattisesti parempi virastossa, jossa järjestetään sisäistä tarkastusta kuin virastossa, jossa sisäistä tarkastusta ei järjestetä.

Muina havaintoina sisäisen tarkastuksen järjestämistapojen vaikutuksista sisäisen valvonnan tilaan tehtiin seuraavaa. Useimmin hyväksi sisäisen valvonnan tilansa ovat arvioineet virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksensa ainoastaan ostopalvelua käyttäen ja harvimminkin ainoastaan omaa tarkastuspalvelua käyttävät virastot. Kohtuulliseksi sisäisen valvonnan tilan ovat useimmin arvioineet virastot, joissa sisäistä tarkastusta tekevät viraston omat tarkastajat ja harvimminkin virastot, joissa käytetään ainoastaan ostopalveluja. Sisäisen valvonnan tila todettiin puutteelliseksi useimmin virastoissa, joissa ei ole sisäistä tarkastusta. Sen sijaan virastoissa, joissa sisäinen tarkastus oli järjestetty ainoastaan omana työnä tai ostopalveluna, sisäisen valvonnan tilaa ei ollut yhtenäkkään vuonna arvioitu puutteelliseksi. Sisäisen tarkastuksen järjestämistavan ei voida katsoa tämän tarkastelun perusteella vaikuttavan välittömästi viraston sisäisen valvonnan tilaan. Myöskään oletusta siitä, että järjestettäessä sisäinen tarkastus sekä omana tarkastustyönä että ostopalveluna,

tarkastustyö olisi tehokkaampaa ja vaikuttaisi viraston sisäisen valvonnan tilaan, ei tämän tutkielman empiriaosan perusteella pystytä vahvistamaan.

Sisäisen tarkastuksen sekä omana työnä että ostopalveluna järjestävät virastot tunnistivat sisäisessä valvonnassaan määrällisesti eniten kehittämiskohteita. Merkittävästi muita osa-alueita useammin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämiskohteita nimettiin sisäisen toimintaympäristön osa-alueella. Sisäisen toimintaympäristön osa-alue sisältää sisäisen valvonnan osalta merkittävät organisaation hallinnollisia menettelyjä koskevat ohjeistukset, kuten taloussäännön, riskienhallintapolitiikan ja tietoturvaohjeistukset. Osa-alueelle kuuluvat myös henkilöstön osaamiseen ja asiakirjahallintoon liittyvät asiat. Toimintaympäristö oli nostettu olennaisten kehittämiskohteiden joukkoon selvästi muita osa-alueita useammin huolimatta siitä, järjestääkö virasto sisäistä tarkastusta ja miten se mahdollisen tarkastuksensa järjestää. Tulos sisäisen toimintaympäristön merkittävyydestä on yhdenmukainen ympäristön korostuneelle asemalle myös kontingenssiteoriassa. Selvästi harvimmin sisäisen valvonnan kehittämiskohteita otosvirastojen lausumissa oli nimetty tavoitteiden asettamisen osa-alueelta. Tämä johtuu joko siitä, että tavoitteiden asettamisessa menettelyt ovat toimivia, tai siitä, ettei osa-aluetta pidetä kovinkaan merkittävänä suhteessa muihin sisäisen valvonnan osa-alueisiin.

Sisäisen valvonnan osa-alueiden sisällä merkittävimmät muutokset viiden vuoden tarkastelujaksolla havaittiin tiedonkulun, valvontatoimenpiteiden ja riskeihin vastaamisen osa-alueilla. Tiedonkulussa ja valvontatoimenpiteissä sisäisen valvonnan menettelyt parantuivat vuodesta 2005 vuoteen 2009, mutta riskeihin vastaamisessa kehitys oli päinvastaista. Muiden sisäisen valvonnan osa-alueiden osalta vertailussa ei havaittu selviä yhteneväisyyksiä, vaan kehittämiskohteet vaihtelivat suhteellisen paljon vuodesta ja luokasta toiseen verrattaessa. Yksi syy siihen, ettei vertailussa tullut esiin selviä trendejä on varmasti se, ettei sisäisen valvonnan kehittämisessä ole olemassa selkeää, vaiheittaista kehittämisspolkua, vaan jokainen virasto kehittää sisäistä valvontaansa omista lähtökohdista ja omassa aikataulussaan. Tiedonkulun ja valvontatoimenpiteiden osa-alueilla myönteinen muutos on kuitenkin muita osa-alueita merkittävämpi. Tämä saattaa johtua siitä, että sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumamenettely on velvoittanut johdon tasapuolisesti kaikissa virastoissa kiinnittämään huomiota sisäisen valvontajärjestelmänsä rakenteisiin ja toimenpiteisiin sekä valvonnasta annettavan tiedon paikkansapitävyyteen viraston ulkoisessa raportoinnissa. Riskeihin vastaamisessa kehittämistarpeita on tunnistettu muun muassa kokonaisvaltaisen riskienhallinta-ajattelun omaksumisessa ja menettelyjen kytkemisessä osaksi varsinaisia toiminta- ja suunnitteluprosesseja.

Sisäisen tarkastuksen järjestämisellä ja järjestämistavalla voi olla vaikutusta organisaation sisäisen valvonnan tavoitteiden ja menettelyiden tuntemiseen ja tätä kautta myös organisaation sisäisen valvonnan tilaan, vaikka tämän tutkielman empiriaosan tarkastelut eivät anna vahvistusta tälle oletukselle. Vertaileva tutkimusmenetelmä tällaisenaan ei ole välttämättä luotettavin mittari, sillä vertailu tehtiin suhteessa muihin virastoihin sen sijaan, että asiantilaa olisi verrattu esimerkiksi lainsäädännössä tai sisäisen valvonnan viitekehyksessä määriteltyyn sisäisen valvonnan tavoitetilaan. Tällainen vertailu edellyttäisi kuitenkin yksityiskohtaisempaa tietoa viraston sisäisestä valvonnasta kuin mitä arviointi- ja vahvistuslausuma siitä antaa. Yhtä lailla on mahdollista, että viraston sisäisen valvonnan tilaan sisäisen tarkastuksen järjestämistä ja järjestämistapoja merkittävämmiin vaikuttavat aina kuitenkin virastokohtaiset tekijät, kuten viraston johdon sitoutuneisuus sisäiseen valvontaan sekä viraston ulkoisen ja sisäisen toimintaympäristön yhteensopivuus ja muutosherkkyys. Myös sisäisen tarkastuksen suositusten toimeenpanossa voi olla merkittäviä virastokohtaisia eroja. Mielenkiintoista olisikin tutkia tarkemmin sekä kontingenssitekijöiden että sisäisen tarkastuksen vaikutuksia yksittäisen viraston sisäiseen valvontaan. Tapaustutkimus yhdistettynä kontingenssiteoriaan voisi tarjota syvällisempää tietoa esimerkiksi johdon, sisäisen tarkastuksen ja viraston toimintaympäristön vaikutuksista viraston sisäiseen valvontaan.

LÄHTEET

- Aldhizer, George R. III; Cashell, James D. & Martin, Dale R. 2003: Internal Audit Outsourcing. *The CPA Journal* 73:8, 38–42.
- Anttiroiko, Ari-Veikko; Kallio, Olavi & Rönkkö, Pentti 1993: *Systeemiteoria kunnallistieteellisen tutkimuksen lähestymistapana*. Tampereen yliopisto, kunnallistieteiden laitos, julkaisusarja 4/1993.
- Asetus valtion talousarviosta 1243/1992.
- Burns, Tom & Stalker G. M. 1961: *The Management of Innovations*. London.
- Caplan, Dennis H. & Kirschenheiter, Michael 2000: Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services. *Contemporary Accounting Research* 17:3, 387–428.
- Carhill, Kevin M. & Kincaid, James K. 1989: Applying the Standards in Governmental Internal Auditing. *The Internal Auditor* 46:5, 50–55.
- Chandler, A. D., Jr. 1962: *Strategy and Structure. Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. Cambridge: MIT Press.
- Chenhall, R. 2003: Management control systems design with in its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28, 2-3, 127-168.
- Chapman, C. S. 1997: Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society* 22, 2, 189-205.
- Child, J. 1975: *Managerial and Organizational Factors Associated With Company Performance. Part 2: Contingency Analysis*. *Journal of Management Studies*, 12-27.
- CoCo-malli - Opas valvontakriteereistä. Sisäiset tarkastajat ry. Ammatillisten asioiden toimikunnan muistio 14.4.1999. Saatavana osoitteesta: www.theiia.fi. [Luettu 21.9.2008].
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 1992: *COSO - raportti*. Sisäiset tarkastajat ry:n suomennos. Saatavana osoitteesta: www.theiia.fi. [Siteerattu 27.10.2007].
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 1994: *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary, Framework, Reporting to External Parties, Addendum to “Reporting to External Parties”*. Two-volume edition.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2004: *Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Executive Summary Framework*.
- Donaldson, Lex 2001: *The Contingency Theory of Organizations*. Sage Publications. Thousand Oaks, California.

- Drazin, R. & Van de Ven, A.H. 1985: Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30, 514-539.
- Eduskunnan tarkastusvaliokunta 2009: Valtion toimien alueellistaminen. Selvitys 7.5.2009. Saatavana osoitteesta www.eduskunta.fi.
- Fisher, J. G. 1998: Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes. Past Results and Future Directions. *Behavioural Research in Accounting*, 10/1998.
- Funston, Rick 2003: Creating a Risk-intelligent Organization. *Internal Auditor*. April, 2003, 60.
- Galbraith, J. R. 1973: *Designing Complex Organizations*. Reading, M. A: Addison-Wesley.
- Georgantas, Nicholas C. & William Acar 1995: *Scenario-Driven Planning: Learning to Manage Strategic Uncertainty*. Quorum Books. Westport CT.
- Goodwin, Jenny 2004: A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors. *Managerial Auditing Journal* 19:5, 640–650.
- Hage, J. & Aiken, M. 1969: Routine Technology, Social Structure and Organizational Goals. *Administrative Science Quarterly*, 18, 279-290.
- Halla, Ilona; Häätinen, Raija; Grönfors-Kallio, Anneli; Malm, Saara; Kaisanlahti, Timo; Kontula, Lisbet & Väisänen, Heljä 2003: *Corporate Governance Suomessa*. Edita Prima Oy. Helsinki.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta (HE) 188/1999.
- Hallintolaki 434/2003.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta (HE) 202/2009.
- Hannan, Michael T. & Freeman, John H. 1978: *The Population Ecology of Organizations. Environments and Organizations*. Marshall W. Meyer and Associates (toim.) Jossey-Bass. San Francisco.
- Haveri, Arto 2002: Kuntarajojen sopeuttamisen perusmekanismit ja näköalat. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 1/2002, 7–21. Kunnallistieteen yhdistys.
- Heikkala, Jani & Strömmer, Päivi 2009: Laatuhyönteistä ja malleista apua sisäisen valvonnan ja ohjauksen kehittämiseen. *Tilintarkastus-Revision* 3/2008.
- Help, Tuulikki 2003: Mitkä ovat pienen sisäisen tarkastuksen yksikön toimintamahdollisuudet? *Tilintarkastus-Revision* 1/2003, 50-52.
- Hoffman, J. J.; Carter, N. M. & Cullen, J. B. 1994: The Effect of Lag-Structure Identification When Testing for Fit. *Organization Studies*, 15, 829–848.

- Holmberg, Jan 2006a: Sisäinen valvonta ja riskienhallinta valtionhallinnossa. Tilintarkastus-Revision 2/2006, 64–67.
- Holmberg, Jan 2006b: Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston kartoitus sisäisestä tarkastuksesta valtionhallinnossa 2006. Kartoituksessa koostettu aineisto toimitettu sähköpostitse tekijälle 13.9.2007. Tekijän hallussa.
- Holmberg, Jan 2006c: Valtionhallinnon sisäisen tarkastuksen kartoitus ja johtopäätökset. Kartoituksen tulosten esitysmateriaali ja valtiovarain controller -toiminnon havainnot 1.12.2006. Valtiovarain controller -toiminto. Esitysmateriaali toimitettu sähköpostitse tekijälle 13.9.2007. Tekijän hallussa.
- Holmberg, Jan & Kiviaho, Markus 2009: Sisäinen tarkastus edistää tehokasta johtamista. Hallinto 1/2009, 12–13.
- Holopainen, Atte; Koivu, Eila; Kuuluvainen, Antero; Lappalainen, Keijo; Leppiniemi, Jarmo; Mikola, Matti & Vehmas, Keijo 2006: Sisäinen tarkastus. Tietosanoma Oy. Helsinki.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) 1994: Perspective on Outsourcing Internal Auditing: A Professional Briefing for Chief Audit Executives. Altamonte Springs, Florida.
- Jokipii, Annukka 2006: The Structure and Effectiveness of Internal Control. A Contingency Approach. Väitöskirja. Vaasan yliopisto.
- Jokipii, Annukka 2007: Mikä vaikuttaa yrityksen sisäiseen valvontaan ja sen tehokkuuteen? Tilintarkastus-Revision 5/2007, 8-15.
- Juppo, Virpi 2006: Systeemi- ja kontingenssiteoriat muutoksen johtamisen näkökulmina. Johtaminen uudistuvassa paikallishallinnossa -työryhmä. Vaasan yliopisto.
- Kallio, Olavi 1995: Ympäristön vaikutus kuntaorganisaation toimintaan. Kunnan toimintaympäristön tilannetekijöiden merkitys etsittäessä selityksiä kuntien toimintamallien ja rakenteen muuttumiseen 1980-luvun alusta 1990-luvun alkuun. Väitöskirja. Tampereen yliopisto.
- Koivu, Eila 1996: Sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen – kannattava toimenpide? Tilintarkastus-Revision 3/1996, 205–208.
- KPMG 2005: Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta. Edita.
- KPMG 2007: Riskienhallinnan kehittäminen osana sisäisen valvonnan kehittämistä korostuu valtion virastojen ja laitosten toimintakertomuksissa. Tilintarkastus-Revision 6/2007, 88-90.
- Kuuluvainen, Antero 2003: Hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmä edellyttää omaa sisäistä tarkastusta suureen organisaatioon. Tilintarkastus-Revision 2/2003, 4-5.
- Laki valtion talousarviosta 423/1988.
- Lawrence, Paul R. & Lorsch, Jay W. 1969: Organization and Environment. Managing Differentiation and Integration. Richard D. Irwin Inc. Homewood, Illinois.

- Leväsvirta, Leena 1999: Kuntien hallinto muuttuvassa toimintaympäristössä kunnallisten luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden roolit sekä niiden yhteensopivuus toimintaympäristön kanssa. Väitöskirja. Tampereen yliopisto.
- Mattila, Matti 2006: Tehtävänä valvonta. Versio 3. Julkaisu tilattavissa osoitteesta http://www.geocities.com/tehtavana_valvonta.
- McNamee, David & Selim, Georges M. 1998: Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Springs, Florida.
- Mintzberg, Henry 1979: The Structuring of Organizations. A Synthesis of the Research. Prentice-Hall. Englewoods Cliffs.
- Morgan, Gareth. 1986: Images of Organizations. Sage Publications Inc. Beverly Hills.
- OECD 2004: OECD Principles of Corporate Governance.
- Oulasvirta, Lasse; Ohtonen, Jukka & Stenvall, Jari 2002: Kuntien sosiaali- ja terveydenhuollon ohjaus. Tasapainoista ratkaisua etsimässä. Sosiaali- ja terveysministeriön julkaisuja 19/2002. Sosiaali- terveysministeriö. Saatavana osoitteesta www.stm.fi. [Siteerattu 28.10.2007].
- Pennings, J. M. 1992: Structural Contingency Theory: A Reappraisal. *Research in Organizational Behaviour*, 14, 267–309.
- Perälä, Kari 2006: Kassanhallintakäytännöt Suomen kunnissa. Väitöskirja. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Saatavana osoitteessa: www.doria.fi.
- Pöysti, Tuomas 2006: Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausumat vuodelta 2005. Valtioneuvoston controller, Tuomas Pöystin esitys Valtiokonttorin riskienhallintapäivässä 11.5.2006. Valtiovarain controller -toiminto.
- Rittenberg, Larry E. & Covalleski, Mark A. 1997: The Outsourcing Dilemma: What's Best for Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Spring, Florida.
- Rumelt, R. P. 1974: Strategy, Structure and Economic Performance. Boston, Harvard University, Graduate School of Business Administration.
- Selim, Georges & Yiannakas, Aristodemos 2000: Outsourcing the Internal Audit Function. A Survey of the UK Public and Private Sectors. *International Journal of Auditing* 4, 213–226.
- Sisäisen tarkastuksen jaosto 2008: Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston kokouspöytäkirja 3.6.2008.
- Sisäiset tarkastajat ry 2007: Sisäisen tarkastuksen kansainvälinen ammatillinen ohjeistus. Ammattistandardit, eettiset säännöt, käytännön ohjeet. Sisäiset tarkastajat ry.
- Spraakman, Gary 1985: Canadian Internal Audit Practices. A Comparison of Profit-Pursuing and Government Organizations. *Optimum* 16:1, 85–92.

- Subramaniam, Nava, Ng, Chew & Carey, Peter 2004: Outsourcing Internal Audit Services. An Empirical Study on Queensland Public-Sector Entities. *Australian Accounting Review* 14:3, 86–95.
- Suomen perustuslaki 731/1999.
- Tuononen, Tuulikki 2009: Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma valtionhallinnossa. *Tilintarkastus-Revision* 1/2009.
- Valtiokonttori (VK) 2004: Ohje toimintakertomuksesta valtion virastoille ja laitoksille. Valtiokonttori. Hallinnon ohjaus.
- Valtiokonttori (VK) 2006: Toimintakertomusohje valtion tilivirastoille, muille tulosohjatuille virastoille ja laitoksille sekä talousarvion ulkopuolisille rahastoille. 1.12.2006. Dnro 407/03/2006. Valtiokonttori. Hallinnon ohjaus.
- Valtiokonttori (VK) 2008: Toimintakertomusohje valtion tilivirastoille, muille tulosohjatuille virastoille ja laitoksille sekä talousarvion ulkopuolisille rahastoille. 14.11.2008. Dnro 396/03/2008. Valtiokonttori. Hallinnon ohjaus.
- Valtiokonttori (VK) 2009: Toimintakertomusohje valtion tilivirastoille, muille tulosohjatuille virastoille ja laitoksille sekä talousarvion ulkopuolisille rahastoille. 13.11.2009. Dnro 571/03/2009. Valtiokonttori. Hallinnon ohjaus.
- Valtion tilintarkastajain kertomus vuodelta 2001. Saatavana osoitteesta: www.eduskunta.fi. [Siteerattu 28.10.2008]
- Valtiovarain controller -toiminto (VVC) 2005: Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi. Valtiovarainministeriö.
- Valtiovarainministeriö (VM) 2007a: Suuret virastot panostavat sisäiseen tarkastukseen. Valtiovarainministeriön tiedote 8/2007. Saatavana osoitteesta www.valtioneuvosto.fi.
- Valtiovarainministeriö (VM) 2007b: Sisäinen valvonta toiminnan ja valtiontalouden valvontajärjestelmässä. Saatavana osoitteesta www.vm.fi. [Siteerattu 28.11.2007].
- Valtiovarainministeriö (VM) 2009: Sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Osoitteessa www.vm.fi. [Siteerattu 20.9.2009].
- Vehmas, Keijo 2005: Sisäisen tarkastuksen näkyvyys johtamis- ja hallintoprosessien edistämässä organisaatioiden kotisivuilla. *Tilintarkastus-Revision* 5/2005, 4–6).
- Widener, Sally K. & Selto, Frank H. 1999: Management Control Systems and Boundaries of the Firm. Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities? *Journal of Management Accounting Research* 11, 45–73.
- Woodward, J. 1965: *Industrial Organization. Theory and Practice*. Oxford, UK: Oxford University Press.

Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma-aineisto. Otosvirastojen toimintakertomukset saatavana osoitteesta www.netra.fi:

Energiamarkkinaviraston toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Kauppa- ja teollisuusministeriön toimintakertomukset vuosilta 2005–2007

Kuluttajaviraston toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Kuvataideakatemian toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Lappeenrannan teknillisen korkeakoulun toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Maa- ja metsätalousministeriön toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Matkailun edistämiskeskuksen toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Puolustusministeriön toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Ratahallintokeskuksen toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Sisäasianministeriön toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Suomen Akatemian toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Svenska handelshögskolanin toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Tekes – teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskuksen toimintakertomukset vuosilta 2005–2009 (ent. Teknologian kehittämiskeskus)

Turvatekniikan keskuksen toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Työministeriön toimintakertomukset vuosilta 2005–2007

Työ- ja elinkeinoministeriön toimintakertomukset vuosilta 2008–2009

Vaasan yliopiston toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Valtiokonttorin toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Valtiovarainministeriön toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Valtion taidemuseon toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

Viestintäviraston toimintakertomukset vuosilta 2005–2009

LIITE 1

Tilivirasto	Viraston		Sisäinen tarkastus	
	Hallinnon ala	koko, htv	oma työ, htv	ostopalvelu, pv
Puolustusvoimat	PLM	16272	7,5	
Oikeusministeriön hallinnonala	OM	9585	4	
Helsingin yliopisto	OPM	7600	2	
Verohallitus	VM	6174	7,5	
Ulkoasiainministeriö	UM	2700	10,5	
Tullilaitos	VM	2567	1,7	
Valtion teknillinen tutkimuskeskus	KTM	2480	1	
Tampereen yliopisto	OPM	2100	0,08	
Tampereen teknillinen yliopisto	OPM	1900	0,25	30
Ympäristöministeriö	YM	1850	1,5	
Maanmittauslaitos	MMM	1805	2	
Kuopion yliopisto	OPM	1495	0,5	40
Tiehallinto	LVM	982	3	
Tilastokeskus	VM	932	1	1
Metsäntutkimuslaitos	MMM	922	0,2	
Maa- ja elintarviketalouden tutkimuskeskus	MMM	900	2	
Lappeenrannan teknillinen yliopisto	OPM	870	0	26
Geologian tutkimuskeskus	KTM	818	0,7	32
Merenkululaitos	LVM	774	2	25
Suomen ympäristökeskus	YM	588	0,7	
Ilmatieteen laitos	LVM	571	0,17	17
Valtiokonttori	VM	564	3,3	
Maa- ja metsätalousministeriö	MMM	510	10	
Sosiaali- ja terveysministeriö	STM	479	1,3	20
Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus	STM	474	0,6	
Patentti- ja rekisterihallitus	KTM	473	1	
Vaasan yliopisto	OPM	462	0	10
Sisäasiainministeriö	SM	455	4,4	
Valtiovarainministeriö	VM	369	0	
Työministeriö	TM	334	2	851
Opetusministeriö	OPM	330	1,5	
Kauppa- ja teollisuusministeriö	KTM	323	5,5	412
Riista- ja kalatalouden tutkimuslaitos	MMM	321	0,1	
Teknologian kehittämiskeskus	KTM	266	3,5	74
Viestintävirasto	LVM	253	0	37,5
Valtion taidemuseo	OPM	243	0	
Ajoneuvohallintokeskus	LVM	230	0,1	32
Svenska handelshögskolan	OPM	205	0	20
Lääkelaitos	STM	186	0	
Liikenne- ja viestintäministeriö	LVM	182	1	
Suomen Akatemia	OPM	166	0	118
Ratahallintokeskus	LVM	147	0,1	35
Puolustusministeriö	PLM	140	2,5	
Merentutkimuslaitos	LVM	119	0	
Turvatekniikan keskus	KTM	117	0	
Matkailun edistämiskeskus	KTM	113	1	
Kuluttajavirasto	KTM	94	0	
Sosiaali- ja terveydenhuollon tuotevalvontakeskus	STM	90	0	
Kilpailuvirasto	KTM	70	0,17	
Asuntorahastovirasto	YM	69	0,19	
Vakuutusvalvontavirasto	STM	68	0	
Mittatekniikan keskus	KTM	65	0	
Geodeettinen laitos	MMM	57	0	
Kuvataideakatemia	OPM	45	0,25	4
Kuluttajatutkimuskeskus	KTM	40	0	
Energiamarkkinavirasto	KTM	31	0	
Ahvenanmaan lääninhallitus	SM	16	0	

Taulukon tiedot valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston kartoituksesta (ks. Holmberg 2006b).

LIITE 2

Virasto	Hallinnon ala	Viraston koko, htv	Sisäinen tarkastus	
			oma työ, htv	ostopalvelu, pv
Puolustusvoimat	PLM	16272	7,5	
Oikeusministeriön hallinnonala	OM	9585	4	
Helsingin yliopisto	OPM	7600	2	
Verohallitus	VM	6174	7,5	
Ulkoasiainministeriö	UM	2700	10,5	
Tullilaitos	VM	2567	1,7	
Valtion teknillinen tutkimuskeskus	KTM	2480	1	
Tampereen yliopisto	OPM	2100	0,08	
Ympäristöministeriö	YM	1850	1,5	
Maanmittauslaitos	MMM	1805	2	
Tiehallinto	LVM	982	3	
Metsäntutkimuslaitos	MMM	922	0,2	
Maa- ja elintarviketalouden tutkimuskeskus	MMM	900	2	
Suomen ympäristökeskus	YM	588	0,7	
Valtiokonttori	VM	564	3,3	
Maa- ja metsätalousministeriö	MMM	510	10	
Sisäasiainministeriö	SM	455	4,4	
Opetusministeriö	OPM	330	1,5	
Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus	STM	474	0,6	
Patentti- ja rekisterihallitus	KTM	473	1	
Riista- ja kalatalouden tutkimuslaitos	MMM	321	0,1	
Liikenne- ja viestintäministeriö	LVM	182	1	
Puolustusministeriö	PLM	140	2,5	
Matkailun edistämiskeskus	KTM	113	1	
Kilpailuvirasto	KTM	70	0,17	
Asuntorahastovirasto	YM	69	0,19	
Lappeenrannan teknillinen yliopisto	OPM	870	0	26
Vaasan yliopisto	OPM	462	0	10
Viestintävirasto	LVM	253	0	37,5
Svenska handelshögskolan	OPM	205	0	20
Suomen Akatemia	OPM	166	0	118
Tampereen teknillinen yliopisto	OPM	1900	0,25	30
Kuopion yliopisto	OPM	1495	0,5	40
Tilastokeskus	VM	932	1	1
Geologian tutkimuskeskus	KTM	818	0,7	32
Merenkulkulaitos	LVM	774	2	25
Ilmatieteen laitos	LVM	571	0,17	17
Sosiaali- ja terveysministeriö	STM	479	1,3	20
Työministeriö	TM	334	2	851
Kauppa- ja teollisuusministeriö	KTM	323	5,5	412
Teknologian kehittämiskeskus	KTM	266	3,5	74
Ajoneuvohallintokeskus	LVM	230	0,1	32
Ratahallintokeskus	LVM	147	0,1	35
Kuvataideakatemia	OPM	45	0,25	4
Valtiovarainministeriö	VM	369	0	
Valtion taidemuseo	OPM	243	0	
Lääkelaitos	STM	186	0	
Merentutkimuslaitos	LVM	119	0	
Turvatekniikan keskus	KTM	117	0	
Kuluttajavirasto	KTM	94	0	
Sosiaali- ja terveydenhuollon tuotevalvontakeskus	STM	90	0	
Vakuutusvalvontavirasto	STM	68	0	
Mittatekniikan keskus	KTM	65	0	
Geodeettinen laitos	MMM	57	0	
Kuluttajatutkimuskeskus	KTM	40	0	
Energiamarkkinavirasto	KTM	31	0	
Ahvenanmaan lääninhallitus	SM	16	0	

Oma tarkastus

Osto-
palveluOma
tarkastus
ja ostoEi
tarkastusta

Taulukon tiedot valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston kartoituksesta (ks. Holmberg 2006b).

Virastot, joilla on oma sisäinen tarkastus

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osa-alueittain (1-8)
<p>Maa- ja metsätalousministeriö</p> <p>MMM</p>	<p>2005: Ei kannanottoa sisäisen valvonnan tilasta.</p> <p>2006: Ministeriössä on toteutettu toiminnan laajuuteen ja sisältöön nähden riittävät menettelyt talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden suhteen sekä hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamiseksi. Lisäksi johtamisen ja ohjaamisen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot taloudesta ja toiminnasta on pyritty varmistamaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta ja kattavuutta parantamalla. Ministeriön vastattavana tai välitettävänä olevien varojen hoito ja muille virastoille ja laitoksille siirrettävät tehtävät, joista MMM vastaa, ovat toteutuneet pääsääntöisesti TaL:n ja TaA:n mukaisesti.</p> <p>2007–2009: Käytössä olevat menettelyt antavat kohtuullisen varmuuden sisäisen valvonnan toimivuudesta MMM:ssä.</p>	<p>2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ministeriön ydin- ja tukiprosessien tarkentaminen, kuvaaminen ja yhtenäistäminen, toimintojen jatkuvuuden varmistaminen ja johtamiskäytäntöjen vahvistaminen - hankkeiden ja projektien hallintamenettelyiden tehostaminen, projektimaisen työmallin käytön laajentaminen ja muutoshallinnan vahvistaminen - työilmapiirin ja henkilöstön hyvinvoinnin parantaminen, henkilöstöpolitiikan päivittäminen sekä uuden palkkausjärjestelmän hyödyntämisen ja esimiestyön kehittäminen - itsearviointimenetelmien (CAF-malli) käytön lisääminen toiminnan kehittämisessä. <p>Lisäksi ministeriössä jatketaan tuottavuusohjelman mukaisesti toiminnan tavoiteasetannan, resurssien hallinnan ja tulosseurannan sekä tulosohjauksen kehittämistä. Ministeriön laskentatoimen kehittämistä jatketaan, jotta sitä voidaan hyödyntää paremmin johtamisessa ja päätöksenteossa. Myös sääösvalmisteluprosessin ja laadun kehittäminen jatkuu.</p> <p>2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ministeriön ydintehtävien sisällön määrittely koko ministeriön tasolla ja tukitehtävien määrittelyn jatkaminen niiltä osin kun työ on vielä kesken - johdon laskentatoimen tietojärjestelmän suunnittelu ja kehittäminen siten, että siihen kytketään myös sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan elementit - riskienhallintaelementin lisääminen olennaiseksi osaksi tulosohjaus- ja tulosneuvotteluprosessia - kehittämishankkeisiin (ml. tietojärjestelmähankkeet) ja -projekteihin liittyvän riskienhallinnan ja ennakoinnin parantaminen - henkilöstön osaamisen laajentaminen siten, että vähennetään henkilöstöresurssiin, varahenkilöjärjestelyihin ja osaamisen häviämiseen liittyvää riskiä mm. henkilöstön siirtyessä organisaation ulkopuolelle uusiin tehtäviin ja eläkkeelle - palkkausjärjestelmän ja rekrytoinnin kehittäminen siten, että niiden merkitys keskeisinä johtamisen työvälineinä turvaa ministeriön kilpailukykyä työmarkkinoilla <p>2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kehittää organisaatorakenteita, -suhteita ja menettelytapoja ml. riskienhallinta ja sisäinen valvonta suhteessa tuottavuusohjelman vaatimuksiin ja aikatauluihin - muutoshallinnan kehittäminen edelleen siten, että kehitetään erityisesti muutosjohtamista ja tulosjohtamista sekä tulosohjausta - kehitetään strategisten vaikuttavuustavoitteiden entistä aktiivisempaa koordinoitua toiminnallisiin tulostavoitteisiin ja muuhun tavoiteasetantaan - yhdistetään aiempaa selkeämmin riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan toimivuuden seuranta tavoiteasetantaan ja toteumaseurantaan - varmistetaan toimintavarmuutta entistä paremmaksi erityisesti tietoteknisesti toteutettavissa prosesseissa ja osaprosesseissa, esimerkiksi sähköisissä asiakirjojen hallinta- ja arkistointijärjestelmissä sekä laskujen kierrätys- ja matkahallintajärjestelmissä - turvataan jatkuvuutta edelleen myös henkilöstöön liittyvissä riskeissä. 	<p>1,2,6,7 ja 8</p> <p>1,5 ja 6</p> <p>1,2,6 ja 8</p>

Virastot, joilla on oma sisäinen tarkastus
LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osa-alueittain (1-8)
jatkuu MMM		<p>2008:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kehitetään säädösvalmistelua yhtenä keskeisenä ohjausmuotona ja organisaation ydintoimintona siten, että varmistetaan erityisesti säädösvalmistelun riittävä johtaminen, osaaminen ja aidot varahenkilöjärjestelyt - varmistetaan edelleen tulosohjausprosessin yhtenäistämistä ja riittävän strategisen ohjauksen toimivuutta myös aluehallintouudistuksen yhteydessä - varmistetaan edelleen alaisen hallinnon sopeutumista tuottavuusohjelman ja muiden muutostekijöiden aiheuttamiin vaatimuksiin - kehitetään organisaation työvälineiden käyttöä ja resurssien kohdentamista siten, että työn kuormittavuutta aiheuttavat tekijät vähenevät - kehitetään ja konkretisoidaan seuranta- ja arviointimenettelyjä, mm. viemällä eteenpäin jo alkanutta laadunarviointityötä. <p>2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tuottavuusohjelman toteutukseen sisältyvien riskien arvioimiseksi ja hallitsemiseksi pyritään arvioimaan riittävän objektiivisesti työmääriä, priorisoinnin ja osaamisen tarpeita sekä rakenteellisten muutostojen tarpeellisuutta, jotta kyetään ennakoimaan riittävästi tuottavuusvähennysten vaikutuksia MMM:n ja koko hallinnonalan kykyyn suoriutua lakisääteisistä tehtävistä - jatketaan tulosohjausprosessin kehittämistä erityisesti uusille aluehallinto-organisaatioille asetettujen tavoitteiden ja odotusten (mahdollisuuksien) osalta pyrkien saavuttamaan ohjaussuhteessa oikeat painopisteet, eri ohjausvastuussa olevien tahojen riittävä koordinointi ja riittävän yhtenevät näkemykset, jotta saavutetaan mahdollisuudet kokonaisvaltaisempaan alueellisten asioiden käsittelyyn - jatketaan säädösvalmistelutyön ja –prosessin kehittämistä sekä varmennetaan riittävää osaamista hyödyntäen osastorajojen yli menevää yhteistyötä ja suunnittelu- ja seurantajärjestelmää. 	1,2 ja 8 2,4,5 ja 8
Matkailun edistämiskeskus MEK	2005–2009: Ei arviota.	<p>2005 ja 2007: Ei ole lueteltu varsinaisia kehittämiskohteita, lausumassa kuitenkin todetaan, että systemaattista riskien tunnistamista ja arviointia parannetaan edelleen erityisesti markkinakohtaisia painopisteitä sekä toimintoja valittaessa sekä sisäisessä tarkastuksessa.</p> <p>Lisäksi 2005: Myös systemaattista taloudellisten riskien tunnistamista ja arviointia kehitetään edelleen mm. valmistumassa olevan asiakkuushallintajärjestelmän avulla.</p> <p>2006–2008: Parannetaan systemaattista riskien tunnistamista ja arviointia</p> <p>2009: Systemaattista riskien tunnistamista ja arviointia erityisesti markkinakohtaisia painopisteitä sekä toimintoja valittaessa sekä sisäisessä tarkastuksessa parannetaan uuden toimintamallin pohjalta.</p>	3 ja 4 3 ja 4 3 ja 4
Puolustusministeriö PL	Vuodet 2005–2007: Ministeriön talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset sisäisen valvonnan menettelyt ovat toimivia ja	2005–2007: Sisäisen valvonnan arviointiin perustuvia kehittämistarpeita ei ole nimetty. Vuosina 2006 ja 2007 on todettu, että tarkastusyksikkö ei ole havainnut oleellisia puutteita sisäisessä valvonnassa.	-

Virastot, joilla on oma sisäinen tarkastus

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osa-alueittain (1-8)
<p>jatkuu</p> <p>PL</p>	<p>valtionhallinnon hyvän käytännön mukaisia.</p> <p>2008: Lausumassa raportoitu tehtyä työtä/arviota sisäisen valvonnan osa-alueittain. Ei varsinaista arviota siitä, mikä on sisäisen valvonnan tila.</p> <p>2009: Puolustusministeriön sisäinen valvonta on toiminnan luonteeseen nähden riittävällä tasolla ja riskit ovat hallinnassa.</p>	<p>2008:</p> <p>Riskienhallinnan näkökulma huomioidaan erityisesti seuraavilla alueilla:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tulosoikeuksien kehittäminen ja tulosjohtamisen terävöittäminen - prosessien kehittäminen - konserninäkökulman vahvistaminen <p>2009: Alueet, jotka vaativat systemaattisempaa kehittämistä:</p> <ul style="list-style-type: none"> - vastuut, tehtävät ja valtuudet määritellään mahdollisimman selkeästi ja viestitetään ministeriössä - sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimintamallin kehittäminen laaja-alaisemmaksi. Huomiota tulee kiinnittää erityisesti toimijoiden sitouttamiseen sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan integroimiseen selkeämmin osaksi ministeriön toimintakulttuuria - kattavan riskienhallinnan kehittäminen aloitetaan systemaattisen toimintakonseptin rakentamisella vuonna 2010. Riskien hallinta tulee kytkeä organisaation strategiaan, toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin. 	<p>1,5 ja 6</p> <p>1,2,5,6 ja 7</p>
<p>Sisäasiainministeriö</p> <p>SM</p>	<p>2005–2007: Menettelyt ovat olennaisuuden periaatteet huomioon ottaen varmistaneet ministeriön toiminnan laillisuuden, tarkoituksenmukaisuuden ja omaisuuden turvaamisen.</p> <p>2008: Lukuun ottamatta "muu selvitystoiminta" osa-alueetta, sisäisen valvonnan tila ja riskienhallinta on tyydyttävällä tasolla ja kehittymässä toimintaa kuvaavien oikeiden tietojen luotettavuuden ja riittävyyden kannalta parempaan suuntaan.</p> <p>2009: Sisäisen valvonnan tila ja riskienhallinta on vähintäänkin tyydyttävällä tasolla ja kehittymässä erityisesti muun selvitystoiminnan osalta parempaan suuntaan.</p>	<p>2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Resurssien joustavasta kohdentamisesta tulee huolehtia muuttuneiden tehtävien edellyttämällä tavalla. - Työnkulkuja ja varamiesjärjestelmää sekä osaston organisointia koskevat merkittävät muutokset tulee dokumentoida ja pitää ajan tasalla. - Henkilöstön määräaikaosuudet, suunnittelematon vaihtuvuus ja osaamispääoman poissiirtyminen vaikeuttaa tehtävien järkipäristä organisointia ja sillä on kielteisiä vaikutuksia riskien hallintaan - Ministeriön johtamisessa, sen kaikilla tasoilla tulee olla käytettävissä tehtäväalueittaista ja ajantasaista tietoa. Tämän tilanteen arvioidaan parantuvan 1.1.2006 voimaan uuden tilivirastoratkaisun myötä. <p>2006–2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sisäisen tarkastuksen tulisi toimia nykyistä laajemmin yhteistyössä muiden virastojen sisäisten tarkastusten kanssa ja tarkastustoimen tulisi kattaa nykyistä enemmän taloudellisuuden, hallinnon ja toiminnan tarkoituksenmukaisuuden ja laillisuuden sekä johtamisen edellyttämien tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden. - Laillisuusvalvontasuunnitelma tulisi tehdä vuosittain. - Riskienhallinnassa kehittämiskohteena nähdään riskien jatkuva tunnistaminen ja sen perustuminen järjestelmälliseen menetelmään. <p>2008–2009: Kehittämistarpeita ei ole nimetty.</p>	<p>1,3,5 ja 7</p> <p>3,5,7 ja 8</p> <p>-</p>

Virastot, joilla on oma sisäinen tarkastus

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetty tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osa-alueittain (1-8)
<p>Valtio- konttori</p> <p>VK</p>	<p>Vuodet 2005–2009: Arviointien perusteella VK:n sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttää tyydyttävästi valtion talousarviosta annetun asetuksen 69 §:ssä säädetty vaatimukset.</p>	<p>2005: Sisäisen valvonnan järjestelmällisyys, valvontatoimenpiteiden koordinoinnissa, jatkuvuus- ja valmiussuunnittelussa ja toiminnan jatkuvuuden turvaamisessa sekä systemaattisessa riskien tunnistamisessa ja arvioinnissa - Riskien tunnistamisen ja arvioinnin osalta VK:ssa käytössä olevat menetelmät eivät vielä täysin kata viraston kaikkea toimintaa</p> <p>2006: Kehittämistarvetta on edelleen sisäisen valvonnan järjestelmällisyydessä, jatkuvuus- ja valmiussuunnittelussa ja toiminnan jatkuvuuden turvaamisessa sekä systemaattisessa riskien tunnistamisessa ja arvioinnissa Riskien tunnistaminen ja arviointi ei ole vielä systemaattisuudeltaan tavoitteeksi asetetun kaltaista eivätkä käytössä olevat menetelmät vielä täysin kata viraston kaikkea toimintaa.</p> <p>2007: Sisäisen valvonnan järjestelmällisyyteen, jatkuvuus- ja valmiussuunnitteluun ja toiminnan jatkuvuuden turvaamiseen sekä systemaattiseen riskien tunnistamiseen ja arviointiin liittyen. Näillä alueilla on edelleen kehittämisen tarvetta ja aiempina vuosina aloitettuja kehittämistoimenpiteitä jatketaan vuoden 2008 aikana. Operatiivisiin riskeihin liittyvää raportoinnin systematisointia sekä toteutuneiden riskien että ns. läheltä piti - tilanteiden seuranta ja raportointia kehitetään edelleen.</p> <p>2008–2009: Aiempina vuosina aloitettuja kehittämistoimenpiteitä jatketaan vuoden 2009 aikana. - Esim. päivittäisen toiminnan prosessien operatiivisten riskien arvioinnissa ja tähän liittyvän riskienhallinnan kytkeä johtamiskäytäntöihin on kuitenkin vielä kehitettävää, jotta menettelyt saadaan kattamaan systemaattisesti viraston koko toiminta. Vuonna. 2009/2010 aikana jatketaan riskienhallintapolitiikan käytäntöön viemistä sekä kehitetään riskiraportointia.</p>	<p>1,3,4 ja 6</p> <p>1,3,4 ja 6</p> <p>1,3,4,6,7 ja 8</p> <p>4,5 ja 6</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää Ta-asetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osa-alueittain (1-8)
<p>Lappeenrannan teknillinen yliopisto</p>	<p>2005: Sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttävät tyydyttävästi niille säädetyt vaatimukset.</p> <p>2006: Sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttävät niille säädetyt vaatimukset.</p> <p>2007–2009: Sisäinen valvonta ja siihen kuuluva riskienhallinta tuottaa kohtuullisen varmuuden sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilasta.</p>	<p>2005–2006: Kehittämistarpeita ei ole esitelty.</p> <p>2007: Kehittämiskohteina mainitaan mm.</p> <ul style="list-style-type: none"> - uuden organisaatorakenteen hyödyt voivat jäädä saavuttamatta, mikäli toiminnalliset muutokset jäävät vähäisiksi. <p>Tiedekunnissa on edelleen olemassa entiset osastot ja niitä vastaavat koulutusohjelmat</p> <ul style="list-style-type: none"> - tulossopimusprosessiin suositellaan liitettäväksi tiedekunta-kohtaisten käyttösuunnitelmien laadinta vuosittain - toimintakertomuksen yhteydessä tulisi arvioida tiedekunnan sisäisen valvonnan ja siihen liittyvän riskienhallinnan järjestämistä ja toimivuutta osana yliopiston tilinpäätöksessä annettavaa sisäisen valvonnan vahvistuslausumaa. <p>2008: Kehittämiskohteita havaittu mm.</p> <ul style="list-style-type: none"> - alueyksiköiden täydentävän rahoituksen hankkeiden sopimusten hallinnassa - kustannusten kohdentamisessa täydentävällä rahoituksella toteutetuille hankkeille on erilaisia käytäntöjä, osin yliopiston sisäisten ohjeiden vastaisia. Myöskään toimintavaltasäännöksiä ei ole sovellettu yhdenmukaisesti - sisäiset ohjeet päivitetään ja yhdenmukaistetaan toimintatapoja - yliopiston alueyksikköverkostoa tarkastellaan vuonna 2009 erityisesti toimintatapojen näkökulmasta. <p>2009: Kehittämiskohteina tuotu esiin mm.</p> <ul style="list-style-type: none"> - arkistovastuuhenkilötoiminnassa - tietojärjestelmäselosteiden ja kriittisten tietojärjestelmien ajantasaisuudessa - arkistonmuodostussuunnitelmaan liittyvissä seikoissa. 	<p>-</p> <p>1,6 ja 8</p> <p>1,6</p> <p>1</p>
<p>Suomen Akatemia</p>	<p>2005–2006: Täyttää valtion talousarviosta annetun asetuksen 69 §:ssä säädetyt tavoitteet</p> <p>2007: Sisäinen valvonta täyttää valtion talousarviosta annetun asetuksen 69 §:ssä säädetyt tavoitteet ja sitä voidaan pitää olennaiselta osin riittävänä</p>	<p>2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> - systemaattisen riskien tunnistamisen ja arvioinnin kehittäminen jatkuvassa vuosittaisessa toiminnassa - raportointijärjestelmän kehittäminen mm. laatimalla kuvaus hallinto- ja valvontajärjestelmästä - henkilöstöprosessi uudistetaan nykyaikaiseksi ja tehokkaaksi niin, että se sisältää myös systemaattisen osaamisen kehittämisen, siirtämisen ja johtamisen menetelmät. <p>2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - hakemusarvioinnin kehittäminen tavoitteena prosessien keventäminen - sähköisen asioinnin toimintavarmuuden parantaminen ja varmistusten kehittäminen - raportointijärjestelmän kehittäminen laatimalla kuvaus hallinto- ja valvontajärjestelmästä. <p>2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan COSO ERM – viitekehykseen perustuvan arviointikehikon käyttöönotto virastossa - sisäisen valvonnan toimintaohje tullaan myös päivittämään, mukaan lukien palvelukeskukseen siirtymisen vaikutukset sisäiseen valvontaan. 	<p>3,4,6 ja 7</p> <p>5,6 ja 7</p> <p>1 ja 8</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää Ta-asetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osaluottimittain (1-8)
<p>jatkuu</p> <p>Suomen Akatemia</p>	<p>2008–2009: Sisäisen valvonnan menettelyt olivat Akatemian talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset</p>	<p>2008: Vuonna 2009 sisäisen valvonnan kehittämistoimina ovat sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä yliopistojen hallinnollisen ja taloudellisen muutoksen vaikutukset Akatemian sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan.</p> <p>2009: Kehittämistarpeita ei ole nimetty.</p>	<p>1-8</p> <p>-</p>
<p>Svenska handels-högskolan</p> <p>Hanken</p>	<p>2005–2009: Lausuma ei sisällä yleisarviota sisäisestä valvonnasta.</p>	<p>2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> - henkilöstön riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan koulutuksen järjestäminen - riskien tunnistamisprosessin sisällyttäminen hallinto- ja tavoitteenasettamisprosessiin - keskeisten prosessien dokumentointi - raportointi- ja seurantajärjestelmän arviointi ja kehittäminen <p>2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - suunniteltu henkilöstön koulutus riskienhallinnassa ja sisäisessä valvonnassa tulisi toteuttaa vuonna 2007 - vuodelta 2004 oleva riskianalyysi päivitetään - tietoturvallisuuden kehittäminen, toimintaympäristön jatkuvuuden turvaamisen kontrollien/valvonnan kehittäminen jatkuvat v. 2007. <p>2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sisäisen valvonnan kehittämisen painopistealueina ovat korkeakoulun asiakirjahallintajärjestelmä - Hanken MBA – ohjelman analyysi - työajan kohdistaminen osana yhteisrahoitteisessa projektissa käyttöönotettua kokonaiskustannusjärjestelmää. <p>2008: Varsinaisia kehittämistarpeita ei ole nimetty. Sen sijaan lausumassa selostetaan tarkastussuunnitelma vuodelle 2009, joka kattaa</p> <ul style="list-style-type: none"> - korkeakoulun täydennyskoulutuksen (maksullinen asiakaspalvelu) - työajan jakamisen järjestelmän ja prosessit - vuosien 2007 ja 2008 tarkastusten seurannan. <p>2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> - uusi hallitus päätti tammikuussa 2010 perustaa uuden tarkastusvaliokunnan, joka keskittyy aiempaa enemmän taloudellisiin riskeihin ja niiden ennaltaehkäisyyn - vuoden aikana valmistellaan korkeakoulun tukitoimintojen uudistusta, jonka yhteydessä parannetaan myös kustannustehokkuutta. 	<p>1,2,3,6 ja 8</p> <p>1,4 ja 6</p> <p>1 ja 8</p> <p>6 ja 8</p> <p>3,5 ja 6</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää Ta-asetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osaluottain (1-8)
<p>Vaasan yliopisto</p>	<p>2005: Yliopiston sisäinen valvonta on asianmukaista ja riittävällä tasolla.</p> <p>2006 ja 2008: Yliopiston sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttävät pääsääntöisesti sille asetetut vaatimukset.</p> <p>2007: Yliopiston sisäinen valvonta on kohtuullisella tasolla.</p> <p>2009: Johto arvioi yliopiston sisäisen valvonnan toimivan riittävällä tasolla.</p>	<p>2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kustannustehokkuuden ja raportoinnin selkeyttäminen - tuloksellisuutta koskevat raportit on tarpeen saada nykyistä helpommin suoraan laskentajärjestelmästä tiedekunnittain ja laitoksittain. <p>2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - arviointi- ja vahvistuslausuman perustana olevan dokumentaation lisääminen - työajan kohdentamisen kehittäminen maksullisille ja yhteisrahoitteisille projekteille - tulevan yliopiston talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen vaikutukset sisäiselle valvonnalle. <p>2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - riskikartoitusta ja riskienhallintaa tulee edelleen kehittää. <p>2007–2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> - yliopiston merkittäviksi ja kriittisiksi/todennäköisiksi tunnistamia riskejä tulee seurata aktiivisesti - yliopiston toimintaympäristön nopeat muutokset vaikuttavat merkittävästi toiminnan organisointiin, yhteistyömuotojen kehittämiseen ja muutosten hallintaan - yliopistojen uusi oikeudellinen asema tuo merkittäviä ja uusia haasteita ja muutoksia hallinnon ja osaamisen kehittämiseksi yliopistossa. 	<p>6 ja 7</p> <p>1 ja 8</p> <p>3 ja 5</p> <p>1,3,4 ja 7</p>
<p>Viestintä virasto VV</p>	<p>2005–2009: Sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttävät sille säädetyt vaatimukset.</p>	<p>2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> - esimiehille järjestetään sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan liittyvää koulutusta. Tiedon ja osaamisen lisäämisellä varmistetaan, että avainhenkilöillä on kyky ja halu sitoutua pitkällä aikavälillä sisäisen valvonnan toimenpiteiden ja menetelmien kehittämiseen omilla vastualueillaan - ydinprosessien tunnistamista jatketaan. Osana laajempaa prosessien kehittämishanketta kiinnitetään huomiota siihen, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta integroidaan osaksi viraston sisäistä toiminnanohjausprosessia. <p>2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - prosessien kehittämistyötä jatketaan tunnistamalla toiminnan ydinprosessit sekä niihin liittyvät riskit ja olemassa olevat kontrollit sekä näiden tehokkuutta arvioimalla - tulosalueiden normaaliin tavoiteasetantaan ja suunnitteluprosessiin liitetään riskien tunnistamisen sekä hallinnan prosessi, joka linkitetään ja dokumentoidaan tuloskortteihin - hankintaprosessiin liittyviä kontrolleja kehitetään edelleen sekä varmistetaan johdon ja avainhenkilöiden hankintalakiin liittyvä osaaminen. 	<p>1 ja 6</p> <p>1,2,3,5 ja 6</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää Ta-asetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistettut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osaluottain (1-8)
<p>jatkuu</p> <p>VV</p>		<p>2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sisäisen tarkastuksen toimenpidesuositusten toimeenpanoa jatketaan ja suositusten seurantamenetelmää kehitetään edelleen - sopimuksenhallintaa sekä siihen liittyviä kontroleja kehitetään, valmistellaan keskitetyn sopimuksenhallinnan järjestelmän käyttöönottoa - johdon raportointia kehitetään mm. reaaliaikaisemman kustannuseurannan aikaansaamiseksi. <p>2008:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kokonaisvaltaisen riskienhallinnan tueksi luodaan virastolle yhteinen riskienhallinta-politiikka, joka määrittää viestintäviraston riskikäsitteistön sekä tarvittavat menetelmät riskien hallitsemiseksi - johdon raportointia kehitetään edelleen mm. henkilöstötietojen hallintaa ja seuranta varten - jatketaan keskitetyn sopimuksenhallintajärjestelmän käyttöönoton valmistelua järjestelmän määrittelytyöllä. <p>2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> - vuonna 2010 kokonaisvaltainen riskienhallinta kohdistetaan erityisesti vuosisuunnitelman tavoitteiden saavuttamisen tukemiseen - kokonaisvaltaisen riskienhallinnan seuranta tehostetaan - arvioidaan mahdollisuuksia sähköisen työkalun käyttöönottoon kokonaisvaltaisen riskienhallinnan koordinoinnissa - sisäisen valvonnan ohjeistuksesta tehdään arviointikartoitus ja ohjeistusta kehitetään arvioinnin perusteella. 	<p>6,7 ja 8</p> <p>1,5,6 ja 7</p> <p>1,5 ja 8</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen sekä omana työnä että ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistettut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osaluottimittain (1-8)
<p>Kuva-taideakatemia</p>	<p>2005: Sisäisen valvonnan voidaan arvioida tuottavan esitetyin perustein kohtuullisen varmuuden tavoitteiden saavuttamisesta ja olevan siten asianmukaisesti järjestetty</p> <p>2006: Yliopiston sisäinen valvonta ja siihen kuuluva riskien hallinta täyttää valtion talousarvioasetuksen 69 §:ssä säädetyt tavoitteet</p> <p>2007–2008: Kuvataideakatemia sisäinen valvonta ja siihen kuuluva riskienhallinta täyttää pääosin sille asetetut vaatimukset lukuun ottamatta riskien systemaattista tunnistamista, arviointia ja dokumentointia. Riskienhallintaa parannetaan kehittämällä arviointitoimintaa ja sen dokumentointia (v. 2008:) sekä sisäiseen valvontaan liittyviä pysyväisasiakirjoja.</p> <p>2009: Sisäinen valvonta ja riskienhallinta on esitetty kehittämisaikataulun ja -toimet huomioiden talousarvioasetuksen 69 §:n määrittelemällä tavalla asianmukaisesti järjestetty.</p>	<p>2005: Suoritettujen arviointien perusteella on tunnistettu keskeiseksi kehittämiskohteeksi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointien systemaattisuuden varmistaminen - Tulostavoitejärjestelmän ja sen eri elementtien ohjausvaikutus akatemian sisäisessä tavoitteenasettelussa ja toteutumisen johtamisessa - Tulostavoitteiden ja mittareiden tarkempi (muun muassa taiteellisen toiminnan indikaattorit) määrittely <p>2006: <i>Sisäinen tarkastus</i> arvioi pääasialliset kehittämistarpeet seuraavasti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Talousjohtosäännössä tulisi kuvata sisäisen valvonnan perustasta (ml. vastuunjaot ja valtuudet), toiminnan ja talouden suunnittelusta ja tavoitteiden asettamisesta, riskien arvioinnin, hallinnan ja valvonnan menettelyt, tieto ja sen välitys sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuuden arviointi - Toimintastrategia tulisi kirjoittaa siten, että henkilöstö on tietoinen siitä miten Kuvataideakatemia strategia linkittyy osastojen toimintastrategiaan <p>Yhteiset kehittämiskohteet 2006–2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Riskienhallinta tulisi kytkeä tietoisemmin ja normaalina toimintana johtamis- ja suunnittelukäytäntöihin sekä tavoitteiden saavuttamiseen. Riskien tunnistamisen ja arvioinnin menettelyiden tulisi olla systemaattisia ja niiden tulisi kohdistua olennaisiin toimintaan ja talouteen liittyviin riskeihin. - Sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan tilaa ja kehittämistarpeita tulisi itsearvioida jäsenmukaisesti ja arviot tulisi dokumentoida säännöllisesti. Arvioinnissa tulisi huomioida toimintaan ja talouteen liittyvät riskit sekä organisaation tavoitteiden saavuttaminen. <p>Lisäksi 2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ohjausasiakirjojen uudistaminen johtamisen organisoinnissa tehtyjä muutoksia vastaavaksi - Seurannan apuvälineiden ja seurantatiedon analysointi ja kehittäminen toiminnanohjausjärjestelmää tukeväksi - Toimivien vuorovaikutus- ja raportointikanavien varmistaminen, erityisesti yhteisten toimintatapojen dokumentointi. <p>2008–2009: Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tärkeimmät kehittämiskohteet on kohdennettu seuraavasti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Arvioinnissa tulisi huomioida toimintaan ja talouteen liittyvät riskit sekä organisaation tavoitteiden saavuttaminen sekä määrittää hyväksyttävä riskitaso eri toimintoille ja palveluille. - Sisäiseen valvontaan liittyvinä kehittämiskohteina ovat ohjausasiakirjojen uudistamisen jatkaminen johtamisen ja organisoinnin sekä toimintaympäristössä tehtyjä muutoksia vastaavaksi. - Johtosäännössä huomioidaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämis-, toteutus- ja valvontavastuut. Johtosääntöä päivitetäessä tulisi huomioida myös riskienhallinnan systemaattinen prosessi, siihen liittyvät menettelyt ja vastuut. <p>Lisäksi 2009: Keskeisten riskien arvioinnin ja hallinnan menettelyitä sekä strategian ja siihen perustuvien toimenpideohjelmien seurannan menettelyitä tulee vielä kehittää.</p>	<p>2 ja 8</p> <p>1</p> <p>3,4 ja 5</p> <p>1,7 ja 8</p> <p>1,2,3 ja 8</p> <p>4,5 ja 8</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen sekä omana työnä että ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osa-alueittain (1-8)
<p>Rata-hallintokeskus</p> <p>RHK</p>	<p>2005: Sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan taso on tyydyttävä.</p> <p>2006: Ei arviota.</p> <p>2007: Viraston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt eivät kaikilta osin ole riittävällä tasolla, eikä sisäisen valvonnan menettelyillä pystytä täysin varmistamaan, etteivät riskianalyyseissä tunnistetut riskit toteutuisi.</p> <p>2008–2009: Sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttävät sille säädetyt vaatimukset kohtuullisesti.</p>	<p>2005: Kaikissa sisäisen valvonnan osatekijöissä todettiin kehittämistarpeita, olennaisimpia näistä ovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Henkilöstöresurssien kapeudesta johtuva varahenkilöjärjestelyjen puutteellisuus, henkilöstöön ja sen kehittämiseen liittyvien toimintatapojen yhtenäistäminen ja dokumentaation parantaminen - Vaarallisiin työyhdistelmistä tulee päästä eroon työtehtäviä eriyttämällä tai ottamalla käyttöön korvaavia kontrolleja. Lisäksi varmentavien ja varmistavien menettelyiden tarve tulee ottaa paremmin huomioon toimintaprosesseja suunniteltaessa ja niitä kuvatessa - Riskienhallintaprosessin käyttöönotto - Johdon laskentatoimi ja tuloksellisuuden laskentatoimi eivät ole riittävällä tasolla johtuen toiminnan ja talouden seurantajärjestelmien heikosta integraatiosta). <p>2006: Lausumassa kerrottu miten vuoden 2005 lausumassa esitettyihin toimenpiteitä edellyttäneisiin kehittämistarpeisiin on vastattu ja todettu, että toimenpiteitä jatketaan vuoden 2007 aikana.</p> <p>2007 ja 2008: Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan edelleen kehittämiseksi RHK ryhtyy seuraaviin toimenpiteisiin:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Esimiehille järjestetään koulutusta sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta - Hankintaprosessiin liittyviä kontrolleja kehitetään edelleen sekä varmistetaan johdon ja hankinnoista vastaavien henkilöiden hankintalainsäädäntöön liittyvä osaaminen. - Valtuuskirjanpidon puutteiden korjaamiseksi RHK tulee kartoittamaan sopimus/tilauskäytäntöään sekä siihen liittyvää dokumentointia. Määrittelytyö liittyy kiinteästi tulevan toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönottoon - Omaisuussiirtoihin liittyvät menettelyt määritellään uudestaan toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönoton yhteydessä tavoitteena integroida taloustoiminnot substanssiprosesseihin. <p>2008: Kehittämisen painopisteitä kohdennetaan seuraaville toiminnan osa-alueille:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Taloudellisen ja toiminnallisen tiedon luotettavuuden parantaminen, joka toteutetaan uuden toiminnanohjausjärjestelmän avulla - RHK:n päämäärien ja eri toimintojen tavoitteiden yhtenevien ja riittävien arviointiperusteiden sisällön selkiinnyttäminen toteutetaan jatkamalla vuonna 2008 aloitettua strategia- ja toiminnan mittareiden kehittämistyötä. Työssä otetaan huomioon myös väylävirastouudistuksen päämäärät. - Systemaattisen, koko toimintaan kohdistuvan riskienhallintajärjestelmän edelleen kehittäminen, joka vaatii riskienhallinnan eri osa-alueiden strategisten riskien tunnistamisen ja riskien säännöllisen mittaamisen. RHK:ssa on lähestytty riskienhallintaa erityisesti turvallisuusriskien hallinnan näkökulmasta. <p>2009: Ratahallintokeskus virastona lakkasi 31.12.2009. Tämän vuoksi Ratahallintokeskus ei esitä kehittämiskohteita vuodelle 2010.</p>	<p>1, 5, 6, 7</p> <p>1, 5, 6, 7</p> <p>1, 6, 7</p> <p>2,3,5 ja 7</p> <p>-</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen sekä omana työnä että ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää asetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osa-alueittain (1-8)
<p>Tekes – Teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskus</p>	<p>2005–2006: Sisäinen valvonta ja siihen sisältyvä riskienhallinta ovat toiminnan luonteen ja sisällön edellyttämällä tasolla.</p>	<p>2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ohjeistuksen päivitys - Henkilöstön harjaannuttaminen väärinkäytöstilanteiden tunnistamiseen - Kontrollien vaikuttavuuden edistäminen ja toiminnan tuottavuuden parantaminen - Prosessien ja niissä tapahtuvan dokumentoinnin ja kommunikoinnin selkeyttäminen ja säännöllistäminen - Riskien arvioinnin aktivoiminen ja syventäminen alueilla, joilla on todettu kontrollivajeita - Tietojärjestelmien tarkastustoiminnan lisääminen 	<p>1,4,6,7 ja 8</p>
	<p>2007–2009: Tekesin sisäisen valvonnan arvioidaan toimivan toiminnan laajuuteen ja laatuun sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaisesti.</p>	<p>2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Valvontaan liittyvät menettelyt, esim. väärinkäytösten ehkäisy, tunnistaminen ja käsittely - Tärkeiden tietojen saatavuuden ja luotettavuuden varmistamiseksi on syytä harkita tehokkaampia menettelyjä erityisesti ulkoistetun työn osalta - Tekesin henkilöstön tietoisuus riskeistä ja suositeltavista käytännöistä vaatii myös vahvistamista - Riskienhallinnan kehittämistoimet jatkuvat 	<p>1,5,7 ja 8</p>
		<p>2007: Useita kehityskohteita, joista keskeisiä ovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - EU-valtiontukipuitteen muutoksen mahdollistama rahoituksen uudistaminen, innovaatiokentän ohjauksen muutokset ja yhteistyön kehittyminen asettavat uusia haasteita toiminnalle ja sisäisen valvonnan kehittämiseksi - Toimintojen sähköistämisen yhteydessä sisäistä valvontaa on uudistettava ja mahdollista tehostaa - Lisäksi Tekesissä kehitetään Asiakkuuden hallintaan ja strategiseen suunnitteluun liittyviä prosesseja sekä kehittämisen kokonaisuuden hallintaa - Tekesin toiminnan tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden mittaaminen aikaisempaa lyhyemmällä aikavälillä - Tietoturvallisuusriskien tunnistamisen ja hallinnan kehittäminen erityisesti toimintaprosesseissa 	<p>1,3,5 ja 6</p>
		<p>2008 ja 2009: Arvioinneissa esille tulleita keskeisiä kehityskohteita ovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Strategioiden jalkauttaminen - Tietoturvallisuusriskien tunnistamisen ja hallinnan kehittäminen 	<p>2,3 ja 5</p>
		<p>Lisäksi vuonna 2008:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Matriisiorganisaation johtamisen ja vastuiden edelleen selkeyttäminen <p>Lisäksi vuonna 2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskusten perustamisen yhteydessä alkuvuodesta 2010 tulee varmistaa riittävien resurssien turvaaminen Tekesin käyttöön myös jatkossa. 	<p>1</p> <p>1</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen sekä omana työnä että ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osaluottimittain (1-8)
<p>Kauppa- ja teollisuusministeriö KTM</p>	<p>2005: Ei arviota</p> <p>2006: Sisäinen valvonta täyttää tyydyttävästi sille säädetyt tavoitteet</p> <p>2007: Ei arviota. Todetaan, että kauppa- ja teollisuusministeriö ja työministeriö lakkautettiin ja uusi työ- ja elinkeinoministeriö perustettiin 1.1.2008.</p>	<p>2005–2006: Arvioinnin perusteella keskeisiä kehittämiskohteita ovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ydin- ja tukiprosessien prosessikuvausten määrittelemine ja niihin liittyvien systemaattisten riskikartoitusten ja valvontamenetelmien laatiminen. - Kustannustehokkuuden mitattavuuden kehittäminen oikeiden ja riittävien tietojen parantamiseksi - Tavoitteiden ja toiminnan seurannassa käytettävien mittareiden kehittäminen sekä seurannan tehostaminen. <p>Lisäksi 2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hyvään hallintotapaan liittyen tulohajautuksen eri toimijoiden aidon tilivelvollisuuden ja tulovastuun parantaminen sekä ohjauksen ja toiminnan prosessien selkeyttäminen. - Uusi palkkausjärjestelmä UPJ henkilöstön kannustinjärjestelmänä. - Organisaation kehittäminen ministeriöstä tehtävän ulkoisen arvioinnin sekä strategian uusimisen pohjalta. Tarkoituksena on kehittää organisaatiota siten, että se tukisi mahdollisimman tehokasta toimintaa. <p>2007: Sama kuin työministeriön lausuma, ks. alla</p>	<p>6,7 ja 8</p> <p>1 ja 6</p> <p>1 ja 2</p>
<p>Työministeriö TM</p>	<p>2005: Lausumassa todetaan, että sisäisen valvonnan tilaa on arvioitu käyttämällä COSO ERM -viitekehystä, mutta varsinaista arviota sisäisen valvonnan tilasta kokonaisuudessaan ei esitetä.</p> <p>2006: Sisäisen valvonnan menettelyt ovat olemassa ja valvonnan pohjalta on käynnistetty kehittämis- ja korjaustoimia. Lausumassa esitettyjen puutteellisuuksien ja riskien johdosta ei työministeriössä voida saavuttaa täyttä varmuutta sisäisen valvonnan toimivuudesta.</p> <p>2007: Ei arviota. Todetaan, että työministeriö ja kauppa- ja teollisuusministeriö lakkautettiin ja uusi työ- ja elinkeinoministeriö perustettiin 1.1.2008.</p>	<p>2005–2006: Lausumissa esitetty useita kehittämistoimenpiteitä, joita ovat mm. seuraavat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Uudistetaan taloussääntöä mm. tavaran hankintaa koskevia vastuita selkiyttämällä ja taloussäännön ja työjärjestyksen suhdetta täsmentämällä - Analysoidaan ja dokumentoidaan systemaattisemmin sisäiseen toimintaympäristöön liittyviä riskejä - Kehitetään palkkausjärjestelmäprosessien riskienhallinnan toimenpiteitä - Valvontatoimenpiteiden koordinoiminen kehittämällä johtamis- ja ohjausprosessien kuvaukset sekä hyödyntämällä tarkastushavaintoja - Tuloksellisuuden laskentatointa kehitetään vastaamaan tehokkuus- ja tuottavuusmittareiden osalta tietojen tuottaminen ei vastaa tuloprismamallin kriteerejä - Sisäisen tiedonkulun ja tietämyksen hallintaa kehitetään tietämyskeskushankkeen puitteissa - Kehitetään seurantamenettelyjen kattavuutta ja systemaattisuutta <p>2007: Organisaatiouudistuksen myötä ministeriön työryhmien ja kehittämishankkeiden toiminnan jatkuminen tuli uudelleenarvioinnin kohteeksi ja niitä ”jäädettiin”. Kehittämishankkeet tulevat uudelleenarvioitavaksi sen jälkeen kun uusi ministeriö on organisoitunut kevään 2008 kuluessa.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vuonna 2008 valmistellaan strategia, johon perustuen asetetaan politiikkalohkoille/osastoille ja yksiköille tavoitteet - Toiminnan organisoimiseksi laaditaan/päivitetään työjärjestys, taloussääntö ja tehtäväkuvaukset - Talousarviorakenne uudistetaan vastaamaan uutta organisaatiota. 	<p>1,4,5,6,7 ja 8</p> <p>1 ja 2</p>

Virastot, jotka järjestävät sisäisen tarkastuksen sekä omana työnä että ostopalveluna

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet osa-alueittain (1-8)
<p>Työ- ja elinkeinoministeriö</p> <p>TEM</p> <p>1.1.2008 alkaen</p>	<p>2008: Yhteenvedona voidaan todeta, että sisäinen toimintaympäristö ja toimintarakenteet ovat arvioitsijoiden käsityksen mukaan vähintäänkin tyydyttävällä tasolla. Tavoitteiden asettamisen katsottiin olevan kunnossa.</p> <p>2009: Lausumassa ei esitetä varsinaista arviota, mutta siinä todetaan, että vuosien 2008 ja 2009 [sisäisen valvonnan itsearvioinnin] tuloksia verrattaessa voidaan todeta, että tilanne näyttää erityisesti parantuneen "Riskien tunnistaminen, arviointi ja hallinta" – osiossa. Muissa osioissa ei ollut havaittavissa tilastollisesti merkittävää edistymistä.</p>	<p>2008: Ongelmana (sisäisen valvonnan arvioinnissa) nähtiin ministeriön matriisimaisen organisaatorakenteen aiheuttamat riskit</p> <ul style="list-style-type: none"> - Riskien tunnistamisessa, arvioinnissa ja hallinnassa nähtiin olevan eniten kehitettävää - Riskienhallinnan koulutus on tärkeällä sijalla, jotta riskejä kyettäisiin arvioimaan systemaattisesti ja samoin kriteerein <p>2009:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ministeriön hankintatoimessa on esiintynyt puutteita. - osana riskienhallinnan arvioinnin kehittämistyötä on noussut esiin erityisesti ministeriön ja aluehallinnon organisaatiouudistukseen liittyvät riskit, jotka liittyvät johtamiseen, sekä huoli siitä, että kyetään reagoimaan kyllin nopeasti toimintaympäristön muutoksiin. 	<p>1,3,4 ja 5</p> <p>2,5 ja 6</p>

Virastot, joissa ei ole sisäistä tarkastusta

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet sisäisen valvonnan osa-alueittain (1-8)
<p>Energia-markkina- virasto</p> <p>EMV</p>	<p>2005–2006: Todettu, että sisäisessä valvonnassa on kehittämistarpeita. Ei varsinaista arviota.</p> <p>2007: Sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttävät valtion talousarvioasetuksen 69 §:ssä säädetyt tavoitteet.</p> <p>2008–2009: Tehtyjen toimenpiteiden ja arviointien perusteella voidaan todeta, että (sisäisen valvonnan) menettelyt ja järjestelyt ovat olleet riittäviä. Tämän perusteella viraston johdolla on kohtuullinen varmuus, että sisäinen valvonta on toimivaa.</p>	<p>2005–2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suunnittelun ja toimintatapojen määrittelyn taustalla oleva käsitys talouden ja toimintaympäristön sekä toiminnan riskeistä vaatii päivittämistä - Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen raportointijärjestelmän kehittäminen <p>Edellisten lisäksi vuonna 2006:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Viraston tietoturvallisuuden liittyvät prosessit vaativat kuvausta ja viraston toiminnalle ja toiminnan jatkumiselle välttämättömien tietojen tunnistaminen vaatii päivittämistä. Myös tietoturvallisuuden sitominen tulosohtaukseen ja henkilöstön riskitietoisuuden parantaminen - Projektien tavoitteiden asetanta ja resurssien käytön seuranta <p>2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Esittelijän vastuun korostaminen luissa ja päätöksissä - Resurssien priorisoinnin tarkentaminen ja henkilöstön pysyvyyteen panostaminen - Viraston sähköisen asianhallinnan ja arkistoinnin hankkeen onnistuneen läpiviennin varmistaminen - Vastuuministeriön (vuonna 2007 KTM) tilanteen seuranta ja tiedon aktiivinen hankinta vastuuministeriön organisaatiouudistuksen vaikutuksista EMV:n tavoitteisiin ohjaukseen ja tiedonvälitykseen - Tasapainoisten tavoitteiden kehittäminen, jotta tavoitteiden asettamisessa otetaan huomioon sekä taloudelliset, toiminnalliset että laadulliset tavoitteet - Muutostekijöiden kartoitus strategian tarkentamisen yhteydessä ja tiedonhankintaprosessin kehittäminen - Asianmukaisen johdon tietojärjestelmän kehittäminen <p>2008: Energiamarkkinaviraston toimintaan liittyvien riskien hallintaa on edelleen syytä kehittää. Käyttöön tuleva riskien tunnistamisen ja arvioinnin työvälineistä auttaa osaltaan tässä. Vuoden 2009 syksyllä toteutetaan joka toinen vuosi tehtävä EFQM -itsearviointi ulkopuolisen asiantuntijan tuella. Näiden arviointien perusteella tehostetaan viraston riskienhallintaa ja saadaan osviittaa viraston toiminnan parantamiskohteista</p> <p>2009: Energiamarkkinaviraston toimintaan liittyvien riskien hallintaa on edelleen syytä kehittää. Käyttöön otettu riskien tunnistamisen ja arvioinnin työvälineistö auttaa osaltaan tässä</p>	<p>3 ja 7</p> <p>2,3,6,7 ja 8</p> <p>1,2,5 ja 7</p> <p>5</p> <p>5</p>

Virastot, joissa ei ole sisäistä tarkastusta

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet sisäisen valvonnan osa-alueittain (1-8)
<p>Turvatekniikan keskus TUKES</p>	<p>2005–2008: Menettelyt ovat talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset.</p> <p>2009: Sisäisen valvonnan ja siihen liittyvien riskien hallinnan arvioidaan täyttävän talousarvioasetuksen 69 §:ssä esitetyt vaatimukset</p>	<p>2005–2008: Turvatekniikan keskuksessa on menossa sisäistä valvontaa tehostavia ja parantavia kehittämistoimenpiteitä, joiden avulla kehitetään myös talouden ja toiminnan ohjauksen prosesseja</p> <p>2009: Taloudellisen seurannan osalta kehittämiskohteeksi on otettu suunnitelmien ja toteutumisen parempi kohtaanto.</p>	<p>1,2 ja 8</p> <p>-</p>
<p>Valtiovarainministeriö VM</p>	<p>2005–2009: Sisäinen valvonta ja siihen kuuluva riskienhallinta täyttää tyydyttävästi talousarvioasetuksen 69 §:ssä asetetut tavoitteet</p>	<p>2005: Laaditaan ministeriön sisäisen valvonnan kehittämissuunnitelma aikataulutuksineen, jonka avulla paikannetaan kehittämiskohteet, selkeytetään sisäisen valvonnan toimintaperiaatteita ja menettelyitä, määritetään sisäisen valvonnan asianmukaisuuden ja riittävyyden taso ja kytketään kehittämistulokset tiiviimmin toimintaan ja johtamiseen. Kehittämissuunnitelman kohteina ovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Valvontaympäristö - Toiminnan ja talouden tavoitteenasettelu, tavoitteiden toimeenpano ja riskienhallinta - Valvontatoimet ja laskentatoimen kontrollit - Raportointi ja seuranta - Johdon laskentatoimi <p>2006: Tarkasteluvuodelle suunniteltu sisäisen valvonnan kehittämissuunnitelma aikataulutuksineen siirtyy laadittavaksi tulevalle vuodelle</p> <p>2007: Tarkasteluvuodelle laadittavaksi aiottua sisäisen valvonnan kehittämissuunnitelmaa aikataulutuksineen ei saatu toteutettua. Suunnitelman tarve korostuu lisääntyneiden tehtävien ja organisaatiomuutoksen myötä</p> <p>2008: Ministeriön sisäisen valvonnan kehittämissuunnitelma aikataulutuksineen siirtyy laadittavaksi tulevalle vuodelle. Kehittämissuunnitelman kohteina ovat ministeriön</p> <ul style="list-style-type: none"> - valvontaympäristö; hallinnollinen infrastruktuuri ja toimintaperiaatteet - toiminnan ja talouden resurssisuunnittelu, tavoitteenasettelu ja riskienhallinta - valvontatoimet ja seurannan kontrollit 	<p>1,2,5,6,7 ja 8</p> <p>1,2,5,6,7 ja 8</p> <p>1,2,5,6,7 ja 8</p> <p>1,2,5,6,7 ja 8</p>

Virastot, joissa ei ole sisäistä tarkastusta

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet sisäisen valvonnan osa-alueittain (1-8)
jatkuu VM		<p>- raportointi ja seuranta; oikeat ja riittävät tiedot, tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi, muut seurantajärjestelmät</p> <p>2009: Olennaisimpia kehittämistarpeita ei ole lausumassa varsinaisesti nimetty, mutta lausumassa on kerrottu, että ministeriön kehittämis- ja hallinnonalan ohjaustoimintaa ja niiden koordinoitua keskitettiin kertomusvuonna hallintoyksikköön. Keskityksellä luodaan edellytyksiä jatkaa myös sisäisen valvonnan kehittämistä, parantaa sen riittävyttä ja kytkeä kehittämistulokset entistä tiiviimmin ministeriön toimintaan ja johtamiseen</p>	-
Valtion taide-museo	<p>2005–2009: Vuonna 2005 tehdyn arvion perusteella sisäisessä valvonnassa ja riskienhallinnassa tuli esiin kehittämistarpeita</p> <p>Lisäksi vuonna 2009: Sisäisen valvonnan arvio tullaan uusimaan vuonna 2010</p>	<p>2005–2008: Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioon perustuvat pääasialliset kehittämistarpeet ovat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - systemaattinen ja kattava riskien tunnistaminen ja arviointi - henkilöstöstrategian ja osaamisen hallinnan sekä - johdon laskentatoimen ja tietojärjestelmän kehittäminen <p>Lisäksi vuonna 2006: Havaittu puutteita taloushallinnossa mm. kustannuslaskentaan ja johdon raportointiin liittyen, joiden osalta aloitettu kehittämistyö</p> <p>Vuonna 2008: Vuoden aikana on viety eteenpäin turvallisuusauditointiin liittyviä kehityshankkeita ja kehitystyötä tullaan edelleen jatkamaan</p> <p>2009: Turvallisuusauditointiin liittyviä kehityshankkeita on toimintavuoden aikana viety eteenpäin ja kehitystyötä tullaan edelleen jatkamaan</p>	<p>1,3,4 ja 7</p> <p>7</p> <p>8</p> <p>8</p>
Kuluttaja-virasto	<p>2005–2009: Sisäisen valvonnan arvioidaan toimivan toiminnan laatuun ja laajuuteen sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaisesti</p>	<p>2005:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Henkilöstön osaamisen varmistaminen ja tietojärjestelmien uudistaminen - Alue- ja paikallishallinnon tulosohjauksen kehittäminen ja viestintästrategian laatiminen - Aloitettujen keskeisten toimintojen prosessikuvausten jatkaminen ja niihin liittyvien riskikartoitusten laatiminen <p>2006–2007:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Prosessikuvausten jatkoyöstäminen - Henkilöstön osaamisen varmistaminen ja niihin liittyvien riskien hallinta sekä tehtävien priorisointi toimintaympäristömuutosten ja valtion tuottavuusohjelman vaikutusten pohjalta - Riskien hallinnan systemaattisuuden tehostaminen osana toiminnan suunnittelua ja raportointia 	<p>1,6 ja 7</p> <p>1,2 ja 5</p>

Virastot, joissa ei ole sisäistä tarkastusta

LIITE 3

Virasto	Arvio siitä, kuinka hyvin sisäinen valvonta täyttää talousarvioasetuksessa säädetyt tavoitteet	Tunnistetut sisäisen valvonnan puutteet/olennaisimmat kehittämistarpeet 2005–2009	Kehittämistarpeet sisäisen valvonnan osa-alueittain (1-8)
<p>jatkuu</p> <p>Kuluttaja- virasto</p>		<p>2008–2009: Olennaisimpia kehittämistarpeita ei ole lausumassa varsinaisesti nimetty, mutta lausumassa on selostettu, että vuonna 2008 tehdyllä henkilöstön osaamiskartoituksella on merkittävä osa henkilöstön osaamisen varmistamisessa keskipitkällä aikavälillä, tämä luo perustaa sisäisen valvonnan onnistumiselle (sisäinen toimintaympäristö). Lisäksi osaamisen varmistaminen on tärkeässä roolissa vastaamaan toiminnallisiin riskeihin, joita aiheutuu valtion tuottavuusohjelmassa Kuluttajavirastolle asetetuista tavoitteista. Riskien tunnistaminen on otettu kattavasti osaksi hankkeiden ja toiminnan suunnittelua ja niiden tavoitteiden määrittelyä. Tulevaisuudessa myös niillä toiminnan alueilla, joilla riskien hallinta rajoittuu vain tunnistamiseen, tulee panostaa riskien arviointiin, riskeihin vastaamiseen ja näiden toimenpiteiden tarpeelliseen dokumentointiin.</p> <p>Lisäksi 2009: Valmismatkaliike- ja tuoteturvallisuusvalvonnassa riskien hallinta on ollut kokonaisuudessaan systemaattista. Muussa viraston toiminnassa on kehittämistarpeita</p> <ul style="list-style-type: none"> - riskeihin vastaamisessa ja - riskienhallintaketjun (tunnistaminen - arviointi - riskeihin varautuminen - suunnitelma - toimenpiteet - raportointi) systemaattisessa dokumentoinnissa 	<p>1,4 ja 5</p> <p>5</p>