

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

SISÄISTEN TARKASTAJIEN KÄSITYKSET RIIPPUMAT-
TOMUUTEEN VAIKUTTAVISTA TEKIJÖISTÄ JA SISÄI-
SEN TARKASTUKSEN RIIPPUMATTOMUUS SUOMALAI-
SISSA YRITYKSISSÄ

Yrityksen taloustiede, laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Kesäkuu 2015
Ohjaaja: Lili Kihn

Nitta Valtonen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu: yrityksen taloustiede, laskentatoimi
Tekijä:	VALTONEN, NITTA
Tutkielman nimi:	Sisäisten tarkastajien käsitykset riippumattomuuteen vaikuttavista tekijöistä ja sisäisen tarkastuksen riippumattomuus suomalaisissa yrityksissä
Pro gradu -tutkielma:	99 sivua
Aika:	Kesäkuu 2015
Ohjaaja:	Kihn, Lili
Avainsanat:	Sisäinen tarkastus, riippumattomuus, vaikutus, työkokemus, sisäisen tarkastuksen toiminnon ikä

Sisäisen tarkastajan niin sanottu kaksoisrooli sekä perinteisten arviointi- ja varmistuspalveluiden että konsultointipalveluiden tarjoajana on johtanut yleiseen keskusteluun siitä, kohdistuuko sisäiseen tarkastajaan roolinsa takia ristiriitaisia odotuksia, jotka voivat vaarantaa hänen riippumattomuutensa. (muun muassa Stewart & Subramaniam 2010, Ahmad & Taylor 2009 ja Brody & Lowe 2000.) Suomessa sisäinen tarkastus on suosituksiin nojaavaa, mikä motivoi tutkimaan sisäiseen tarkastukseen vaikuttavia tekijöitä syvällisemmin.

Tutkielman tavoite oli tutkia, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä ja kuinka suotuisat olosuhteet sisäisten tarkastajien työnantajayrityksissä on riippumattomuuden kannalta. Tutkimuskysymyksiä tarkennetaan hypoteeseilla, joilla testataan vaikuttavatko tekijöiden tunnistamiseen tai olosuhteiden suotuisuuteen sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituus tai sisäisen tarkastuksen toiminnon ikä. Empiirinen aineisto kerättiin sähköisellä kyselylomakkeella ja tutkimuksen kohderyhmäksi tutkielman tekijä valitsi Sisäiset tarkastajat ry:n jäseninä olevat yksityisellä sektorilla työskentelevät sisäiset tarkastajat.

Tutkimustulosten perusteella sisäisen tarkastuksen kokemus ja tarkastustoiminnon ikä vaikuttavat joissakin tapauksissa siihen, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat riippumattomuuteensa vaikuttavia tekijöitä ja missä määrin organisaatioissa, joissa he työskentelevät toimitaan riippumattomuuden kannalta suotuisalla tavalla. Kokeneemmat sisäiset tarkastajat tunnistivat tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuden sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi useammin kuin kokemattomamat sisäiset tarkastajat. Sen sijaan vähemmän kokeneet sisäiset tarkastajat tunnistivat kokeneempia sisäisiä tarkastajia useammin riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi sen, että johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan. Tutkimustulokset myös viittaavat siihen, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat työskentelevät vähemmän kokeneita tarkastajia todennäköisemmin riippumattomuuden kannalta suotuisissa olosuhteissa siltä osin, että sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole yrityksen riskien hallinnasta vastaaminen, riskienhallintaprosessien johtaminen tai riskien arvioinnin johtaminen.

Tulokset ovat kuitenkin melko monitulkintaisia ja vaativat lisätutkimusta. Kiinnostavia jatkotutkimusmahdollisuuksia liittyy eritoten niihin tutkimuskirjallisuuden mukaan riippumattomuuteen vaikuttaviin tekijöihin, joiden vaikutuksesta vastaajat eivät pääosin olleet samaa mieltä tai joiden vaikutus riippumattomuuteen vastaajien työnantajaorganisaatioissa näyttäisi olevan riippumattomuuden kannalta epäsuotuisa.

Sisällys

1 JOHDANTO	1
1.1 Aihealueen esittely ja merkitys	1
1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset	4
1.3 Tutkimuksen keskeiset käsitteet	5
1.4 Tutkimuksen kulku ja tutkimusmenetelmät	6
2 SISÄISEN TARKASTUKSEN RIIPPUMATTOMUUTEEN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT	8
2.1 Riippumattomuus ja objektiivisuus sisäisen tarkastuksen ammattistandardien ja eettisten sääntöjen mukaan	8
2.2 Organisatoriseen asemaan liittyvät riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät	11
2.2.1 Raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan/hallitukseen	11
2.2.2 Tarkastusvaliokunnan riippumattomuus ja pätevyys	13
2.2.3 Sisäisen tarkastajan työ astinlautana johtotehtäviin	14
2.2.4 Sisäisen tarkastuksen vaikutusvalta organisaatiossa	15
2.3 Sisäisen tarkastajan henkilökohtaiseen asemaan ja asenteisiin liittyvät riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät	17
2.3.1 Aikarajoitukset työtehtävien hoitamisessa	17
2.3.2 Ristiriita ammatin vaatimusten ja henkilökohtaisten arvojen välillä	18
2.3.3 Sisäisen tarkastajan kannustinpalkkiot	20
2.3.4 Sisäisen tarkastajan rooli yrityksen riskienhallinnassa	22
2.4 Tutkimuskysymyksen ja hypoteesien muodostaminen	24
2.4.1 Yhteenveto sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavista tekijöistä ja tutkimuskysymyksen muodostaminen	24
2.4.2 Hypoteesien muodostaminen	27
3 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS	29
3.1 Tutkimuksen kohderyhmä ja aineiston keruu	29
3.2 Aineiston käsittely ja analysointi	30
3.3 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti	34
4 TUTKIMUKSEN TULOKSET	36
4.1 Aineiston kuvaus	36
4.2 Tutkimuksen tulokset	40
4.2.1 Tulosten tulkinnan lähtökohdat	40
4.2.2 Tutkimustulokset organisatoriseen asemaan liittyvistä riippumattomuuteen vaikuttavista tekijöistä	44
4.2.3 Tutkimustulokset sisäisen tarkastajan henkilökohtaiseen asemaan ja asenteisiin liittyvistä riippumattomuuteen vaikuttavista tekijöistä	63
4.3 Yhteenveto tutkimustuloksista	77
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	83
LÄHDELUETTELO	89
LIITE 1: KYSELYTUTKIMUS	96

1 JOHDANTO

1.1 Aihealueen esittely ja merkitys

Riippumattomuus on tarkastustoiminnan perustavanlaatuisen edellytys, joka luo tarkastukselle arvoa ja luotettavuutta (Stewart & Subramaniam 2010, 328). Riippumattomuuden merkitystä voidaan havainnollistaa esimerkiksi agenttiteorian avulla. Teorian pohjana on kahdenlaisten tekijöiden välinen suhde: taloudellisten resurssien omistajien (päämiesten, esimerkiksi osakkeenomistajien) ja näiden resurssien käyttäjien (agenttien, esimerkiksi johdon). Teorian mukaan agenteilla on enemmän informaatiota kuin päämiehillä ja päämiehillä tämän johdosta huonommat mahdollisuudet valvoa omistamien resurssien käyttöä, minkä vuoksi agenttien toimien tarkastamiseen ja päämiehen etujen valvomiseen tarvitaan sisäistä ja ulkoista tarkastusta. (Adams 1994, 8.) Jotta päämies saisi mahdollisimman totuudenmukaisia tarkastustuloksia, on tärkeää, ellei jopa välttämätöntä, että tarkastustoiminta on riippumatonta.

Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus on siis tärkeää, jotta sisäinen tarkastus tuottaisi mahdollisimman objektiivisia arvioita yrityksen toiminnan parantamiseksi ja sitä kautta agenttiteorian mukaisesti myös yrityksen omistajien etujen puolustamiseksi. Sisäisen tarkastuksen riippumattomuudella on kuitenkin merkitystä myös tilintarkastajan työn kannalta. Jos tilintarkastaja arvioi voivansa luottaa sisäisen tarkastuksen tekemään työhön, hän voi käyttää sitä hyväkseen omassa tarkastustyössään. Tilintarkastajan sisäiseen tarkastukseen kohdistamaan luottamukseen taas vaikuttaa suurelta osin se, miten objektiivista hän arvioi sisäisen tarkastuksen olevan (muun muassa Messier & Schneider 1988 ja Krishnamoorthy 2002).

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämisellä tilintarkastuksessa voi olla suurta merkitystä: tutkimustulosten mukaan se kasvattaa tilintarkastuksen tehokkuutta ja sisäisen tarkastuksen arvoa asiakasyritykselle (Krishnamoorthy 2002, 95). Lisäksi se saattaa parantaa tarkastuksen laatua (Stefaniak, Houston & Cornell 2012) ja alentaa tilintarkastajien palkkioita (muun muassa Felix, Gramling & Maletta 2001; Al-Twaijry, Brierley & Gwilliam 2004 ja Suwaidan & Qasim 2010).

Tarkastustoiminnan riippumattomuutta ja objektiivisuutta on tutkittu paljon mutta suurimmaksi osaksi tilintarkastuksen näkökulmasta. Viime vuosina kiinnostus sisäiseen tarkastukseen liittyvään riippumattomuuteen ja objektiivisuuteen on kuitenkin kasvanut johtuen suurelta osin sisäisen tarkastuksen muuttuneesta roolista. Sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttä on laajentunut sekä hyvän hallintotavan (corporate governancen) että konsultointipalvelujen alalla, mikä on synnyttänyt sisäiselle tarkastajalle niin sanotun kaksoisroolin sekä perinteisen valvonnan arvioinnin että johdon konsultointipalvelujen tarjoajana. (Stewart & Subramaniam 2010, 328-329.)

The Institute of Internal Auditors -järjestö (IIA) vahvisti sisäisen tarkastuksen uuden määritelmän vuonna 2000 ja samalla myös sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit uudistettiin. (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikola & Vehmas 2006, 22) Uuden määritelmän mukaan sisäinen tarkastus on riippumaton ja objektiivista *arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa*, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. (IIAa). Uudessa määritelmässä ei enää mainita sanaa tarkastus, mikä korostaa sisäisen tarkastuksen siirtymistä tilintarkastuksellisilta juuriltaan tärkeäksi osaksi hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää. (Holopainen ym. 2006, 22.)

Sisäisen tarkastajan niin sanottu kaksoisrooli sekä perinteisten arviointi- ja varmistuspalveluiden että konsultointipalveluiden tarjoajana on johtanut yleiseen keskusteluun siitä, kohdistuuko sisäiseen tarkastajaan roolinsa takia ristiriitaisia odotuksia, jotka voivat vaarantaa hänen riippumattomuutensa. (muun muassa Stewart & Subramaniam 2010, Ahmad & Taylor 2009 ja Brody & Lowe 2000.) Arviointi- ja varmistuspalveluiden tarjoajan roolissa sisäisten tarkastajien tulee pysyä riippumattomina johdosta siten, ettei johto voi vaikuttaa heidän arviointeihinsa. Toisaalta konsultointiroolissaan sisäisen tarkastajan tehtävä on toimia yhteistyössä johdon kanssa ja tukea johtoa sen päätöksenteossa. (Ahmad & Taylor 2009, 901)

Vaikka sisäisen tarkastuksen määritelmä muuttui jo vuosituhaten alussa, on keskustelu sisäisen tarkastajan roolista edelleen ajankohtainen. Forbesin vuonna 2010 Ernst & Youngille tekemästä maailmanlaajuisesta tutkimuksesta ilmenee, että 96 % tutkimukseen osallistuneista ylimmän johdon ja tarkastusvaliokuntien jäsenistä pitää sisäistä tarkastusta tärkeänä osana liiketoiminnan riskienhallintaa. Kuitenkin 74 % vastaajista on

myös sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen tulisi parantaa toimintaansa ja lähes jokainen heistä uskoo, että parannuksia pitäisi tehdä jo seuraavien 1-2 vuoden aikana. (Ernst & Young 2010)

Edellä esitetty sisäisen tarkastuksen muuttunut rooli ja uuden roolin aiheuttama uhka riippumattomuudelle ovat tämän tutkimuksen tärkeät motivaatiotekijät. Ne kannustavat tutkimaan, mikä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden tila tällä hetkellä oikeastaan on. Christopher, Sarens ja Leung (2009) tekivät sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta arvioivan tutkimuksen Australiassa ja havaitsivat, että noin neljäsosassa tutkimukseen osallistuneista yhtiöistä sisäisen tarkastuksen riippumattomuus oli merkittävästi uhattuna. Tutkijat uskovat syyn useiden riippumattomuuden uhkien olemassaololle olevan se, että parhaiden käytäntöjen implementointiin ei ole lakisääteistä pakkoa, mikä on johtanut kirjaviin käytäntöihin sisäisen tarkastuksen toiminnassa (Christopher ym. 2009).

Suomessa sisäinen tarkastus on, samalla tavalla kuin Christopherin ym. (2009) mukaan Australiassa, suosituksiin nojaavaa, mikä motivoi tutkimaan, missä laajuudessa sisäisen tarkastuksen uhkia ilmenee suomalaisissa yrityksissä. Suomalaisen tutkimuksen tekoon kannustaa lisäksi suomalaisen tutkimusaineiston vähäisyys. Pro gradu -töitä on tehty sisäisen tarkastuksen alueelta vuosittain noin kahdeksan kappaletta mutta vertaisarvioituissa tieteellisissä lehdissä ei ole 2000-luvulla julkaistu ainuttakaan suomalaisella aineistolla tehtyä tutkimusta (Jokipii & Järvinen 2011).

Vaikka suomalainen sisäisen tarkastuksen tutkimus on ollut vähäistä, voidaan kuitenkin olettaa, että sisäisen tarkastuksen kohtaamat haasteet ovat relevantteja Suomessakin, sillä maailmalla esitettyjä ajankohtaisia aiheita käsitellään suomalaisessa kontekstissa useasti muun muassa Tilintarkastus-lehdessä. Suomessa käsitellyt aiheet ovat linjassa muuta maailmaa kiinnostavien aiheiden kanssa, sillä viime vuosina Suomessa on kirjoitettu esimerkiksi riippumattomuudesta ja objektiivisuudesta (ks. Storckovius 2011), sisäisen tarkastuksen muutoksista (ks. Kivelä 2011) ja uusista ohjeistuksista (ks. Paakolanvaara 2011).

Yhteenvetona voitaisiin esittää, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden tutkiminen ylipäänsä ja toisaalta erityisesti Suomessa on tärkeää koska:

1. Sisäisen tarkastuksen laajentuva rooli (kaksoisrooli tarkastuspalvelujen ja johdon konsultointipalvelujen tarjoajana) asettaa haasteita riippumattomuudelle ja objektiivisuudelle
2. Sisäisen tarkastuksen suosituksenomainen sääntely voi johtaa monenkirjaviin käytäntöihin sisäisessä tarkastuksessa, minkä vuoksi myös riippumattomuuden tila eri yrityksissä voi suurestikin vaihdella
3. Suomalainen sisäisen tarkastuksen tutkimus on vähäistä, eikä sisäisten tarkastajien omia näkemyksiä riippumattomuudesta tai riippumattomuuteen vaikuttavista olosuhteista yrityksissä ole aikaisemmin tutkittu

Sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä käsittelevällä tutkimuksella voi olla kontribuutioarvoa sekä tieteelle että käytännölle. Suomalaisella aineistolla tehty tutkimus voisi auttaa tunnistamaan sellaiset tekijät, joiden vaikutus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sisäisten tarkastajien tiedossa ja joihin on suomalaisissa yrityksissä oikealla tavalla asennoiduttu. Toisaalta tutkimus voisi lisätä sisäisten tarkastajien tietoisuutta riippumattomuuteen vaikuttavista tekijöistä ja auttaa yrityksiä hahmottamaan sisäisen tarkastuksensa heikkoudet. Tulosten pohjalta voitaisiin parantaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta ja objektiivisuutta. Kasvattamalla sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta voidaan lisäksi nostaa sidosryhmien sisäiseen tarkastukseen kohdistamaa arvostusta (Leinicke, Minder & Ostrosky 2011).

1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset

Pro gradu -tutkielmani tavoite on tutkia, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä ja kuinka ihanteelliset olosuhteet sisäisten tarkastajien työnantajayrityksissä on riippumattomuuden kannalta.

Tutkielma antaa tietoa siitä, mitä tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä sisäiset tarkastajat itse pitävät olennaisina ja miten nämä tekijät ilmenevät heidän työnantajayrityksissään. Toisaalta tutkimus nostaa esille tekijöitä, jotka tutkimustulosten mukaan vaikuttavat sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen heikentävästi tai parantavasti, mutta joiden vaikutusta riippumattomuuteen sisäiset tarkastajat tai heidän työnantajayrityksensä eivät ehkä tiedosta.

Tutkimuskysymyksiä tarkennetaan hypoteeseilla, joilla testataan, vaikuttaako sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituus tai sisäisen tarkastuksen toiminnon ikä siihen, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä ja kuinka ihanteelliset olosuhteet sisäisten tarkastajien työnantajayrityksissä on riippumattomuuden kannalta.

Tutkielman kohderyhmäksi rajattiin Sisäiset tarkastajat ry:n jäseninä olevat yksityisellä sektorilla ja valtion liikelaitoksissa ja valtionyhtiöissä työskentelevät sisäiset tarkastajat. Rajaus Sisäiset tarkastajat ry:n jäseniin tehtiin käytännön syistä, helpomman tavoitettavuuden vuoksi. Työssä olevista yhdistyksen jäsenistä rajattiin tutkimuksen tavoitteen vuoksi pois sisäisen tarkastuksen palveluita myyvissä yrityksissä työskentelevät sisäiset tarkastajat sekä suuri osa julkisella sektorilla työskentelevistä sisäisistä tarkastajista.

Tutkimuksen kohderyhmän ulkopuolelle rajattiin sisäiset tarkastajat, jotka työskentelevät ministeriöissä, valtion virastoissa tai laitoksissa tai kunnissa. Julkisen sektorin sisäinen tarkastus rajattiin tutkimuksen ulkopuolelle, koska toiminta- ja valvontaympäristö ovat julkisella sektorilla erilaisia kuin yksityisellä. Valtionhallinnossa ylintä johtoa valvova hallitus yleensä puuttuu ja toiminnan organisointi ja resurssien mitoitus eivät usein ole täysin toimivan johdon päätettävissä (Holopainen ym. 2006).

Valtion liikelaitoksissa ja valtionyhtiöissä työskentelevät sisäiset tarkastajat kuitenkin sisällytettiin kohderyhmään, sillä valtionyhtiöiden ja liikelaitosten valvontaympäristöt arvioitiin riittävän yhdenmukaisiksi muiden yritysten kanssa. Valtionyhtiöt toimivat samojen yhtiöoikeudellisten lakien mukaan kuin muutkin yritykset ja liikelaitosten toimintaa valvovat ja ohjaavat hallitukset.

1.3 Tutkimuksen keskeiset käsitteet

Sisäinen tarkastus: Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaatioiden riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen. (IIAa)

Riippumattomuus: Riippumattomuudella tarkoitetaan sitä, että sisäisen tarkastuksen kyky hoitaa sille kuuluvia tehtäviään puolueettomasti ei ole uhattuna. Jotta tarpeellinen riippumattomuuden taso voidaan saavuttaa, sisäisen tarkastuksen johtajalla on oltava suora ja rajoittamaton raportointiyhteys sekä korkeaan johtoon että hallitukseen. (IIAb)

Sisäisen tarkastajan objektiivisuus: Objektiivisuudella tarkoitetaan puolueetonta asennoitumista, jonka johdosta sisäiset tarkastajat voivat tehdä työnsä siten, että he pitävät työtuloksiaan todenmukaisina eivätkä tee kompromisseja laadun suhteen. Objektiivisuus edellyttää, että sisäinen tarkastaja ei anna muiden vaikuttaa päätöksiinsä. (IIAb)

1.4 Tutkimuksen kulku ja tutkimusmenetelmät

Tutkimus etenee siten, että luvussa kaksi selvennetään sisäisen tarkastajan roolia ja siitä johtuvaa riippumattomuuden merkitystä sisäisen tarkastajan työssä. Lisäksi luvussa käsitellään sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä, jotka kerätään sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta käsitelleestä tutkimuskirjallisuudesta sekä alan suosituksista. Teoriaosuuden pohjalta asetetaan hypoteesit.

Kolmannessa luvussa esitellään tutkimuksen empiirisen aineiston keruu- ja analysointimenetelmiä sekä analysoidaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia. Neljännessä luvussa kuvataan tutkimuksen aineisto sekä esitellään tutkimustulokset. Lopuksi viidennessä luvussa esitellään tutkimuksen johtopäätökset, arvioidaan tulosten yleistettävyyttä sekä tuodaan esiin tämän tutkimuksen pohjalta nousseet jatkotutkimusaiheet.

Tutkimuksen tutkimusotetta voidaan pitää nomoteettisena ja tieteenfilosofiaa positivismina. Neilimon ja Näsin (1980) mukaan nomoteettinen tutkimusote on ”lähestymistapa, jonka kautta positivistiset ajatukset empirismistä korostavassa muodossaan yrityksen taloustieteessä esiintyvät”. Nomoteettisen tutkimusotteen erityispiirteitä ovat:

1. selittäminen, joka yleensä ilmenee lainomaisuuksien esittämisenä
2. tutkimukseen sisältyy käsitteellinen vaihe

3. tutkimukseen sisältyy empiirinen vaihe empiirisen materiaalin merkityksen ollessa olennainen
4. tutkimukseen sisältyy todisteluvaihe, jolloin käsitteellinen ja empiirinen tulos asetetaan tavallaan vastakkain
5. tutkija pyrkii pysyttelemään neutraalissa roolissa kohteeseensa nähden
6. tutkija selvittää kohteestaan ennen muuta ulkoista käyttäytymistä
7. objektiivisuuden ja intersubjektiivisuuden turvaamiseksi on olemassa operationalisointia, tiedon hankkimista ja käsittelyä koskevia sääntöjä ja menetelmiä (Neilimo & Näsi 1980.)

Pro gradu -tutkielmani nomoteettisuutta puoltavat muun muassa tutkielman tekijän pyrkimys löytää lainomaisuuksia, empiirisen aineiston suuri merkitys tutkielmalle, tutkielman tekijän pyrkimys pysytellä neutraalissa roolissa kohteeseensa nähden ja objektiivisuuden turvaaminen muun muassa käyttämällä tilastollisia, toistettavia menetelmiä tiedon käsittelyssä.

2 SISÄISEN TARKASTUKSEN RIIPPUMATTOMUUTEEN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT

2.1 Riippumattomuus ja objektiivisuus sisäisen tarkastuksen ammattistandardien ja eettisten sääntöjen mukaan

Sisäisen tarkastuksen määritelmä, ammattistandardit sekä eettiset säännöt muodostavat sisäisen tarkastuksen ammatillisen viitekehyksen olennaisimman osan. Jotta toiminta täyttäisi kansainvälisesti määritellyn sisäisen tarkastuksen kriteerit, tulee sisäisen tarkastuksen noudattaa ammattistandardeja ja eettisiä sääntöjä. (Holopainen ym. 2006, 174). Koska riippumattomuus ja objektiivisuus mainitaan jo sisäisen tarkastuksen määritelmässä, on luonnollista, että sekä ammattistandardit että eettiset säännöt sisältävät selväviivisiä kannanottoja ja määräyksiä näistä sisäiseltä tarkastukselta vaadituista ominaisuuksista.

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit jakautuvat ominaisuus-, toteutustapa- ja soveltamisstandardeihin. Ominaisuusstandardeissa määritellään, mitä ominaisuuksia sisäisen tarkastuksen tehtäviä hoitavilla henkilöillä ja yksiköillä tulee olla. Toteutustapastandardit kuvaavat työn luonnetta ja kertovat, mitä tehtäviä työn tulee kattaa. Soveltamisstandardit määrittelevät ominaisuudet ja toimintatavat, jotka ovat erilaisia työn luonteen mukaan, minkä vuoksi soveltamisstandardeita on erikseen arviointi- ja varmistustoiminnalle sekä konsultointitoiminnalle. (Holopainen 2006, 174)

Kannanottoja sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen ja objektiivisuuteen annetaan ominaisuusstandardeissa. Standardi 1100 toteaa, että ”sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee olla riippumaton, ja sisäisen tarkastajan tulee olla työssään objektiivinen”. Standardin tulkintaosiossa selitetään, mitä riippumattomuudella ja toisaalta objektiivisuudella tarkoitetaan. Riippumattomuus tarkoittaa ”sellaisten olosuhteiden välttämistä, jotka uhkaavat sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävien puolueetonta hoitamista”. Objektiivisuus taas merkitsee ”puolueetonta asennoitumista, jonka ansiosta sisäinen tarkastaja voi toteuttaa toimeksiantonsa niin, että hän vilpittömästi uskoo työnsä tulokseen eikä tee työn laatuun liittyviä myönnytyksiä”. (IIAC) Objektiivisuuden voidaan tulkita olevan jonkinlainen edellytys riippumattomuudelle: kun sisäinen tarkastaja on puolueettomasti asennoitunut, hän pystynee paremmin välttämään olosuhteita, jotka uhkaavat tehtävien puolueetonta hoitamista.

Riippumattomuus edellyttää standardin 1100 mukaan sitä, että sisäisen tarkastuksen johtajalla on suora ja rajoittamaton keskusteluyhteys johtoon ja hallitukseen. Objektiivisuus taas edellyttää, että sisäinen tarkastaja ei anna muiden henkilöiden mielipiteiden vaikuttaa hänen arviointeihinsa. (IIAc) Sekä riippumattomuuden ja objektiivisuuden uhat on standardin mukaan hallittava riippumatta siitä, koskevatko ne yksittäistä tarkastajaa, toimeksiantoa, toimintoa tai organisaatiota (IIAc).

Standardi 1110 käsittelee sisäisen tarkastuksen organisatorista riippumattomuutta. Sen mukaan ”sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida sellaiselle organisaatiotasolle, että sisäisen tarkastuksen on mahdollista täyttää velvollisuutensa”. Standardin tulkinnassa selvennetään, että organisatorinen riippumattomuus turvataan siten, että sisäinen tarkastus raportoi toiminnastaan hallitukselle. Hallituksen tulisi muun muassa hyväksyä sisäisen tarkastuksen toimintaohje ja riskipohjainen toimintasuunnitelma, vastaanottaa raportteja sisäisen tarkastuksen johtajalta sekä vahvistaa sisäisen tarkastuksen johtajan nimittämistä ja erottamista koskevat päätökset. Lisäksi hallituksen tulisi pyytää johdolta ja sisäisen tarkastuksen johtajalta selvityksiä siitä, onko sisäisen tarkastuksen toimintaa epätarkoituksenmukaisesti rajoitettu. Standardi 1110.A1, joka on arviointi- ja varmistustoimintaa koskeva standardi, huomauttaakin, että sisäisen tarkastuksen tulee saada vapaasti päättää tehtäväkenttensä laajuudesta sekä suorittaa ja raportoida tulokset. (IIAc) Konsultointitoimintaan liittyen tällaista 1110.A1:n kaltaista standardia ei ole, koska konsultointi perustuu aina konsultoitavan omille toiveille.

Standardi 1120 käsittelee sisäisen tarkastajan henkilökohtaista objektiivisuutta ja sen mukaan sisäisen tarkastajan tulee olla tasapuolinen ja puolueeton sekä välttää eturistiriitoja. Standardin tulkintaosiossa määritellään eturistiriita tilanteeksi, jossa sisäisellä tarkastajalla on kilpailevia ammatillisia tai henkilökohtaisia etuja. Eturistiriita voi tulkinnan mukaan sekä heikentää sisäisen tarkastajan kykyä suorittaa tehtävänsä objektiivisesti että horjuttaa muiden henkilöiden luottamusta sisäiseen tarkastajaan tai sisäisen tarkastuksen toimintoon. Toisaalta eturistiriita voi olla olemassa, vaikka se ei johtaisikaan epäeettiseen toimintaan. (IIAc)

Sisäisen tarkastajan objektiivisuuden tärkeyttä painotetaan myös IIA:n eettisissä säännöissä. Sääntöjen tarkoitus on edistää sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa. Säännöt

sisältävät sisäisen tarkastuksen määritelmän lisäksi periaatteet, jotka ovat sisäisen tarkastuksen toiminnalle olennaisia sekä käyttäytymissäännöt, joiden mukaan sisäisten tarkastajien odotetaan käyttäytyvän. Objektiivisuus on rehellisyyden, luottamuksellisuuden ja ammattitaidon ohella yksi periaatteista, joita sisäisen tarkastajan odotetaan noudattavan ja vaalivan. Käyttäytymissäännöissä tarkennetaan, miten sisäisen tarkastajan tulee käyttäytyä kutakin periaatetta noudattaessaan. Objektiivisuuden osalta sanotaan, että vaaliessaan objektiivisuutta sisäinen tarkastaja

1. ei osallistu sellaiseen toimintaan tai ryhdy sellaiseen suhteeseen, joka voi vaikuttaa tai jonka voi olettaa vaikuttavan tarkastajan arvioinnin puolueettomuuteen.
2. ei ota vastaan mitään, joka haittaa tai jonka voidaan olettaa haittaavan hänen ammatillista arviointikykyään
3. ilmaisee kaikki tiedossaan olevat oleelliset asiat, joiden kertomatta jättäminen saattaa antaa väärän kuvan arvioitavista toiminnoista. (IIAd)

Sekä arviointi- ja varmistustoimintaan että konsultointitoimintaan liittyy erikseen kaksi omaa standardia. Toinen arviointi- ja varmistustoimintaan liittyvistä standardeista on 1130.A2, jonka mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan vastuualueeseen kuuluvia arviointi- ja varmistustoimeksiantoja tulee valvoa ulkopuoliselta taholta. Lisäksi standardin 1130.A1 mukaan sisäinen tarkastaja ei saa arvioida toimintaa, josta on itse ollut viimeisen vuoden aikana vastuussa, koska se voi vaarantaa tarkastajan objektiivisuuden. (IIAd) Kyseisellä standardilla pyritään siis estämään oman työn arviointi.

Konsultointitoimintaan tällaista oman työn arvioinnista johtuvaa objektiivisuuden vaarantumista ei toiminnan luonteesta johtuen liity, joten konsultointitoimintaan liittyvässä standardissa 1130.C1 huomautetaan, että sisäinen tarkastaja saa tarjota aikaisemmin vastuullaan oleviin toimintoihin liittyviä konsultointipalveluita. Standardi 1130.C2 kuitenkin lisää, että mikäli sisäisen tarkastajan riippumattomuus tai objektiivisuus heikenee jonkin konsultointipalvelun suhteen, tulee siitä ilmoittaa toimeksiantajalle ennen toimeksiannon vastaanottamista. (IIAd)

Ammattistandardien pohjalta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden voidaan tulkita rakentuvan kahdesta päätekijästä: sisäisen tarkastuksen organisatorisesta asemasta ja

tarkastajan henkilökohtaisesta asemasta ja asenteesta (objektiivisuudesta). Organisatorinen asema koostuu raportointisuhteista ja sisäisen tarkastuksen mandatoimisesta tehtävään. Sisäisen tarkastajan henkilökohtainen objektiivisuus taas rakentuu ammattitaidosta, eturistiriitojen välttämisestä ja oman työn tarkastamisen estämisestä. (Storkovius 2011) Seuraavissa kappaleissa käsitellään kansainvälisissä sisäisen tarkastuksen tutkimuksissa esille tulleita riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä. Tekijät on tässä tutkielmassa jaettu edellä esitetyn pohjalta kahteen ryhmään: organisatoriseen asemaan liittyviin tekijöihin ja tarkastajan omaan asemaan ja asenteeseen liittyviin tekijöihin.

2.2 Organisatoriseen asemaan liittyvät riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät

2.2.1 Raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan/hallitukseen

Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodin (Arvopaperimarkkinayhdistys ry 2010) suosituksen numero 24 mukaan ”tarkastusvaliokunta on perustettava sellaisessa yhtiössä, jonka liiketoiminnan laajuus edellyttää taloudellista raportointia ja valvontaa koskevien asioiden valmistelua koko hallitusta pienemmässä kokoonpanossa”. Jos yhtiössä ei ole tarkastusvaliokuntaa, tarkastusvaliokunnan tehtävät kuuluvat hallitukselle tai toiselle hallituksen valiokunnalle.

Suosituksessa numero 27 käsitellään tarkastusvaliokunnan tehtäviä, jotka hallituksen on määriteltävä valiokunnalle ”vahvistetussa työjärjestyksessä, yhtiön omien lähtökohtien mukaan”. Tarkastusvaliokunnan sisäiseen valvontaan ja tarkastukseen liittyvät tehtävät sisältävät suosituksen mukaan ainakin yhtiön ”sisäisen valvonnan, mahdollisen sisäisen tarkastuksen ja riskienhallintajärjestelmien tehokkuuden seuraamisen”. Lisäksi suositus mainitsee esimerkkinä, että tarkastusvaliokunnan tehtäviin voi kuulua myös sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen hyväksyminen sekä sisäisen tarkastuksen suunnitelmien ja raporttien käsittely. (Arvopaperimarkkinayhdistys ry 2010)

Tarkastusvaliokunnan perustaminen on siis vapaaehtoista, mutta useiden tutkimusten mukaan sillä on havaittu olevan tärkeä rooli sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden vahvistajana. Zainin ja Subramaniamin (2007) laadullisessa tutkimuksessaan haastatellut yksitoista malesialaisen yrityksen sisäisen tarkastuksen johtajaa pitivät suoraa raportointiyhteyttä tarkastusvaliokuntaan kriittisen tärkeänä, sillä sen nähtiin parantavan

sisäisen tarkastajan mahdollisuutta olla suora, avoin ja vastustaa johdon painostusta. Haastatellut sisäisen tarkastuksen johtajat myös luottivat vahvasti tarkastusvaliokunnan kykyyn vahvistaa sisäisen tarkastuksen asemaa sekä varmistaa, että johto noudattaa sisäisen tarkastuksen antamia suosituksia (Zain & Subramaniam 2007, 901).

Goodwin ja Yeo (2001) esittävät, että tarkastusvaliokunta voi parantaa sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta olemalla taho, jolle sisäinen tarkastus voi raportoida johtoon liittyvistä asioista. Tutkimuksissa onkin havaittu, että riippumattomuuden kannalta on tärkeää kenelle tai mille taholle sisäinen tarkastus työstään raportoi. Jamesin (2003) tutkimukseen osallistuneet luotonantajat uskoivat, että tarkastusvaliokunnalle raportoiva sisäinen tarkastus ehkäisee ja raportoi enemmän tilinpäätösmanipulaatiota kuin sisäinen tarkastus, joka raportoi johdolle. Suwaidanin ja Qasimin (2010, 517) tutkimukseen osallistuneista tilintarkastajista noin 77 % piti tarkastusvaliokunnan olemassaoloa ja sisäisen tarkastuksen mahdollisuutta tavata tarkastusvaliokunta ilman johdon läsnäoloa joko erittäin tärkeänä tai tärkeänä tekijänä sisäisen tarkastuksen työn luotettavuutta arvioitaessa. Myös Munron ja Stewartin (2011) tutkimien tilintarkastajien luottamus sisäisen tarkastuksen työhön kasvoi, jos sisäisellä tarkastuksella oli vahva raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan.

Adamecin, Leinicken, Ostroskyn ja Rexroadin (2005) mukaan sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan välinen suora raportointiyhteys ei sinällään riitä, jos siitä puuttuu ”substanssi”. Heidän mukaansa raportointiyhteys on kunnollinen silloin, kun seuraavat neljä tekijää toteutuvat:

- 1) tarkastusvaliokunnalla on yksinomainen oikeus palkata, erottaa ja palkita sisäisen tarkastuksen johtajaa
- 2) tarkastusvaliokunta hyväksyy sisäisen tarkastuksen budjetin ja toiminnan laajuuden
- 3) sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan yhteydenpito on säännöllistä ja luottamuksellista ja
- 4) tarkastusvaliokunta hyväksyy johdon tai tilintarkastajien sisäisille tarkastajille osoittamat ylimääräiset tehtävät (Adamec ym. 2005, 45).

Useiden tutkimustulosten perusteella voidaan siis olettaa, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden kannalta on olennaisen tärkeää, että sisäisen tarkastuksen ja tarkastus-

valiokunnan (tai tarkastusvaliokunnan puuttuessa hallituksen) välillä on suora ja avoin raportointiyhteys. Toimivan raportointiyhteyden olennaisuutta korostaa entisestään se, että sitä pitävät kriittisen tärkeänä sekä sisäisen tarkastuksen työtä hyödyntävät tilintarkastajat ja luotonantajat että itse sisäisen tarkastuksen johtajat.

2.2.2 Tarkastusvaliokunnan riippumattomuus ja pätevyys

Raportointiyhteyden lisäksi tärkeäksi seikaksi sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden vahvistamisessa on nostettu tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuus ja pätevyys. Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodin mukaan ”tarkastusvaliokunnan jäsenten on oltava riippumattomia yhtiöstä ja vähintään yhden jäsenen on oltava riippumaton merkittävistä osakkeenomistajista”. Lisäksi ”tarkastusvaliokunnan jäsenillä on oltava valiokunnan tehtäväalueen edellyttämä pätevyys, ja vähintään yhdellä jäsenellä tulee olla asiantuntemusta erityisesti laskentatoimen tai kirjanpidon taikka tarkastuksen alalla”. (Arvopaperimarkkinayhdistys ry 2010)

Raghunandanin, Readin ja Raman (2001) mukaan tarkastusvaliokunnat, jotka koostuvat pelkästään riippumattomista jäsenistä ja joiden jäsenistä vähintään yhdellä on laskentatoimen tai rahoituksen tausta todennäköisemmin 1) pitävät pidempiä tapaamisia sisäisen tarkastuksen johtajan kanssa, 2) järjestävät sisäiselle tarkastajalla mahdollisuuden yksityisiin tapaamisiin (joissa yrityksen johto ei ole paikalla) tarkastusvaliokunnan kanssa ja 3) arvioivat sisäisen tarkastuksen tarkastusehdotuksia ja -tuloksia.

Goodwin (2003) syvensi Raghunandanin ym. (2001) tutkimustuloksia havaitsemalla, että tarkastusvaliokunnan riippumattomuudella ja laskentatoimen asiantuntemuksella on toisiaan täydentäviä vaikutuksia tarkastusvaliokunnan ja sisäisen tarkastuksen väliseen suhteeseen. Tutkimuksen mukaan tarkastusvaliokunnan riippumattomuus voidaan yhdistää erityisesti tarkastusvaliokunnan ja sisäisen tarkastuksen tapaamisten toistumistiheyteen ja kestoon, kyseisten tapaamisten yksityisyyteen sekä tarkastusvaliokunnan osallistumiseen sisäisen tarkastuksen johtajan erottamiseen. Toisaalta tarkastusvaliokunnan pätevyyden huomattiin vaikuttavan laajuuteen, jolla tarkastusvaliokunta arvioi sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Tutkija esittääkin, että pelkkä tarkastusvaliokunnan riippumattomuus ei riitä, vaan asiantuntemus auttaa vahvistamaan, että tarkastusvaliokunta hyödyntää sisäisen tarkastuksen työtä oikealla tavalla. (Goodwin 2003)

Yhteenvetona voidaan todeta, että aikaisemmat tutkimukset ovat yhdistäneet tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuden ja pätevyyden sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantaviin asioihin, kuten tarkastusvaliokunnan ja sisäisen tarkastajan välisten tapaamisten yksityisyyteen ja toistuvuuteen. Tutkimuskirjallisuuden pohjalta voidaan siis tehdä perusteltu oletus, että tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuus ja pätevyys vaikuttavat positiivisesti sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen.

2.2.3 Sisäisen tarkastajan työ astinlautana johtotehtäviin

Sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta käsitelleessä tutkimuskirjallisuudessa on nostettu yhtenä riippumattomuusongelmana esiin sisäisen tarkastuksen toiminnon käyttäminen niin sanottuna johtotehtävien harjoituskenttänä (management training ground). Kirjallisuuden mukaan järjestely on perinteisesti hoidettu palkkaamalla vasta pätevöityneitä tarkastajia muutamaksi vuodeksi sisäiseen tarkastuksen tehtäviin, josta heidän uransa etenee talouspuolen johtotehtäviin (Oxner & Kusel 1996) tai kierrättämällä operationaalista johtoa sisäisen tarkastuksen kautta yhä korkeampiin johtotehtäviin (Chadwick 1995).

Chadwick (1995) esittää, että käyttämällä sisäistä tarkastusta astinlautana johtotehtäviin, voidaan yrityksessä kouluttaa monitaitoisia ja monikäyttöisiä johtajia. Christopherin ym. (2009) mukaan sisäiset tarkastajat ovat usein hyvin koulutettuja ihmisiä, joilla on syvällistä ymmärrystä yrityksen eri toiminnan aloilta, minkä vuoksi ei ole yllättävää, että heissä nähdään potentiaalia johtotason tehtäviin. Toisaalta kyseisen käytännön haittoina pidetään sitä, ettei johtotehtäviin tähtäävillä sisäisillä tarkastajilla välttämättä ole motivaatiota parantaa sisäisen tarkastuksen laatua, koska he tietävät toimivansa sisäisen tarkastuksen tehtävissä vain lyhyen aikaa. Toinen tärkeä haittapuoli on riippumattomuuden vaarantuminen. Sisäiset tarkastajat, joiden tavoite on siirtyä johtotehtäviin, saattavat vältellä antamasta vahvoja kannanottoja tarkastustehtävissä, jotta he eivät pilaisi suhteitaan henkilöihin, joiden kanssa he tulisivat johtotehtävissään työskentelemään. (Chadwick 1995)

Messier, Reynolds, Simon ja Wood (2011) tutkivat tilintarkastajien näkemyksiä edellä esitetyn käytännön aiheuttamasta riippumattomuusongelmasta. Heidän tutkimukseensa

osallistuneiden tilintarkastajien mielestä sisäinen tarkastus, jota käytetään astinlautana johtotehtäviin, on vähemmän objektiivista, joskaan ei vähemmän ammattitaitoista, kuin sisäinen tarkastus, jota ei käytetä johdon kouluttamiseen. Tutkimuksessa havaittiin myös yhteys tilintarkastajien sisäiseen tarkastukseen kohdistaman epäluottamuksen ja korkeampien tilintarkastuspalkkioiden välillä. Huoli sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta saattaa johtaa korkeampiin tilitarkastuspalkkioihin, koska tilintarkastajat eivät luota sisäiseen tarkastukseen niin, että voisivat hyödyntää heidän työtään omassa tarkastuksessaan ja siten vähentää omaa työtaakkaansa. (Messier ym. 2011)

Riippumattomuusongelmasta huolimatta sisäisen tarkastuksen käyttäminen astinlautana johtotehtäviin näyttäisi olevan yleinen käytäntö monissa yrityksissä. Abbottin, Parkerin ja Petersin (2010, 13) tutkimuksen mukaan jopa lähes kaksi kolmasosaa yhdysvaltalaisista sisäisen tarkastuksen johtajista ilmoittaa käyttävänsä sisäistä tarkastusta tulevaisuuden johtajien kouluttamiseen. Goodwinin ja Yeon (2001) singaporelaistutkimukseen osallistuneista sisäisen tarkastuksen johtajista 43 % oli samaa mieltä siitä, että sisäinen tarkastus nähdään astinlautana johtotehtäviin. Christopherin ym. (2009) australialaistutkimuksessa 56 % tutkimukseen osallistuneista sisäisen tarkastuksen johtajista kertoi heidän organisaatiossaan olevan yleistä, että sisäisen tarkastuksen henkilökuntaa siirtyy saman organisaation sisällä muihin tehtäviin.

Tutkimuskirjallisuudesta voidaan tehdä johtopäätös, että sisäisen tarkastuksen toiminnon käyttäminen niin sanottuna johtotehtävien harjoituskenttänä (management training ground) sisältää yrityksen kannalta sekä hyviä että huonoja puolia. Toisaalta sen on todettu mahdollistavan monitaitoisten johtajien kouluttamisen ja toisaalta taas heikentävän tilintarkastajien luottamusta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen.

2.2.4 Sisäisen tarkastuksen vaikutusvalta organisaatiossa

Sisäisen tarkastuksen roolin laajennuttua tarkastuspalveluiden tuottamisesta myös konsultointipalveluiden tuottamiseen on yleinen huoli ollut, miten sisäinen tarkastus kykenee pysymään riippumattomana johdosta, kun sen tehtävänä on sekä arvioida johtoa objektiivisesti että auttaa sitä operatiivisessa toiminnassa. Van Peurse (2004, 379) tiivistää ydinongelman olevan, että sisäinen tarkastaja saattaa omaksua sellaisen toimin-

tatavan, joka puolustaa johdon etuja eikä halua tarkastustehtävissään asettua johtoa vastaan huolimatta huonoista seurauksista. Haas (2001, 88) toteaa, että sisäisen tarkastajan paine ”kaveerata” ylemmän johdon kanssa ja toimia yhä enemmän tiimipelaajana voi heikentää sisäisen tarkastajan mahdollisuuksia pysyä riippumattomana.

Sisäisen tarkastajan ja johdon välisessä suhteessa riippumattomuuden varmistamisen kannalta tärkeäksi tekijäksi nousee sisäisen tarkastajan vaikutusvalta (authority) organisaatiossa. Jos sisäisellä tarkastajalla ei ole tietynlaista vaikutusvaltaa, hän ei ehkä kykene vaikuttamaan johtoon silloin, kun johdon toiminnassa on parantamisen varaa eivätkä hänen suosituksensa tule hallituksen taholta riittävässä määrin kuulluksi (Van Peurse 2005, 490). Burns, Greenspanin ja Hartwellin (1994) peloteteorian mukaan ammatin sisältämä vaikutusvalta koostuu ”ratkaisuudesta” (”cruciality”) ja ”salaperäisyydestä” (”mystique”). ”Ratkaisuudella” Burns ym. (1994) tarkoittavat, että johto toimii todennäköisemmin sisäisen tarkastuksen suositusten mukaisesti, jos sisäinen tarkastus on itse tehokas auktoriteetti, joka painostaa ottamaan suositukset käyttöön. ”Salaperäisyydellä” tarkoitetaan sitä, että sisäisellä tarkastajalla on todennäköisemmin enemmän vaikutusvaltaa silloin, kun häntä pidetään tärkeän tiedon ja erityisosaamisen lähteenä (Burns ym. 1994).

Sisäisen tarkastuksen vaikutusvalta ei välttämättä ole itsestäänselvyys, sillä esimerkiksi Van Peursemin (2004) tutkimilla uusiseelantilaisilla sisäisillä tarkastajilla ei ollut edellä esitetyillä kriteereillä arvioituna selkeää vaikutusvaltaa työssään. Vaikutusvallan merkitystä ei tule väheksyä: Ahmadin ja Taylorin (2009) mukaan sisäisen tarkastajan epäselvyys omasta vaikutusvallastaan puuttua vääränlaiseen toimintaan organisaatiossa heikentää merkittävästi hänen sitoutumistaan riippumattomuuteen.

Christopherin ym. (2009) tutkimuksessa sisäisen tarkastajan vaikutusvaltaa organisaatiossa arvioitiin sen kautta, pidetäänkö sisäistä tarkastajaa organisaatiossa yhteistyökumppanina. Tutkijoiden mukaan on tärkeää, että sisäinen tarkastus saa organisaatiossa puoleensa hyväksyntää ja arvostusta, jotta sen havainnoilla ja suosituksilla olisi vaikutusta. Kuitenkin sellainen organisaatiokulttuuri, jossa sisäistä tarkastajaa pidetään liiaksi yhteistyökumppanina, voi lisätä sisäisen tarkastajan painetta työskennellä enemmän johdon kanssa yhteisen tavoitteen saavuttamiseksi kuin riippumattomasti arviointipalveluja tuottaen. (Christopher ym. 2009, 208)

Yhteenvetona tutkimuskirjallisuudesta voidaan tehdä sellainen johtopäätös, että sisäisen tarkastajan riippumattomuuden kannalta on olennaista, että sisäisellä tarkastajalla on organisaatiossa sen verran vaikutusvaltaa, että hän saa suosituksensa kuuluviin ja pystyy vaikuttamaan johtoon silloin, kun johdon toiminnassa on parantamisen varaa. Lisäksi johdon ei tulisi pitää sisäistä tarkastajaa liian läheisenä yhteistyökumppanina, jotta sisäisen tarkastajan rooli säilyisi riippumattomana arviointipalvelun tuottajana.

2.3 Sisäisen tarkastajan henkilökohtaiseen asemaan ja asenteisiin liittyvät riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät

2.3.1 Aikarajoitukset työtehtävien hoitamisessa

Tiukkojen työaikataulujen vaikutusta työn laatuun on tutkittu erityisesti tilintarkastajien osalta (ks. esim. Kelley & Margheim 2002; Coram, Ng & Woodliff 2004; Low & Tan 2011 ja Lee 2012). McDanielin (1990, 282) tutkimuksen mukaan tilintarkastajien työteho (efficiency) kasvaa aikataulujen tiukentuessa mutta työn laatu (effectiveness), esimerkiksi tarkkuus ja otannan riittävyys, sitä vastoin heikentyy. Tilintarkastajan työn laatu siis heikkenee, kun hän pyrkii liian tiukkojen aikabudjettien takia nopeuttamaan tarkastuksen valmistumista.

Tutkimuksissa on havaittu työn laadun heikkenevän muun muassa siksi, että tilintarkastaja jättää tutkimatta osan otannasta ja kelpuuttaa epäilyttävää todistusaineistoa (Willett ja Page 1996), jättää suorittamatta tarpeellisia tarkastustehtäviä ja hyväksyy asiakkaalta hataria selityksiä (Kelley ja Margheim 1990, 40). Useissa tutkimuksissa on havaittu yhteys liian tiukkojen aikabudjettien ja tarkastustehtävien ennenaikaisen valmiiksi kuitaamisen välillä (Raghunathan 1991, Kelley & Margheim 1990, Gundry & Liyanaratchi 2007).

Azad (1994) oli ensimmäinen, joka julkisti aiheesta tutkimuksen, joka oli tehty sisäisen tarkastuksen kontekstissa. Hänen mukaansa tiukkojen aikabudjettien luoma paine voi vaikuttaa sisäisen tarkastuksen laatuun merkittävästi. Azadin (1994) mainitsemat paineen aiheuttamat vaikutukset ovat hyvin samanlaisia kuin, mitä tilintarkastajia käsitelleet tutkimukset olivat havainneet. Aikabudjettien luoma paine voi näkyä sisäisen tar-

kastuksen laadussa esimerkiksi siten, että tarkastusohjelma lopetetaan suorittamatta joi-
takin tarkastustehtäviä tai huomioimatta tarkastusohjelman puutteita. Sisäinen tarkastaja
saattaa myös rajoittaa tarkastuksen laajuutta alle hyväksytyn tason, jättää raportoimatta
osan ajasta, jonka on käyttänyt tarkastukseen, luottaa liikaa tarkastuskohteen omiin sel-
vityksiin tai esityksiin tai laiminlyödä tärkeän asian tutkimisen tai tarkastussuosituksen
noudattamisen. (Azad 1994, 17)

Yhtenä tärkeänä sisäisen tarkastajan työn laadun mittarina on useissa tutkimuksissa käy-
tetty riippumattomuutta ja objektiivisuutta (Messier and Schneider, 1988; Krishna-
moorthy, 2002; Suwaidan and Qasim, 2010). Työn laatu voi siis laskea, jos riippumat-
tomuus on heikentynyt. Riippumattomuus taas heikentyy, jos sisäisellä tarkastajalla ei
liian tiukkojen aikabudjettien takia ole aikaa suorittaa tehtäviään riittäväällä laajuudella
ja riittävän objektiivisesti. Ahmadin ja Taylorin (2009) tutkimustulosten mukaan aikara-
joitusten luoma paine heikentää sisäisen tarkastajan sitoutuneisuutta riippumattomuus-
teen, mikä myös tukee ajatusta, että liian tiukat aikataulut saattavat heikentää sisäisen
tarkastuksen riippumattomuutta.

2.3.2 Ristiriita ammatin vaatimusten ja henkilökohtaisten arvojen välillä

Sisäisten tarkastajien odotetaan noudattavan IIA:n eettisiä sääntöjä, joiden mukaan si-
säisten tarkastajien tulee työssään toimia rehellisesti, luottamuksellisesti, objektiivisesti
ja ammattitaitoisesti (IIAd). Eettisten sääntöjen tarkoitus on edistää sisäisen tarkastuk-
sen ammattietiikkaa, ja niiden onkin tutkittu vaikuttavan IIA:n jäsenten eettisiin käsi-
tyksiin positiivisesti (Ziegenfuss & Singhapakdi 1994).

Bauerin ja Hubbardin (2004) mukaan sisäisten tarkastajien ei kuitenkaan tule oman
käyttäytymisen oikeellisuuden arvioimisessa rajoittua vain eettisten standardien sisältä-
miin käyttäytymissääntöihin. Heidän mukaansa eettiset rikkomukset aiheutuvat yleensä
henkilökohtaisista tekijöistä eikä niillä ole juurikaan tekemistä sen kanssa, miten hyvin
rikkomuksen tekijä tuntee ammattistandardit tai kuinka pätevä hän työssään on. Sen
sijaan rikkomukset johtuvat usein vakiintuneiden eettisten valtuutusten ja henkilön omi-
en arvojen ja uskomusten yhteentörmäyksestä. (Bauer & Hubbard 2004)

Bauerin ja Hubbardin (2004) näkemyksen pohjalta voidaan siis epäillä, että sisäinen tarkastaja toimii todennäköisemmin eettisesti väärin silloin, kun ammatin vaatimukset ovat ristiriidassa sen kanssa, miten sisäinen tarkastaja haluaisi omien arvojensa pohjalta toimia. Ahmadin ja Taylorin (2009) tutkimustulokset tukevat vahvasti Bauerin ja Hubbardin näkemystä. Heidän tutkimustulostensa mukaan ristiriidat sisäisen tarkastajan henkilökohtaisten arvojen ja ammatin vaatimusten välillä heikentävät sisäisen tarkastajan sitoutumista riippumattomuuteen.

Ziegenfuss, Singhapakdi ja Martinson (1994) havaitsivat yrityksen laskentahenkilöiden ja sisäisten tarkastajien eettisiä periaatteita vertailevassa tutkimuksessaan, että laskentahenkilöt näkevät sisäisiä tarkastajia todennäköisemmin eettiset asiat musta-valkoisesti. Sisäiset tarkastajat sen sijaan ovat taipuvaisempia punnitsemaan oikeaa ja väärää ja ottamaan eettisessä ongelmassa huomioon erilaiset lieventävät asianhaarat (Ziegenfuss, Singhapakdi & Martinson 1994). Tutkimustulokset vahvistavat ajatusta siitä, että sisäiset tarkastajat joutuvat työssään punnitsemaan erilaisten tilanteiden eettistä oikeellisuutta sen sijaan, että tilanteet näyttäytyisivät heille helposti ratkaistavina. O'Learyn ja Stewartin (2007) tutkimuksen mukaan sisäisillä tarkastajilla on kyllä herkkyyttä tunnistaa oikean ja väärän ero eettisissä ongelmissa mutta he eivät ole täysin vakuuttuneita siitä, että heidän kollegansa toimisivat eettisen ongelman kohdatessaan oikealla tavalla.

Ahmadin ja Taylorin (2009) mukaan riippumattomuutta heikentäviä ristiriitoja syntyy tilanteissa, joissa sisäinen tarkastaja joutuu joko arviointi- tai konsultointiroolissaan tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen henkilökohtaisia periaatteitaan tai arvojaan vastaan. Sisäinen tarkastaja voi joutua pohtimaan omia eettisiä arvojaan esimerkiksi tilanteissa, joissa hänen tulisi suositella työtoverinsa erottamista tai raportoida korkean tason johtohenkilön rikkomuksista. Mutchlerin (2003, 252) mukaan tällainen tilanne, jossa sisäisellä tarkastajalla on läheiset välit esimerkiksi tarkastuskohteen työntekijän kanssa, saattaa houkutella sisäistä tarkastajaa katsomaan läpi sormien, lieventämään tai viivyttämään negatiivisia tarkastustuloksia, jotta hän välttyisi saattamasta työtoveriaan kiusalliseen asemaan.

Tutkimuskirjallisuuden perusteella voidaan tehdä johtopäätös, että sisäisen tarkastajan eettiseen päätöksentekoon vaikuttavat ainakin jossakin määrin hänen omat eettiset arvonsa ja periaatteensa, vaikka sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa on pyritty edistä-

mään IIA:n eettisten sääntöjen avulla. Tutkimuskirjallisuudessa on todettu, että sisäinen tarkastaja toimii todennäköisemmin eettisesti väärin silloin, kun ammatin vaatimukset ovat ristiriidassa sen kanssa, miten sisäinen tarkastaja haluaisi omien arvojensa pohjalta toimia. Yhteenvetona tutkimuskirjallisuuden pohjalta voidaan siis perustellusti olettaa, että tilanteet, joissa sisäinen tarkastaja joutuu joko arviointi- tai konsultointiroolissaan tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen henkilökohtaisia periaatteitaan tai arvojaan vastaan saattavat heikentää sisäisen tarkastajan riippumattomuutta.

2.3.3 Sisäisen tarkastajan kannustinpalkkiot

Sisäisen tarkastajan mahdollisuus saada yrityksen tulokseen pohjautuvia kannustinpalkkioita on tutkimuskirjallisuudessa nostettu yhdeksi sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta uhkaavaksi tekijäksi. Monissa organisaatioissa kannustinpalkkioiden taustalla on halu palkita sisäistä tarkastajaa yrityksen menestyksestä, johon hän etenkin konsultointiroolissaan vahvasti vaikuttaa (Schneider 2003, 487). Toisaalta haittapuolena on esitetty, että yrityksen tulokseen pohjautuva kannustinpalkkiojärjestelmä saattaa motivoida sisäistä tarkastajaa antamaan tarkastustyössään sellaisia arvioita, jotka kasvattavat yrityksen raportoimaa tulosta (Dezoort, Houston ja Peters 2001, 261) tai katsomaan läpi sormien toimia, joilla johto liioittelee yrityksen tulosta (Schneider 2003, 487).

Dezoort, Houston ja Reisch (2000) tiedustelivat tutkimuksessaan sisäisten tarkastajien näkemyksiä koko yrityksen tulokseen pohjautuvan kannustinpalkkiojärjestelmän hyvistä ja huonoista puolista. Sisäiset tarkastajat löysivät järjestelmästä useita etuja: suurempi tavoitehakuisuus, keskittyminen tärkeisiin asioihin, kustannussäästöt, oikea-aikaisemmat ja yksityiskohtaisemmat tarkastukset sekä suositusten tarkempi noudattaminen. Lisäksi kannustinpalkkioiden arveltiin lisäävän yhteishenkeä organisaatiossa sekä helpottavan pätevien työntekijöiden palkkaamista ja heidän pitämistään organisaatiossa. (Dezoort ym. 2000, 45)

Edellä mainittujen etujen lisäksi yrityksen tulokseen sidotuilla kannustinpalkkioilla nähtiin olevan myös haittapuolia, joista tärkeimpänä mainittiin sisäisen tarkastajan riippumattomuuden vaarantuminen. Riippumattomuudesta olivat yhtäläillä huolissaan ne sisäiset tarkastajat, joilla ei ollut oikeutta kannustinpalkkioihin kuin ne, joilla tällainen oikeus oli. Yrityksen tulokseen sidottujen kannustinpalkkioiden pelättiin suuntaavan

sisäisen tarkastuksen huomiota yrityksen pitkän tähtäimen hyödyistä lyhyen tähtäimen tavoitteisiin ja yrityksen suorituskyvyn mittaamiseen (Dezoort ym. 2000, 46). Omarin ja Stewartin (2015) mukaan yrityksen suoriutumiseen perustuvat bonukset ovat suurempi uhka sisäisen tarkastajan objektiivisuudelle kuin yksilön henkilökohtaiseen suoriutumiseen perustuvat bonukset.

Tutkimuskirjallisuuden mukaan myös tilintarkastajien on todettu pitävän kannustinpalkkioita sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta heikentävänä tekijänä. Dezoortin ym. (2001) tutkimukseen osallistuneet tilintarkastajat arvioivat kannustinpalkkioihin oikeutetun sisäisen tarkastajan vähemmän objektiiviseksi kuin sellaisen, joka ei ole oikeutettu kannustinpalkkioihin. Epäluottamus kannustinpalkkioihin oikeutetun sisäisen tarkastajan objektiivisuuteen taas johtaa tutkimuksen mukaan siihen, että tilintarkastaja budjetoit tarkastustyötään varten enemmän tunteja kuin silloin, jos sisäinen tarkastaja ei ole oikeutettu kannustinpalkkioihin. (Dezoort ym. 2001)

Schneider (2003) laajensi kannustinpalkkioita koskevaa tutkimuskirjallisuutta tutkivalta, vaikuttavatko kannustinpalkkiot tai osakeomistus sisäisen tarkastajan raportointipäätöksiin. Tutkimukseen osallistuneiden sisäisten tarkastajien tuli päättää raportoivatko he kuvitteellisen yrityksen tulosta kasvattavasta tahallisesta varaston yliarvostuksesta. Tutkimuksen mukaan sisäisen tarkastajan merkittäväkään osakeomistus tarkastuksen kohteena olevassa yhtiössä ei vaikuta hänen raportointipäätöksiinsä. Sen sijaan yrityksen osakekurssiin sidottujen kannustinpalkkioiden havaittiin vähentävän tulosta kasvattavan yliarvostuksen raportoimista. Samaa ilmiötä ei kuitenkaan havaittu silloin, kun kannustinpalkkio oli sidottu yrityksen kirjanpidolliseen tulokseen. (Schneider 2003)

Tutkimuskirjallisuus antaa selvästi aihetta epäillä, että kannustinpalkkiot saattavat heikentää sisäisen tarkastajan riippumattomuutta. Edellä esitetyissä tutkimuksissa on todettu sekä tilintarkastajien että sisäisten tarkastajien itse pitävän kannustinpalkkioita uhkana sisäisen tarkastuksen riippumattomuudelle. Lisäksi sisäisen tarkastajan päätöksentekoa tarkastellut tutkimus antaa viitteitä siitä, että kannustinpalkkiot voivat todellisissa arviointitehtävissä vaikuttaa sisäisen tarkastajan päätöksentekoon riippumattomuutta heikentävästi.

2.3.4 Sisäisen tarkastajan rooli yrityksen riskienhallinnassa

Sisäisen tarkastajan rooli yrityksen riskienhallinnassa on kulloinkin meneillään olevalle ajalle ominainen ja muokkaantuu nopeasti liiketoimintaympäristön muutosten mukana (Sarens & De Beelde 2006, 75), mikä lienee tärkeä syy siihen, miksi sisäisen tarkastuksen rooli yrityksen riskienhallinnassa on saanut huomiota sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta koskevassa tutkimuskirjallisuudessa ja IIA:n suosituksissa. Sisäisen tarkastajan rooli kokonaisvaltaisessa riskienhallinnassa liittyy erityisesti riskienhallinnan arviointiin. Organisaation johto on luonnollisesti yksi olennainen riskienhallinnan arvioija, mutta objektiivisten arvioiden tuottamisessa sisäinen tarkastus on avainasemassa. (IIAe, 3)

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) julkaisi vuonna 2004 COSO-ERM-kehikon (Enterprise Risk Management – Integrated Framework), joka syntyi tarpeesta luoda puitteet organisaation riskienhallinnan tehokkaalle arvioinnille ja parantamiselle. COSO-ERM määrittelee ”kokonaisvaltaisen riskienhallinnan” (enterprise risk management) prosessiksi

- johon organisaation hallitus, johto ja muu henkilökunta vaikuttavat,
- jota sovelletaan strategian määrittämisessä ja koko organisaatiossa ja
- joka on suunniteltu tunnistamaan organisaatioon mahdollisesti vaikuttavia tekijöitä, hallitsemaan riskiä riskinottohalukkuuden puitteissa sekä tuottamaan järjestyviä arvioita organisaation tavoitteiden saavuttamisesta. (COSO 2004, 8)

Samaan aikaan, kun sisäisen tarkastajan osallistuminen riskienhallintaan tuottaa lisäarvoa organisaatiolle, voi se vääränlaisena toteutuessaan vaarantaa sisäisen tarkastajan riippumattomuuden ja objektiivisuuden. IIA on reagoinut tähän mahdolliseen riippumattomuuden vaarantumiseen antamalla COSO-ERM-viitekehykseen perustuvan kannanottonsa vuonna 2009 valmistuneessa julkaisussaan ”IIA position paper: the role of internal auditing in enterprise-wide risk management”. Kannanoton tarkoitus on havainnollistaa, millaisia riskienhallinnan rooleja sisäisen tarkastajan on sopivaa ottaa ja millaiset roolit saattavat heikentää sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden.

Kannanoton mukaan IIA pitää sisäiselle tarkastukselle sopivina riskienhallinnan tehtävinä erilaisia riskienhallintaprosesseihin ja avainriskeihin liittyviä varmistus- ja arvioin-

tipalveluita. Toisaalta tiettyjen varovaisuusehtojen täytyessä sisäinen tarkastus voi myös toimia erilaisissa riskienhallinnan kehittämis- ja johdon valmennusrooleissa. Riskienhallinnan roolit, joita sisäisen tarkastuksen ei IIA:n mukaan tulisi riippumattomuuden ja objektiivisuuden turvaamiseksi ottaa itselleen, ovat seuraavat:

- yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen,
- yrityksen riskinsietokyvyn määrittäminen,
- riskienhallintaprosessien johtaminen,
- riskien arvioinnin johtaminen ja
- riskeihin reagoimisesta päättäminen ja näiden toimenpiteiden implementointi johdon puolesta

Edellä mainitut roolit, joita sisäisen tarkastajan tulee riskienhallinnan tehtävissä välttää, liittyvät selvästi riskienhallinnan johtamiseen, siitä vastaamiseen ja päätöksentekoon. Tällaisten roolien välttämiseksi löytyy vahvaa tukea myös tutkimuskirjallisuudesta. De Zwaanin, Stewartin ja Subramaniamin (2011, 589) mukaan sisäisen tarkastajan osallistuminen riskienhallinnan päätöksentekoon esimerkiksi määrittelemällä yrityksen riskinsietokyvyn tai tekemällä päätöksiä riskienhallintatoimenpiteistä sisältävät merkittävän oman työn arvioinnin riskin. Heidän mukaansa sisäiset tarkastajat ovat haluttomampia raportoimaan virheistä, joista ovat itse olleet vastuussa, koska se voi vahingoittaa heidän mainettaan. Päätöksentekoon osallistuminen voi myös johtaa siihen, että sisäinen tarkastaja tulee liian tutuiksi riskienhallinnan henkilökunnan kanssa, mikä voi vaikuttaa sisäisen tarkastajan kykyyn tehdä riskienhallinnasta objektiivisia arvioita (de Zwaan ym. 2011, 589-590).

Vaikka IIA:n ohjeistus sisäiselle tarkastajalle sopivista ja epäsopivista riskienhallinnan tehtävistä on hyvinkin konkreettinen ja selkeä, aiheesta tehdyt tutkimukset osoittavat, että sisäisen tarkastuksen roolit riskienhallinnassa vaihtelevat ydinrooleihin liittyvistä tehtävistä objektiivisuuden vaarantaviin tehtäviin. Gramlingin ja Myersin (2006) raportoinnin IIA:n vuonna 2005 tekemän maailmanlaajuisen tutkimuksen mukaan sisäisillä tarkastajilla on sisäiselle tarkastukselle epäsopivissa riskienhallinnan rooleissa enemmän vastuuta kuin IIA:n kannanoton mukaan on suositeltavaa. Osa tutkimukseen osallistuneista sisäisistä tarkastajista piti rajoitettua vastuuta mahdollisena niissä tehtävissä, jotka IIA yksiselitteisesti tulkitsee sellaisiksi, joita sisäisen tarkastajan ei tule lainkaan ottaa vastuulleen.

De Zwaan ym. (2011) keräsivät kaksi vuotta myöhemmin (vuonna 2007) Australiassa aineiston, jonka tuloksia he vertasivat Gramlingin ja Myersin (2006) raportoimaan tutkimukseen. De Zwaanin ym. (2011) tulokset vastaavat vertailukohtaansa paremmin IIA:n suosituksia sisäiselle tarkastukselle sopivista riskienhallinnan rooleista. Tutkimukseen osallistuneet sisäiset tarkastajat arvioivat sekä todellisen että ihanteellisen vastuun määrän tehtävissä, joita sisäisen tarkastuksen ei IIA:n mukaan tulisi ottaa hoitaakseen, matalammaksi kuin Gramlingin ja Myersin (2006) raportoimassa tutkimuksessa. Kuitenkin molemmissa tutkimuksissa sisäiset tarkastajat arvioivat sekä todellisen että ihanteellisen vastuun tällaisista tehtävistä rajoitetusti mahdolliseksi, eikä IIA:n suositusten mukaan kokonaan torjuttavaksi. (de Zwaan ym. 2011, 599)

Yhteenvetona tutkimuskirjallisuuden pohjalta voidaan todeta, että riskienhallinnan johtamiseen, riskienhallinnasta vastaamiseen ja riskeihin liittyvään päätöksentekoon liittyviin sisäisen tarkastajan rooleihin sisältyy merkittävä oman työn arvioinnin riski. Riskin suuruutta perustelee se, että IIA on ottanut kantaa siihen millaisia rooleja sisäisen tarkastajan ei lainkaan tulisi riskienhallinnan tehtävissä ottaa, jotta riippumattomuus ei heikentyisi. Riippumattomuutta heikentäviksi rooleiksi on luokiteltu yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen, riskiensietokyvyn määrittäminen, riskienhallintaprosessien johtaminen, riskien arvioinnin johtaminen ja riskeihin reagoimisesta päättäminen.

2.4 Tutkimuskysymyksen ja hypoteesien muodostaminen

2.4.1 Yhteenveto sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavista tekijöistä ja tutkimuskysymyksen muodostaminen

Tämän tutkielman teoria pohjautui sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta käsitelleelle tutkimuskirjallisuudelle keskittyen erityisesti tutkimuskirjallisuudesta nouseviin sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttaviin tekijöihin. Tutkielman tekijä jakoi riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät ammattistandardien pohjalta kahteen ryhmään: 1. sisäisen tarkastuksen organisatoriseen asemaan liittyviin tekijöihin, 2. sisäisen tarkastajan omaan asemaan ja asenteisiin liittyviin tekijöihin.

Ensimmäinen ryhmä sisältää nimensä mukaisesti tekijöitä, jotka liittyvät siihen, millainen asema sisäisellä tarkastuksella organisaatiossa on. Sisäisen tarkastuksen organisaatio-

risesta asemasta syntyvään riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä löytyi tutkimuksista, jotka käsittelivät sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan välistä raportointiyhteyttä (muun muassa Suwaidan & Qasim 2010; Goodwin & Yeo 2001; James 2003 sekä Zain & Subramaniam 2007), tarkastusvaliokunnan riippumattomuutta ja pätevyyttä (muun muassa Raghunandan ym. 2001 ja Goodwin 2003), sisäisen tarkastajan työn käyttämistä astinlautana johtotehtäviin (muun muassa Chadwick 1995; Oxner & Kusel 1996; Christopher ym. 2009 sekä Messier ym. 2011) ja sisäisen tarkastuksen vaikutusvaltaa organisaatiossa (muun muassa Haas 2001; Van Peurse 2004 sekä Ahmad & Taylor 2009).

Toiseen ryhmään kuuluvat tekijät liittyvät erityisesti erilaisiin eturistiriitatilanteisiin tai vaaraan oman työn tarkastamisesta. Sisäisen tarkastajan oman aseman ja asenteiden kautta syntyvään riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä löytyi tutkimuksista, jotka käsittelivät aikarajoituksia työtehtävien hoitamisessa (muun muassa Azad 1994; Krishnamoorthy 2002; Suwaidan & Qasim 2010; Low & Tan 2011 sekä Lee 2012), ristiriitaa ammatin vaatimusten ja henkilökohtaisten arvojen välillä (muun muassa Ziegenfuss & Singhapakdi 1994; Bauer & Hubbard 2004; O’Leary & Stewart 2007 sekä Ahmad & Taylor 2009) kannustinpalkkioita (muun muassa Dezoort ym. 2000; Dezoort ym. 2001 sekä Schneider 2003) ja sisäisen tarkastajan roolia yrityksen riskienhallinnassa (muun muassa Gramling & Myers 2006; Sarens & De Beelde 2006 sekä De Zwaan ym. 2011).

Tutkimuskirjallisuuden pohjalta voidaan olettaa, että tarkastusvaliokunnalla (tai tarkastusvaliokunnan puuttuessa hallituksella) on tärkeä rooli sisäisen tarkastuksen organisatorisen riippumattomuuden vahvistamisessa (muun muassa Goodwin & Yeo 2001 ja Zain & Subramaniam 2007). Vahva raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan tai hallitukseen ja tarkastusvaliokunnan tai hallituksen riippumattomuus ja pätevyys tehtävään ovat tutkimusten pohjalta riippumattomuutta parantavia tekijöitä (muun muassa Raghunandan ym. 2001 ja Goodwin 2003). Toisaalta sisäisen tarkastuksen riippumattomuus voi heikentyä, jos sisäisen tarkastuksen työ toimii astinlautana johtotehtäviin (muun muassa Christopher ym. 2009 ja Messier ym. 2011) tai sisäisellä tarkastajalla ei ole riittävää vaikutusvaltaa organisaatiossa (muun muassa Van Peurse 2004 ja Ahmad & Taylor 2009). Taulukossa 1 on yhteenvetona sisäisen tarkastuksen organisatoriseen asemaan liittyvät sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät.

Taulukko 1: Organisatoriseen asemaan liittyvät tutkimuskirjallisuuden perusteella sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät

Riippumattomuutta vahvistaa	Riippumattomuutta heikentää
Sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan/hallituksen yhteydenpito on säännöllistä	Sisäisen tarkastajan työ toimii astinlautana johtotehtäviin
Sisäisen tarkastuksen johtaja voi keskustella tarkastusvaliokunnan/hallituksen kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa	Sisäisellä tarkastajalla ei ole riittävää vaikutusvaltaa organisaatiossa
Sisäisen tarkastuksen budjetin hyväksyminen on tarkastusvaliokunnan/hallituksen vastuulla	
Tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuuluu nimittää, erottaa ja palkita sisäisen tarkastuksen johtaja	
Tarkastusvaliokunnan kaikki jäsenet ovat riippumattomia yhtiöstä	
Tarkastusvaliokunnan jäsenillä on tehtäväkentän edellyttämä pätevyys	

Sisäisen tarkastajan omaan asemaan ja asenteisiin liittyvillä riippumattomuuteen vaikuttavilla tekijöillä on tutkimuskirjallisuuden perusteella selvästi riippumattomuutta heikentävä vaikutus. Nämä tekijät saattavat aiheuttaa riippumattomuutta heikentäviä eturistiriititilanteita tai johtaa oman työn tarkastamiseen (muun muassa Ziegenfuss & Singhapakdi 1994; Dezoort ym. 2000; Bauer & Hubbard 2004; O'Leary & Stewart 2007; Ahmad & Taylor 2009 ja De Zwaan ym. 2011). Taulukossa 2 on yhteenveto sisäisen tarkastajan omaan asemaan ja asenteisiin liittyvistä riippumattomuutta heikentävistä tekijöistä.

Taulukko 2: Sisäisen tarkastajan omaan asemaan ja asenteisiin liittyvät tutkimuskirjallisuuden perusteella riippumattomuutta heikentävät tekijät

Riippumattomuutta heikentää:
Sisäisellä tarkastajalla on liian tiukka aikataulu tehtäviensä hoitamiseen
Sisäisen tarkastajan ammatin vaatimukset sotivat henkilökohtaisia arvoja tai periaatteita vastaan
Sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja kannustinpalkkioita
Sisäisen tarkastajan rooliin riskienhallinnassa kuuluu seuraavia vastuualueita <ul style="list-style-type: none"> • yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen • yrityksen riskinsietokyvyn määrittäminen • riskienhallintaprosessien johtaminen • riskien arvioinnin johtaminen • riskeihin reagoimisesta päättäminen ja riskien suojaamistoimenpiteiden täytäntöönpano johdon puolesta

Edellä, taulukoissa 1 ja 2 esitetyt tutkimuskirjallisuudesta nousevat sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavat tai heikentävät tekijät muodostavat tämän tutkielman empiirisen osan perustan. Tutkielmassa ollaan toisaalta kiinnostuneita siitä, ovatko sisäisten tarkastajien omat näkemykset näiden tekijöiden vaikutuksesta riippumattomuuteen linjassa tutkimustulosten kanssa. Toisaalta tutkielmassa analysoidaan, miten ihanteelliset olosuhteet vastaajien työnantajayrityksissä on riippumattomuuden kannalta, kun asiaa tutkitaan edellä esitettyjen riippumattomuuteen vaikuttavien tekijöiden pohjalta.

Siten tutkielman tutkimuskysymykset muotoutuvat seuraavanlaisiksi:

Tutkimuskysymys 1: Missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä?

Tutkimuskysymys 2: Kuinka ihanteelliset olosuhteet sisäisten tarkastajien työnantajayrityksissä on riippumattomuuden kannalta?

2.4.2 Hypoteesien muodostaminen

Eettisen päätöksenteon ja työkokemuksen yhteyttä on tutkittu viime vuosina monella tapaa. Craft (2013) tutki vuosien 2004 ja 2011 välillä tehtyä eettiseen päätöksentekoon liittyvää tutkimuskirjallisuutta ja havaitsi tuolla aikavälillä julkaistun 84 aihetta käsittelevää artikkelia, jotka sisälsivät 357 tutkimustulosta. Glover, Minnette, Glynda ja George (2002) esittävät, että pidempi kokemus saattaa liittyä suurempaan tietoisuuteen siitä, mikä on eettisesti hyväksyttyä. McCullough ja Faught (2005) havaitsivat positiivisen riippuvuuden työkokemuksen ja henkilön moraalisen konservatiivisuuden välillä. Valentine ja Rittenburg (2007) taas liittivät työkokemuksen ja eettisen arvostelukyvyn toisiinsa. Lisäksi kokemus on opiskelijoilla yhdistetty eettisempään orientoituneisuuteen ja eettisempiin tarkoituseriin (Eweje & Brunton 2010 ja Valentine & Rittenburg 2007). Vaikka osa tutkijoista on todennut kokemuksen ja eettisyyden välisen yhteyden olevan monitulkintainen (muun muassa Pierce & Sweeney 2009 ja O'Fallon & Butterfield 2005), ovat monet viimeaikaiset tutkimukset osoittaneet työkokemuksen ja eettisen pää-

töksenteon välillä olevan positiivinen riippuvuus (Fang and Foucart 2013; O’Leary and Stewart 2007; Pierce and Sweeney 2010; Valentine and Bateman 2011).

Koska riippumattomuuden ja sisäisen tarkastuksen työkokemuksen välistä yhteyttä käsitteitä tutkimuksia ei ole julkaistu, perustellaan hypoteesit olemassa olevalla, eettiseen päätöksentekoon liittyvällä kirjallisuudella. Erityisesti esimerkiksi Gloverin ym. (2002) arvio siitä pidempi kokemus saattaa liittyä suurempaan tietoisuuteen siitä, mikä on eettisesti hyväksyttävä, antaa perusteen olettaa, että myös sisäisen tarkastuksen työkokemuksen ja riippumattomuuden uhkien tiedostamisen välillä voisi olla yhteys. Tutkimuskirjallisuuden pohjalta tässä tutkielmassa asetetaan seuraavanlainen hypoteesi:

H1: Sisäisen tarkastajan työkokemuksen ja riippumattomuuteen vaikuttavien tekijöiden tunnistamisen välillä on tilastollisesti merkittävä riippuvuus

Sarens, D’Onza ja Melville (2009) yhdistivät tutkimuksessaan kauemmin olemassa olleen sisäisen tarkastuksen toiminnon todennäköisempään IIA:n standardien käyttöön ja sisäisten tarkastajien pätevyyteen, laadunvarmistusohjelman olemassaoloon ja monipuolisempaan sisäisen tarkastuksen agendaan. Koska IIA:n standardeissa määritellään sisäisen tarkastajan riippumattomuudesta ja yhtenä tärkeänä sisäisen tarkastajan työn laadun mittarina on useissa tutkimuksissa käytetty riippumattomuutta ja objektiivisuutta (Messier and Schneider, 1988; Krishnamoorthy, 2002; Suwaidan and Qasim, 2010) voidaan perustellusti olettaa, että yhtiöissä, joissa on vanhempi sisäisen tarkastuksen toiminto saattaisi myös olla riippumattomuuden kannalta suotuisimmat olosuhteet. Tutkimuskirjallisuuden pohjalta tässä tutkielmassa asetetaan seuraavanlainen hypoteesi:

H1: Sisäisen tarkastuksen toiminnon iän ja sisäisen tarkastajan työnantajaorganisaatiossa olevien riippumattomuuden uhkien määrän välillä on tilastollisesti merkittävä riippuvuus

3 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS

3.1 Tutkimuksen kohderyhmä ja aineiston keruu

Empiirinen aineisto kerättiin sähköisellä kyselylomakkeella ja tutkimuksen kohderyhmäksi tutkielman tekijä valitsi Sisäiset tarkastajat ry:n jäseninä olevat yksityisellä sektorilla työskentelevät sisäiset tarkastajat. Kutsumalla tutkimukseen Sisäiset tarkastajat ry:n jäsenlistalla olevia henkilöitä voitiin olettaa tavoitettavan suurin osa suomalaisista sisäisistä tarkastajista. Lopullinen kohderyhmä saatiin kerättyä, kun kaikista Sisäiset tarkastajat ry:n jäsenistä poistettiin opiskelija-, opettaja- ja eläkeläisjäsenet, julkisella sektorilla työskentelevät sisäiset tarkastajat sekä ulkoistettuja sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavissa yrityksissä työskentelevät sisäiset tarkastajat. Kyselylomake lähetettiin yhteensä 310 henkilölle.

Kyselylomake laadittiin e-lomake-ohjelmistoa käyttäen ja aineisto kerättiin hieman yli kahden viikon aikana kesäkuun loppupuolella 2012. Kyselylomakkeen lähettämisen jälkeen ensimmäisen viikon aikana vastauksia tallennettiin 64 kappaletta. Ensimmäisen viikon jälkeen lähetettiin ensimmäinen muistutus niille, jotka eivät vielä olleet vastanneet ja seuraavan viikon aikana vastauksia tallennettiin 24 kappaletta lisää. Toinen muistutus lähetettiin kahden viikon kuluttua kyselylomakkeen lähettämisestä ja tämän jälkeen vastauksia tuli vielä 10 kappaletta. Lopullinen vastausten määrä oli siten 98 kappaletta. Kolme kohderyhmään alun perin kuulunutta henkilöä ilmoitti, ettei enää työskentele sisäisenä tarkastajana eikä sen takia kuulu kyselyn kohderyhmään. Kun nämä kolme poistettiin alun perin 310 henkilöä sisältävästä kohderyhmästä, vastausprosentiksi muodostui 31,9 %.

Vastausten määrään saattoi vaikuttaa tutkimuksen ajankohdan sijoittuminen yleiseen vuosilomakauteen, jolloin kohderyhmänä olevat sisäiset tarkastajat olivat joko osittain tai kokonaan samaan aikaan lomalla, kun kyselylomakkeen vastausaika oli käynnissä. Vastausprosentti oli kuitenkin verrattain hyvä, sillä esimerkiksi Christopherin ym. (2009) samantapaisen, australialaisille sisäisille tarkastajille kohdistetun riippumattomuutta käsittelevän kyselytutkimuksen vastausprosentti oli vain 17 %. Christopher ym. (2009) pitivät kyseistä vastausprosenttia tyypillisenä ja riittävänä.

3.2 Aineiston käsittely ja analysointi

Tutkielmaan on kerätty aikaisemmasta tutkimuskirjallisuudesta sellaiset tekijät, joiden riippumattomuutta parantava tai heikentävä vaikutus voidaan perustella aiemman tutkimuskirjallisuuden pohjalta. Tutkielmantekijä jakoi kirjallisuudessa käsitellyt riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät sisäisen tarkastuksen organisatoriseen asemaan liittyviin tekijöihin ja sisäisen tarkastajan omaan asemaan ja asenteisiin liittyviin tekijöihin ja näiden alla edelleen yhteensä kahdeksaan aihealueeseen:

1. raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan/hallitukseen
2. tarkastusvaliokunnan riippumattomuus ja pätevyys
3. sisäisen tarkastajan työ astinlautana johtotehtäviin
4. sisäisen tarkastajan vaikutusvalta organisaatiossa
5. aikarajoitukset työtehtävien hoitamisessa
6. ristiriita ammatin vaatimusten ja henkilökohtaisten arvojen välillä
7. sisäisen tarkastajan kannustinpalkkiot
8. sisäisen tarkastajan rooli yrityksen riskienhallinnassa.

Tutkimuksen teoriaosuuden ja kunkin käsitellyn aihealueen pohjalta laadittiin kyselylomake, jolla kerättiin tutkielman empiirinen aineisto. Kyselylomake lähetettiin kohde-ryhmään kuuluville Sisäiset tarkastajat ry:n jäseninä oleville sisäisille tarkastajille ja sillä kerättiin tietoa siitä, miten tutkimuskirjallisuudesta poimittu sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttava tekijä vastaajan mielestä vaikuttaa riippumattomuuteen. Lisäksi jokaisen riippumattomuuteen vaikuttavan tekijän osalta vastaajalle esitetään kysymys, jonka vastaus antaa tietoa siitä, millainen vaikutus tällä tekijällä on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee.

Kyselytutkimuksessa esitettiin siis taustatietokysymysten lisäksi kahdenlaisia kysymyksiä:

1. vastaajaa pyydettiin arvioimaan, millainen vaikutus kullakin tutkimuskirjallisuudesta poimitulla sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavalla tekijällä on vastaajan omasta mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen. Näitä kutsutaan myöhemmin ns. mielipidekysymyksiksi

2. vastaajalle esitettiin kysymyksiä, joiden vastaukset määrittävät, millainen vaikutus kullakin tekijällä tutkimuskirjallisuuden perusteella on sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee. Näitä kutsutaan myöhemmin ns. todellisuuskysymyksiksi

Kerätty aineisto analysoitiin tilastollisesti SPSS -ohjelmalla. Sekä vastaajan mielipide kunkin tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen että vastaus tekijän vaikutuksesta riippumattomuuteen vastaajan työnantajaorganisaatiossa luokitellaan kahteen ryhmään sen mukaan, tunnistaako vastaaja tekijän vaikutuksen samaksi kuin tutkimuskirjallisuuden mukaan vaikutus on ja onko vastaajan työnantajaorganisaatiossa tekijän osalta riippumattomuudelle suotuisat olosuhteet vai ei.

Molempien kysymystyyppien vastaukset luokiteltiin siis kahteen ryhmään:

- 1 niin sanotut mielipidekysymykset:

- 1 luokitellut: vastaukset, joissa vastaajan mielipide tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen vastaa tutkimuskirjallisuudesta saatavaa tietoa tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen

- 2 luokitellut: vastaukset, joissa vastaajan mielipide tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen ei vastaa tutkimuskirjallisuudesta saatavaa tietoa tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen

- 2 niin sanotut todellisuuskysymykset

- 1 luokitellut: vastaukset, joiden perusteella kyseessä olevalla riippumattomuuteen vaikuttavalla tekijällä on vastaajan työnantajaorganisaatiossa riippumattomuuden kannalta suotuisa vaikutus

- 2 luokitellut: vastaukset, joiden perusteella kyseessä olevalla riippumattomuuteen vaikuttavalla tekijällä on vastaajan työnantajaorganisaatiossa riippumattomuuden kannalta epäsuotuisa vaikutus

Ristiintaulukoimalla luokiteltuja mielipide- ja todellisuuskysymyksiä kuvion 1 mukaisesti saatiin yleistason käsitys siitä, miten hyvin vastaajat tunnistivat riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä, ja millainen vaikutus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen samoilla tekijöillä tutkimuskirjallisuuden perusteella heidän työnantajaorganisaatioissaan on.

		Olosuhteet yrityksessä, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee ovat	
		1. tutkimustulosten/ suositusten mukaan riippumattomuuden kannalta suotuisat	2. tutkimustulosten/ suositusten mukaan riippumattomuuden kannalta epäsuotuisat
Sisäisen tarkastajan mielipide tekijän vaikutuksesta riippumattomuuteen	1.on tutkimustulosten/suosituksien mukainen	1	3
	2.ei ole tutkimustulosten/suosituksien mukainen	2	4

Kuvio 1: sisäisen tarkastajan mielipiteet ja yrityksen olosuhteet yhdistävä nelikenttä

Jos tutkimuskirjallisuuden pohjalta voitaisiin esimerkiksi sanoa, että ”mahdollisuus kannustinpalkkioihin heikentää sisäisen tarkastajan riippumattomuutta”, olisi kuviossa 1 olevan nelikentän ruudun 1 tilanne se, että sisäinen tarkastaja itse on väitteestä samaa mieltä ja lisäksi hänen työnantajayrityksessään ei ole mahdollisuutta kannustinpalkkioihin. Nelikentän tapaus numero 1 voitaisiin pitää sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden kannalta ihanteellisimpana. Tällöin voitaisiin arvioida, että olosuhteet riippumattomuuden kannalta vaikuttavat olevan hyvät, koska sisäinen tarkastaja paitsi tiedottaa kannustinpalkkioiden aiheuttaman riskin myös työskentelee sellaisessa yrityksessä, jossa riski ei ainakaan tällä hetkellä ole todellinen.

Tapaus 2 sen sijaan edustaa tilannetta, jossa olosuhteet organisaatiossa ovat kyllä tutkimustulosten mukaan riippumattomuuden kannalta suotuisat mutta sisäinen tarkastaja ei näe olosuhteilla olevan samanlaista vaikutusta riippumattomuuteen kuin tutkimustulokset esittävät (esim. organisaation sisäisillä tarkastajilla ei ole mahdollisuutta saada kannustinpalkkioita, mutta sisäisen tarkastajan mielestä kannustinpalkkioiden saaminen ei vaikuta riippumattomuuteen millään tavalla). Tällaisen tilanteen voi ajatella syntyvän esimerkiksi silloin, kun organisaatiossa toimitaan ”vahingossa” riippumattomuuden kannalta suotuisasti, eli tekijän vaikutusta riippumattomuuteen ei tiedosteta. Tällöin

olisi kiinnostavaa tietää, miksi sisäisen tarkastajan mielipide eroaa tutkimustuloksista: johtuuko ero siitä, ettei sisäinen tarkastaja tiedosta tekijän vaikutusta riippumattomuuteen vai tulisiko aikaisempia tutkimuksia kyseenalaistaa ja aihetta tutkia enemmän?

Nelikentän tapaus numero 3 on päinvastainen tapauksen 2 kanssa. Tapaus numero 3 edustaa tilannetta, jossa sisäinen tarkastaja on samaa mieltä tutkimustulosten kanssa siitä, miten jokin tekijä vaikuttaa riippumattomuuteen mutta organisaatiossa ei toimita tämän tekijän osalta riippumattomuuden kannalta suotuisasti (esimerkiksi sisäinen tarkastaja uskoo, että mahdollisuus saada kannustinpalkkioita heikentää sisäisen tarkastajan riippumattomuutta, mutta organisaation sisäisillä tarkastajilla on mahdollisuus saada kannustinpalkkioita). Tapauksen 3 tilanteessa olisikin tärkeää kiinnittää huomioita organisaation toimintaan ja pyrkiä muuttamaan sitä niin, että se on riippumattomuuden kannalta suotuisaa.

Tapaus 4 on kaikista eniten ristiriidassa aikaisempien tutkimusten kanssa. Se edustaa tilannetta, jossa sisäinen tarkastaja on aikaisempien tutkimusten kanssa eri mieltä tekijän vaikutuksesta riippumattomuuteen ja organisaatiossa toimitaan tutkimusten mukaan riippumattomuuden kannalta epäsuotuisasti (esim. sisäinen tarkastaja ei usko kannustinpalkkioiden heikentävän sisäisen tarkastajan riippumattomuutta ja organisaation sisäisillä tarkastajilla on mahdollisuus saada kannustinpalkkioita). Tämä tilanne voidaankin käsittää sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden kannalta huolestuttavimmaksi. Tällöin organisaatiossa toimitaan riippumattomuuden kannalta epäsuotuisasti eikä organisaatiossa työskentelevä sisäinen tarkastaja edes tiedosta tekijän aiheuttamaa uhkaa riippumattomuudelleen.

Tutkielman hypoteeseja testataan tutkimalla yllä kerrotulla tavalla luokiteltujen muuttujien riippuvuutta vastaajan työkokemuksen pituudesta ja vastaajan työnantajaorganisaation sisäisen tarkastuksen toiminnon iästä. Analyysissä käytetään pääosin Mann-Whitneyn U-testiä, joka on tehokkaimpia ei-parametrisiä testejä. Mann-Whitneyn U-testi soveltuu aineistoon, joka ei noudata normaalijakaumaa ja sen käytössä mittaustasoksi riittää järjestysasteikko (Heikkilä 2008, 235).

3.3 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti

Ihantola & Kihn (2011) käsittelevät tutkimuksessaan laadullista ja kvantitatiivista tutkimusotetta yhdistelevien tutkimusten laadun uhkia. He jakoivat kvantitatiiviseen tutkimukseen liittyvät rajoitteet Ryanin ym. (2002) tutkimuksen mukaisesti kolmeen luokkaan: sisäiseen validiteettiin, ulkoiseen validiteettiin sekä reliabiliteettiin. Sisäinen validiteetti liittyy erityisesti siihen, miten tutkimuksen teoria on rakennettu aiempien tutkimusten päälle ja onko tutkimuksessa onnistuttu käsittelemään oikein sitä ilmiöitä tai asiaa, mitä on tarkoitettu (Tashakkori, A. & Teddlie, C. 2003).

Ulkoinen validiteetti määrittää sen, voiko tutkimustuloksia yleistää muihin otoksiin, ajanhetkiin ja ympäristöihin (Ihantola & Kihn 2011). Ulkoinen validiteetti voidaan siten jakaa populaation validiteettiin, aikavaliditeettiin ja ympäristön validiteettiin. Populaation validiteetti on uhattuna, jos otoksen koko ei ole sopiva tai otos ei ole satunnaisesti valittu. Tällöin tuloksia ei voida yleistää koko kohdejoukkoon. Tämän tutkielman rajaukset on esitetty omassa kappaleessaan ja tutkielmantekijä on tarkoituksellisesti rajannut osan koko sisäisen tarkastajien populaatiosta tutkielman ulkopuolelle. Tutkielmaan valittu kohderyhmä on kuitenkin otettu tutkimukseen suhteellisen pienen kokonsa vuoksi kokonaisuudessaan mukaan. Lisätutkimus on siten tarpeen, jos halutaan tehdä johtopäätöksiä tutkielman ulkopuolelle rajattuun populaatioon liittyen.

Ajallinen validiteetti liittyy siihen, missä määrin tietyltä ajanhetkeltä saadut tutkimustulokset ovat yleistettävissä muihin ajanhetkiin. Jos muuttujien välisissä rakenteissa on tapahtunut muutoksia, on tutkimuksen ajallinen validiteetti matala. (Ihantola & Kihn 2011). Tämän tutkielman data on kerätty kesällä 2012, eivätkä olosuhteet muuttujien suhteen ole datan keräysajankohdan jälkeen muuttunut sillä tavalla, etteivätkö tutkimustulokset olisi valideja vielä tutkimuksen julkaisuhetkellä. Kuitenkin luonnollista on, että sisäisen tarkastuksen luonteen ja tavoitteiden muuttuessa myös lisätutkimus aihealueesta on tarpeellista.

Ympäristön validiteetilla tarkoitetaan sitä, voiko tutkimustuloksia yleistää toiseen ympäristöön, esimerkiksi toiseen maahan (Ryan ym. 2002). Tässä tutkimuksessa kohderyhmänä ovat olleet suomalaiset sisäiset tarkastajat ja tutkimustuloksia on verrattu soveltuvin osin muualla maailmassa saatuihin tuloksiin.

Tutkimuksen reliabiliteetilla viitataan yleisesti siihen, missä laajuudessa tutkimuksessa käytetyt muuttujat mittaavat sitä, mitä niiden on tarkoitus mitata (Ihantola & Kihn 2011). Reliabiliteetin osalta tutkielmantekijä on tunnistanut riskin kyselytutkimukseen luonteeseen liittyen kysymyksenasettelussa. Huonon kysymyksenasettelun riskinä on, että vastaaja ei ymmärrä kysymystä ja jättää siksi vastaamatta kokonaan tai ei ymmärrä kysymystä sillä tavalla, kuin tutkielmantekijä tarkoitti, minkä johdosta tutkielmantekijä tekee vastauksista vääränlaisia johtopäätöksiä. Tutkielmassa on pyritty vähentämään kysymyksenasetteluun liittyviä riskejä testaamalla kyselylomake ennen tutkimusente-koa kahdella henkilöllä, joista toinen on sisäisen tarkastuksen ammattilainen. Lisäksi tutkimuslomakkeeseen jätettiin mahdollisuus kirjoittaa kunkin kysymyksen kohdalle kommentteja.

Reliabiliteettia vähentää myös kyselyyn vastaamatta jättäminen ja vastausprosentin jääminen alhaiseksi. Heerweghin ym. (2005) mukaan sähköpostikyselyiden vastauspro- sentti kasvaa, kun viestit personoidaan vastaajille esimerkiksi lähettämällä henkilökoh- tainen sähköpostiviesti, eikä niin sanottua massaviestiä, sekä lisäämällä sähköpostin tervehdykseen vastaajan nimi. Toisaalta Heerweghin ym. (2005) tutkimus antaa indi- kaatiota, että viestien personointi saattaa kasvattaa vastaajan alttiutta vastata kysymyk- siin sosiaalisesti halutulla tavalla. Tutkijat varoittavatkin, että sähköpostien personoin- nissa tulee olla varovainen silloin, kun kyselyllä halutaan vääristymättömiä vastauksia arkaluonteisiin aihealueisiin.

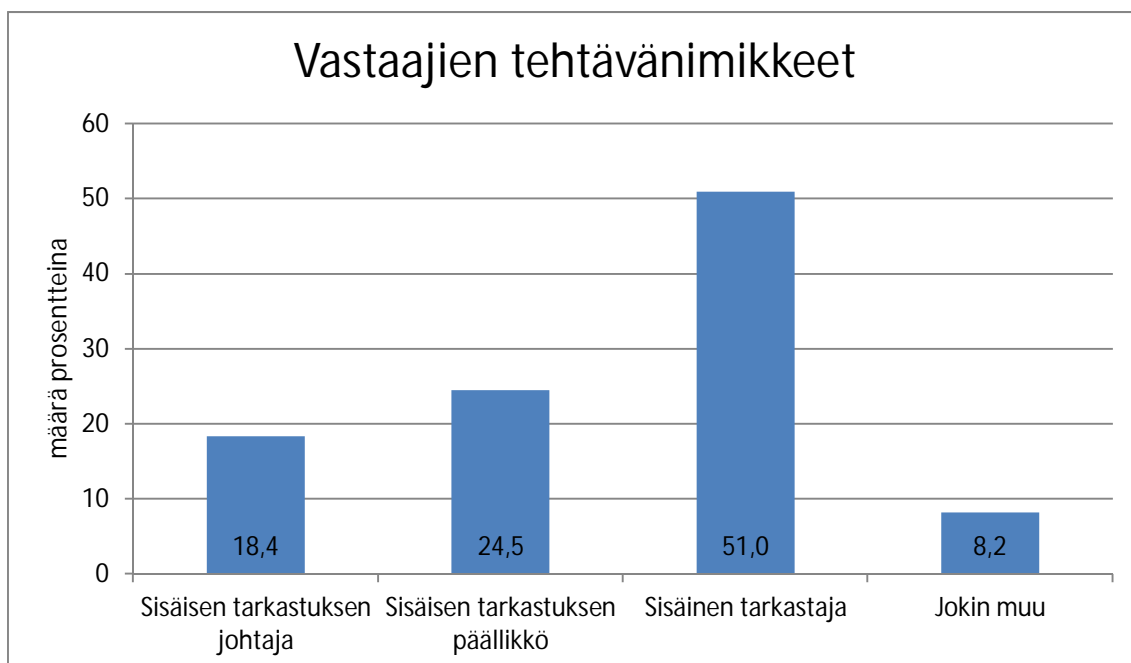
Kyselytutkimuksen reliabiliteettiin liittyy niin sanottu ”halo vaikutus”, joka tarkoittaa sitä, että vastaaja ennakoi kyselyyn vastatessaan, mitä tutkija hakee kyselyllä takaa ja pyrkii antamaan kyselyssä sellaisia vastauksia, joiden olettaa palvelevan tutkimuksen tarkoitusta. Halo-vaikutus on tunnistettu rajoitteeksi useissa muissakin riippumattomu- den tutkivassa tutkimuksessa viime vuosina (mm. Cheng ym. 2013 ja Haniffa ym. 2013) ja se on tunnistettu mahdolliseksi vastauksia vääristäväksi tekijäksi tässäkin tutkielmas- sa.

4 TUTKIMUKSEN TULOKSET

4.1 Aineiston kuvaus

Kyselyyn vastanneista noin 59 % oli miehiä ja 41 % naisia. Vastaajien joukossa oli sekä vasta sisäisen tarkastuksen uransa aloittaneita että vuosikymmeniä sisäisen tarkastuksen tehtävissä työskennelleitä. Sisäisen tarkastuksen työkokemuksen pituus vaihteli alle vuodesta 30 vuoteen keskiarvon ollessa lähes 10 vuotta ja mediaanin 8 vuotta. Myös työskentelyaika sisäisen tarkastuksen tehtävissä vastaajien nykyisessä työpaikassa vaihteli alle vuodesta 30 vuoteen keskiarvon ollessa lähes 7 vuotta ja mediaanin 4 vuotta.

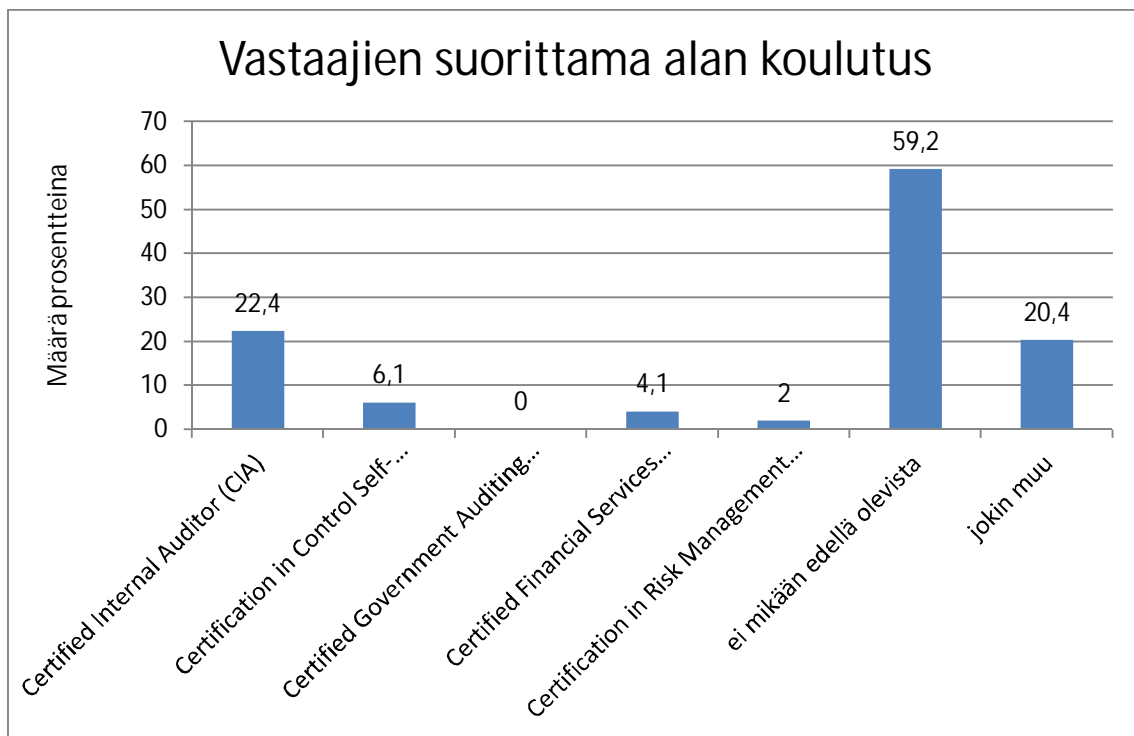
Kysymykseen vastaajan nykyisestä tehtävänimikkeestä oli mahdollista vastata valitsemalla useampia vaihtoehtoja. Kuvio 2 nähdään, että yli puolet vastaajista on nimikkeeltään ainakin sisäisiä tarkastajia, lähes neljäsosa sisäisen tarkastuksen päälliköitä ja lähes viidennes sisäisen tarkastuksen johtajia. Kohdan ”jokin muu” valinneet vastasivat nimikkeensä olevan tarkastusjohtaja, sisäisen valvonnan johtaja, tarkastuspäällikkö, tarkastaja, controller, business controller tai lakiasianpäällikkö.



Kuvio 2: Vastaajien ilmoittamien tehtävänimikkeiden lukumäärä prosentteina

Myös kysymykseen vastaajan sisäisen tarkastuksen koulutuksesta (kuvio 3) voitiin vastata valitsemalla useampia vaihtoehtoja. Hieman yli viidennes vastaajista ilmoitti koulu-

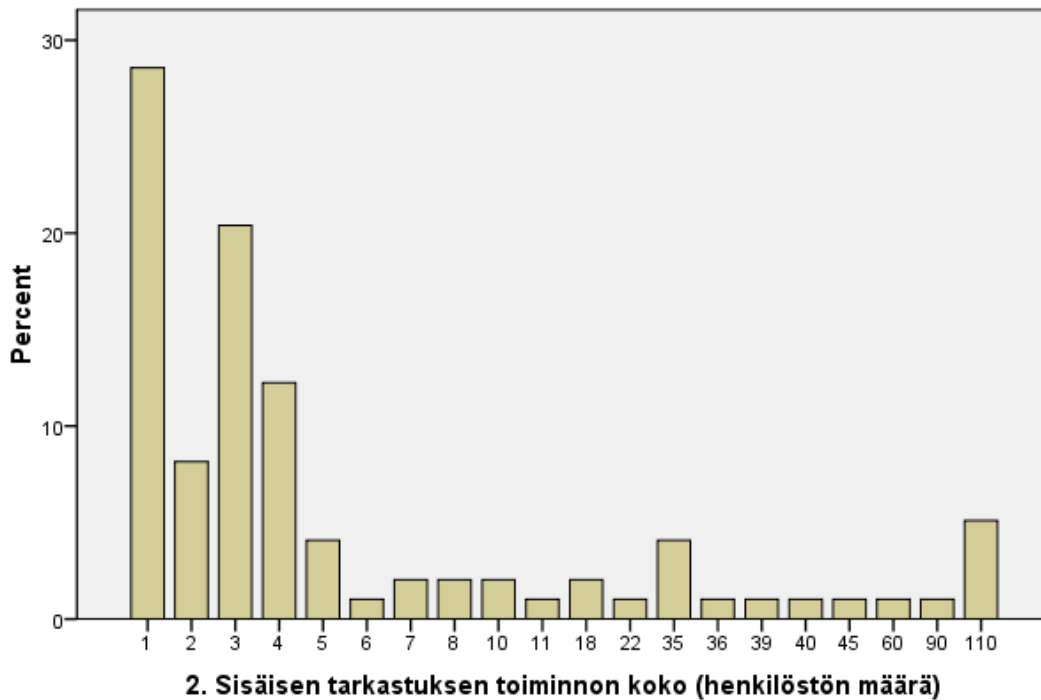
tustaustakseen CIA-tutkinnon. Lähes 59 % vastaajista ilmoitti, ettei ole suorittanut vastausvaihtoehtoissa lueteltuja sisäisen tarkastuksen tutkintoja. ”Jokin muu” vaihtoehtoon vastanneet ilmoittivat koulutustaustansa olevan CISA (Certified Information Systems Auditor 12 kpl = 12,2 %), KHT, HTM, JHTT, CEA, DI, MBA, CISSP tai sisäisen tarkastuksen ammattitutkinto.



Kuvio 3: Vastaajien suorittamat tutkinnot

49 % vastaajista työskenteli vastaamishetkellä yrityksessä, joka on listattu pörssissä. 76,5 % vastaajista ilmoitti työskentelevänsä vastaamishetkellä yrityksessä, jossa on tarkastusvaliokunta. Vastaajien työnantajaorganisaation koko henkilöstömäärällä mitattuna vaihteli 60 ja 139 000 välillä keskiarvon ollessa noin 11 000 ja mediaanin noin 4000 henkilöä. Sisäisen tarkastuksen toiminnon koko henkilöstön määrällä mitattuna taas vaihteli 1 ja 110 välillä keskiarvon ollessa 13 ja mediaanin 3 henkilöä. Kuviosta 4 nähdään, että lähes kolmannes vastaajista kertoi, että heidän organisaatiossaan sisäisen tarkastuksen toiminnossa työskentelee vain yksi henkilö ja noin 70 % kaikista vastaajista kertoi sisäisen tarkastuksen toiminnossa työskentelevän 1-4 henkilöä.

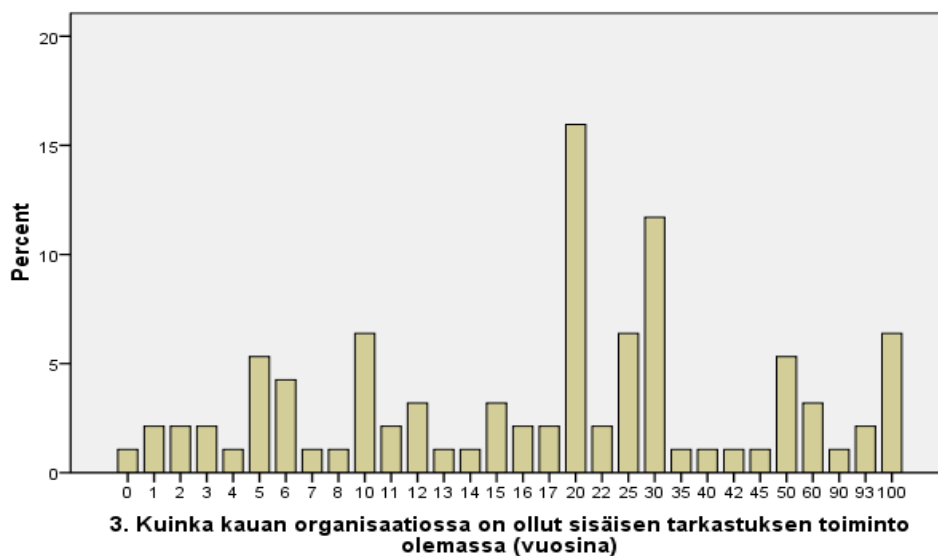
2. Sisäisen tarkastuksen toiminnon koko (henkilöstön määrä)



Kuvio 4: Sisäisen tarkastuksen toiminnon koko henkilöstön lukumäärällä mitattuna

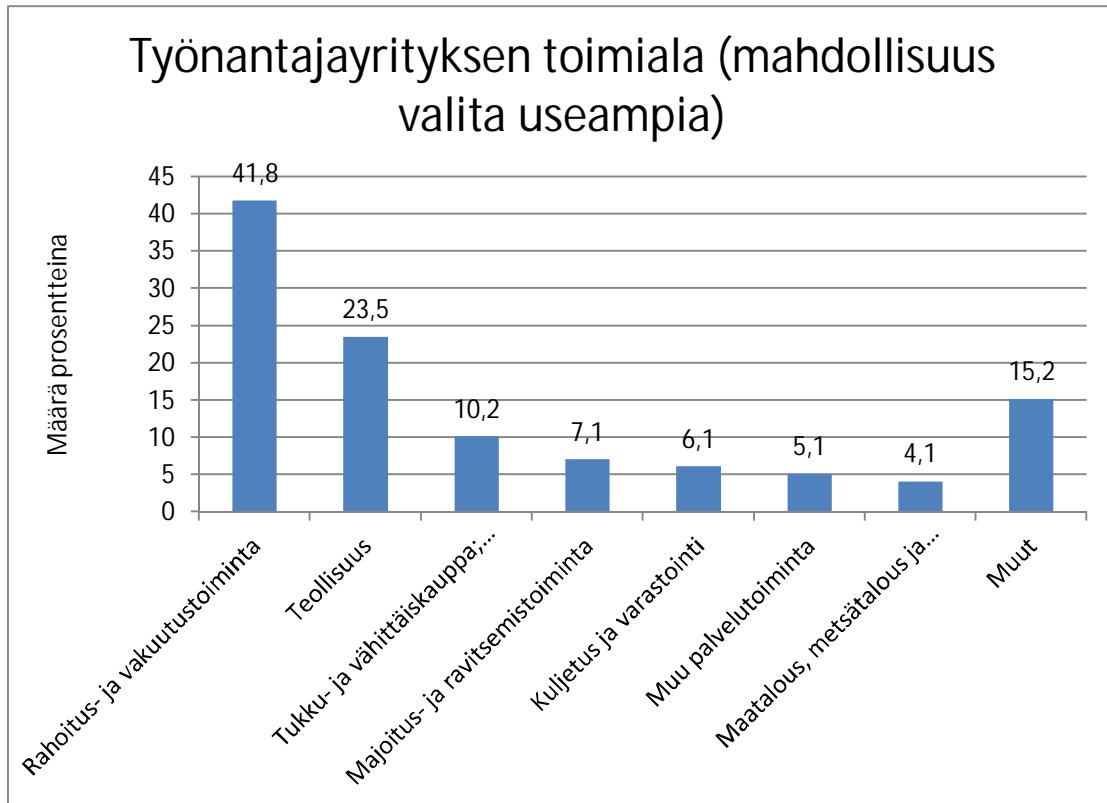
Kuviossa 5 on esitetty sisäisen tarkastuksen toiminnon iän frekvenssi niissä yrityksissä, joissa vastaajat vastaushetkellä työskentelivät. Vastaajan työnantajaorganisaation sisäisen tarkastuksen toiminnon ikä vaihteli nollan ja 100 vuoden välillä keskiarvon ollessa noin 28 vuotta ja mediaanin 20 vuotta.

3. Kuinka kauan organisaatiossa on ollut sisäisen tarkastuksen toiminto olemassa (vuosina)



Kuvio 5: Sisäisen tarkastuksen toiminnon iän frekvenssi vastaajien työnantajaorganisaatioissa

Noin kolme neljäsosaa vastaajista ilmoitti työnantajyrityksensä toimialaksi rahoitus- ja vakuutustoiminnan (41,8 %), teollisuuden (23,5 %) tai tukku- ja vähittäiskaupan (10,2 %). Loput vastaajat ilmoittivat työskentelevänsä seuraavilla toimialoilla: majoitus- ja ravitsemistoiminta, kuljetus ja varastointi, muu palvelutoiminta, maatalous, metsätalous ja kalatalous, rahapelitoiminta, energia, rakennuskoneiden vuokraus ja lääketieteellisyys (kuvio 6).



Kuvio 6: Vastaajan työnantajaorganisaation toimiala

4.2 Tutkimuksen tulokset

4.2.1 Tulosten tulkinnan lähtökohdat

Kyselytutkimuksessa esitettiin kahdenlaisia kysymyksiä:

1. vastaajaa pyydettiin arvioimaan, millainen vaikutus kullakin tutkimuskirjallisuudesta poimitulla sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavalla tekijällä on vastaajan omasta mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen. Näitä kutsutaan tässä tutkielmassa niin sanotuiksi mielipidekysymyksiksi
2. vastaajalle esitettiin kysymyksiä, joiden vastaukset määrittävät, millainen vaikutus kullakin tekijällä tutkimuskirjallisuuden perusteella on sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastushetkellä työskentelee. Näitä kutsutaan tässä tutkielmassa niin sanotuiksi todellisuuskysymyksiksi

Molempien kysymystyyppien vastaukset luokiteltiin tämän jälkeen kahteen ryhmään:

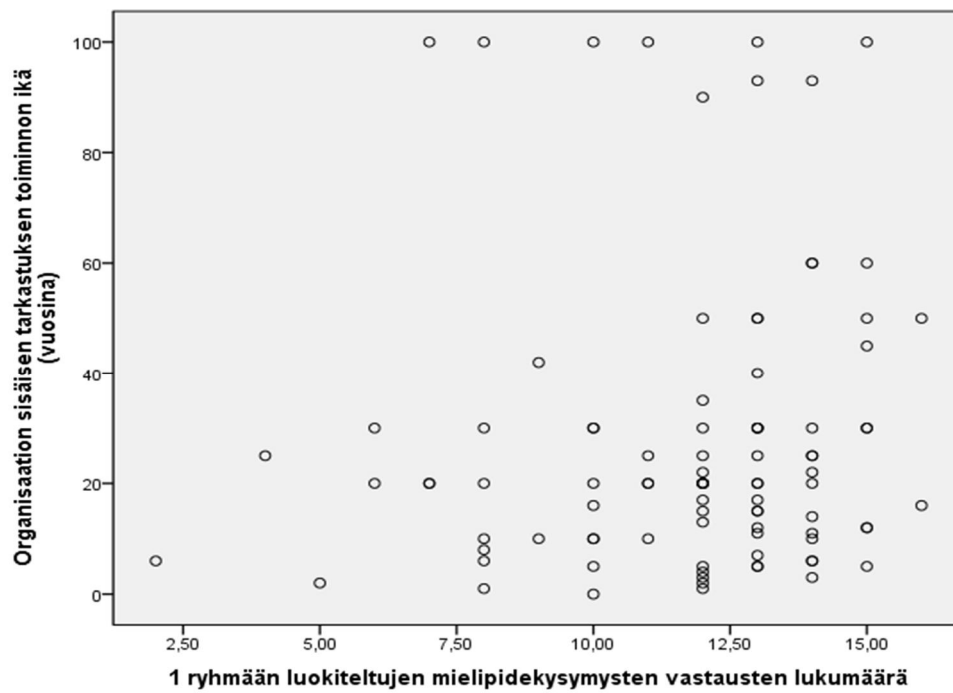
Mielipidekysymykset:

- 1 ryhmään luokitellut: vastaukset, joissa vastaajan mielipide tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen vastaa tutkimuskirjallisuudesta saatavaa tietoa tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen
- 2 ryhmään luokitellut: vastaukset, joissa vastaajan mielipide tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen ei vastaa tutkimuskirjallisuudesta saatavaa tietoa tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen

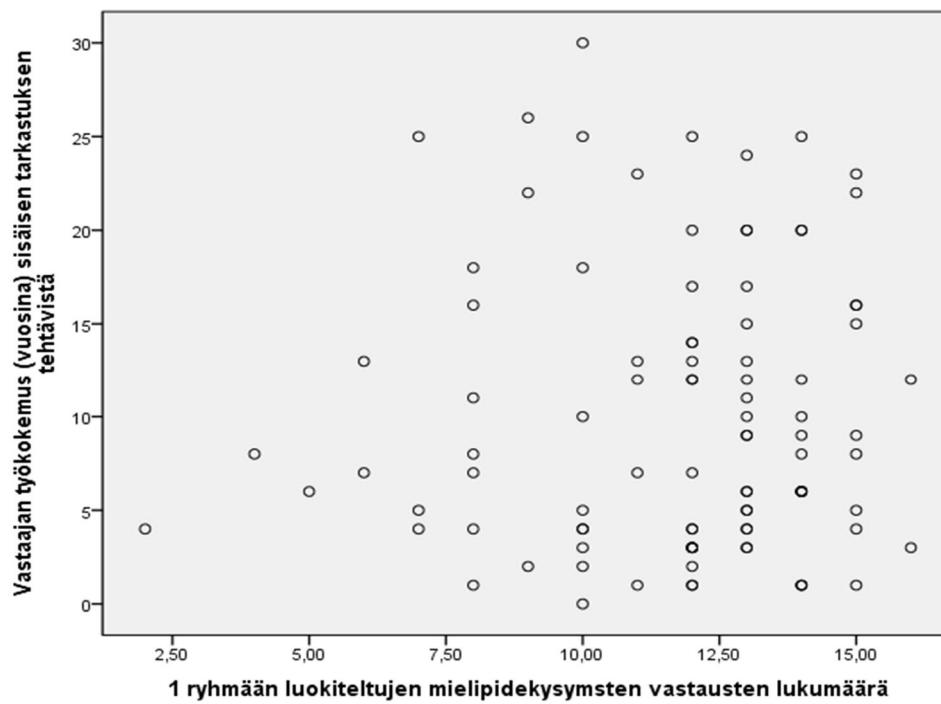
Todellisuuskysymykset

- 1 ryhmään luokitellut: vastaukset, joiden perusteella kyseessä olevalla riippumattomuuteen vaikuttavalla tekijällä on vastaajan työnantajaorganisaatiossa riippumattomuuden kannalta suotuisa vaikutus
- 2 ryhmään luokitellut: vastaukset, joiden perusteella kyseessä olevalla riippumattomuuteen vaikuttavalla tekijällä on vastaajan työnantajaorganisaatiossa riippumattomuuden kannalta epäsuotuisa vaikutus

Luokitelluista vastauksista muodostettiin uudet lukumäärämuuttujat, jotka kertovat, kuinka monta vastausta kussakin ryhmässä on. Lukumäärämuuttujien sekä sisäisen tarkastajan työkokemuksen ja sisäisen tarkastuksen toiminnon iän yhteyttä tutkittiin hajontakuviolla. Kuviossa 7 y-akselilla näkyy sisäisen tarkastuksen toiminnon ikä vuosina ja x-akselilla 1 ryhmään luokiteltujen mielipidekysymysten lukumäärä. Hajontakuviosta voi silmämääräisesti arvioida, että vastaajan työnantajaorganisaation sisäisen tarkastuksen toiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, kuinka monessa tapauksessa vastaaja tunnistaa kunkin tekijän vaikutuksen sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen. Kuviossa 8 taas y-akselilla on sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituus vuosina ja x-akselilla edelleen 1 ryhmään luokiteltujen mielipidekysymysten lukumäärä. Kuvion perusteella myöskään sisäisen tarkastajan työkokemuksella ei näyttäisi olevan vaikutusta siihen, miten monessa tapauksessa hän tunnistaa kunkin tekijän vaikutuksen sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen.

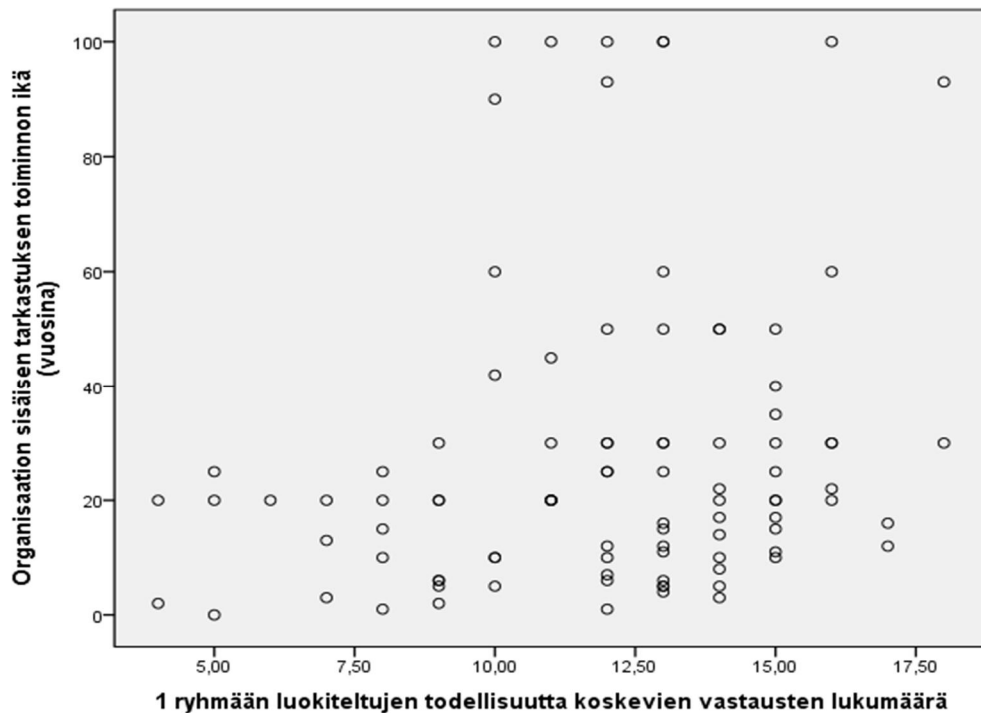


Kuvio 7: Hajontakuvi 1 ryhmään luokiteltujen mielipidekysymysten vastausten lukumäärän ja sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välisestä suhteesta

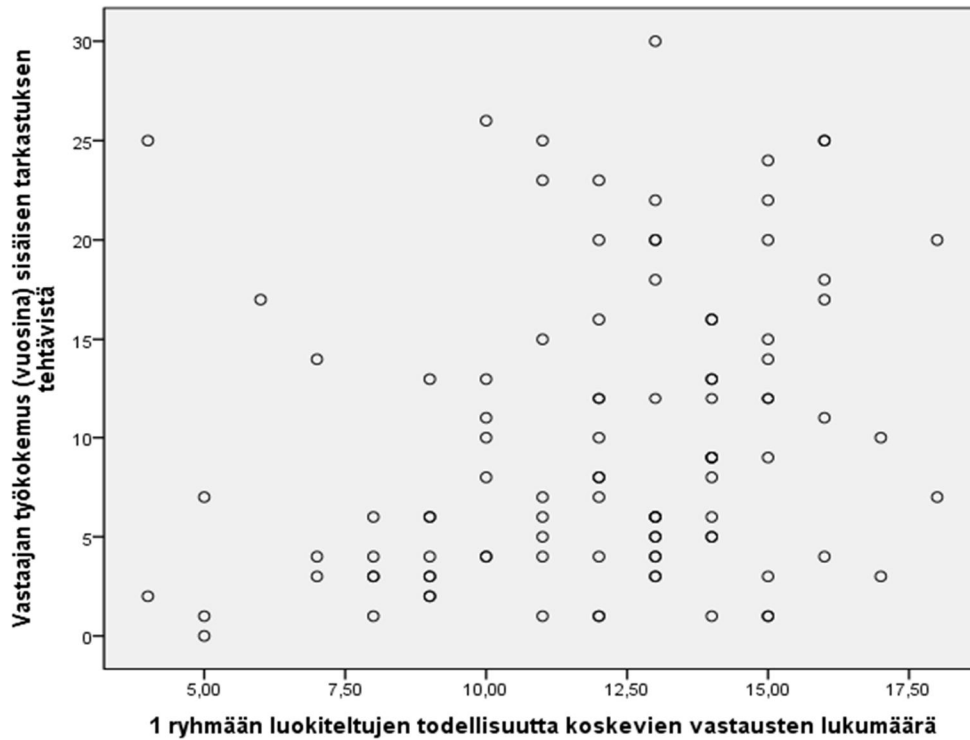


Kuvio 8: Hajontakuvi 1 ryhmään luokiteltujen mielipidekysymysten vastausten lukumäärän ja vastaajan työkokemuksen välisestä suhteesta

Kuviossa 9 on y-akselilla esitetty organisaation sisäisen tarkastuksen toiminnon ikä ja x-akselilla 1 ryhmään luokiteltujen todellisuutta koskevien vastausten lukumäärä. Hajontakuviosta voi päätellä, että vastaajan työnantajaorganisaation sisäisen tarkastuksen toiminnon iällä ei näyttäisi olevan vaikutusta siihen, kuinka monen tekijän vaikutus vastaajan työnantajaorganisaatiossa on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen suotuisa. Kuviossa 10 taas y-akselilla on sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituus vuosina ja x-akselilla edelleen 1 ryhmään luokiteltujen todellisuutta koskevien vastausten lukumäärä. Kuvion perusteella myöskään sisäisen tarkastajan työkokemuksella ei näyttäisi olevan vaikutusta siihen, kuinka monen tekijän vaikutus vastaajan työnantajaorganisaatiossa on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen suotuisa.



Kuvio 9: Hajontakuviota 1 ryhmään luokiteltujen todellisuutta koskevien vastausten lukumäärän ja sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välisestä suhteesta



Kuvio 10 : Hajontakuviot 1 ryhmään luokiteltujen todellisuutta koskevien vastausten lukumäärän ja vastaajan työkokemuksen välisestä suhteesta

Hajontakuviot eivät siis viittaa, siihen että lukumäärämuuttujien sekä sisäisen tarkastajan työkokemuksen ja sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä olisi yhteyttä. Koska kaikki muuttujat eivät ole normaalisti jakautuneita, tutkittiin jokaista riippumattomuuteen vaikuttavaa tekijää vielä erikseen ei-parametrisellä Mann-Whitneyn U-testillä.

4.2.2 Tutkimustulokset organisatoriseen asemaan liittyvistä riippumattomuuteen vaikuttavista tekijöistä

Raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan/hallitukseen

Teoriaosuudessa käsiteltiin useita tutkimuksia (Zain & Subramaniam 2007; Goodwin & Yeo 2001; Suwaidan & Qasim 2010 ja Jamesin 2003), joissa todettiin, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden kannalta on olennaisen tärkeää, että sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan (tai tarkastusvaliokunnan puuttuessa hallituksen) välillä on suora ja avoin raportointiyhteys. Adamecin, Leinicken, Ostroskyn ja Rexroadin (2005) lisäksi täsmensivät, että sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan välisessä raportointiyhteydessä pitää olla niin sanottua ”substanssia” eli sisäisen tarkastuksen ja tarkastus-

valiokunnan yhteydenpidon tulee olla säännöllistä ja luottamuksellista, tarkastusvaliokunnan tulee hyväksyä sisäisen tarkastuksen budjetti ja tarkastusvaliokunnalla pitää olla oikeus palkata, erottaa ja palkita sisäisen tarkastuksen johtaja. Tutkimuskirjallisuuden pohjalta tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan välisen raportointiyhteyden vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen tutkittiin useamman kysymyksen kautta.

Ensimmäinen kysymys liittyi raportoinnin säännöllisyyteen. Vastaajilta kysyttiin kyselytutkimuksessa:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan yhteydenpito on säännöllistä
2. Kuinka monta kertaa vuodessa vastaaja arvioi sisäisen tarkastuksen johtajan tapaavan tarkastusvaliokunnan kanssa siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaushetkellä

Noin 58 % kyselyyn vastanneista sisäisistä tarkastajista sekä uskoo sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan (tai tarkastusvaliokunnan puuttuessa hallituksen) säännöllisen yhteydenpidon parantavan sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta että työskentelee itse sellaisessa organisaatiossa, jossa sisäisen tarkastuksen johtaja tapaa tarkastusvaliokunnan vähintään kolme kertaa vuodessa. Vähintään kolmen tapaamiskerran tärkeyttä korostivat Scarbrough ym. 1998 tutkimuksessaan, jonka mukaan vähintään kolme tapaamiskertaa vuodessa parantaa sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan tapaamisten yksityisyyttä. Kyseisen tutkimuksen pohjalta myös tässä tutkimuksessa tapaamiset määriteltiin säännöllisiksi, jos niitä on vähintään kolme kertaa vuodessa.

Yli kolme neljäsosaa (77,1 %) vastaajista oli sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan tai hallituksen yhteydenpidon säännöllisyys parantaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Vajaa neljäsosa (22,9 %) vastaajista ei kuitenkaan nähnyt tekijän vaikuttavan lainkaan sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen tai arvioi sen heikentävän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Heistäkin kuitenkin suurin osa (noin 15 % kaikista vastaajista) ilmoitti, että heidän organisaatiossaan sisäisen tarkas-

tuksen johtaja tapaa tarkastusvaliokunnan kanssa vähintään kolme kertaa vuoden aikana.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistako vastaaja sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan yhteydenpidon säännöllisyyden sisäisen tarkastajan riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi tai kuinka monta kertaa vuodessa sisäisellä tarkastaja tapaa tarkastusvaliokunnan kanssa siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee.

				Kuinka monta kertaa vuodessa arvioisit sisäisen tarkastuksen johtajan tapaavan tarkastusvaliokunnan kanssa (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
				1. Vähintään kolme kertaa	2. Alle kolme kertaa	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan yhteydenpito on säännöllistä	1. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count	56	18	74	
		% of Total	58,3%	18,8%	77,1%	
	2. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count	14	8	22	
		% of Total	14,6%	8,3%	22,9%	
		Count	70	26	96	
Total		% of Total	72,9%	27,1%	100,0%	

Kuvio 11: Sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan yhteydenpidon säännöllisyys

Sisäisen tarkastuksen johtajan ja tarkastusvaliokunnan tapaamisten luottamuksellisuuden liittyen kyselyyn osallistuneilta kysyttiin kyselylomakkeella:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäisen tarkastuksen johtaja voi keskustella tarkastusvaliokunnan kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa

2. Onko tarkastusvaliokunnan kanssa mahdollista keskustella ilman operatiivisen johdon läsnäoloa siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaushetkellä

Tutkimukseen osallistuneet sisäiset tarkastajat olivat huomattavan yksimielisiä siitä, että sisäisen tarkastajan johtajan mahdollisuus keskustella tarkastusvaliokunnan tai hallituksen kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa parantaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Yli 60 % vastaajista oli sitä mieltä, että tekijä parantaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta huomattavasti ja hieman alle 30 % uskoi tekijän parantavan riippumattomuutta jonkin verran. Yhteensä siis noin 94 % vastaajista ilmoitti olevansa sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan mahdollisuus tavata tarkastusvaliokunta ilman operatiivisen johdon läsnäoloa parantaa sisäisen tarkastajan riippumattomuutta.

Vastaajien näkemykset ovat hyvin samansuuntaisia kuin Suwaidanin ja Qasimin (2010, 517) tutkimukseen osallistuneiden tilintarkastajien, joista noin 77 % piti tarkastusvaliokunnan olemassaoloa ja sisäisen tarkastuksen mahdollisuutta tavata tarkastusvaliokunta ilman johdon läsnäoloa joko erittäin tärkeänä tai tärkeänä tekijänä sisäisen tarkastuksen työn luotettavuutta arvioitaessa. Vain 2 % vastaajista ei osannut vastata kysymykseen ollenkaan. Lähes 70 % vastaajista myös ilmoitti, että heidän työnantajyrityksissään sisäisen tarkastajan johtajalla on mahdollisuus keskustella tarkastusvaliokunnan tai hallituksen kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa. Toisaalta jopa 16,5 % vastaajista kertoi, että heidän työnantajyrityksessään sisäisen tarkastuksen johtajalla ei ole tällaista mahdollisuutta ja reilu 14 % vastaajista ei osannut vastata kysymykseen.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistaako vastaaja sisäisen tarkastajan mahdollisuuden keskustella tarkastusvaliokunnan kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi tai onko sisäisellä tarkastajalla tällainen mahdollisuus siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee.

			Onko tarkastusvaliokunnan kanssa mahdollista keskustella ilman operatiivisen johdon läsnäoloa (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
			1. Kyllä on	2. Ei ole	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäisen tarkastuksen johtaja voi keskustella tarkastusvaliokunnan kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa	1. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count	63	14	77
		% of Total	76,8%	17,1%	93,9%
	2. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count	3	2	5
		% of Total	3,7%	2,4%	6,1%
Total		Count	66	16	82
		% of Total	80,5%	19,5%	100,0%

Kuvio 12 : Sisäisen tarkastajan mahdollisuus keskustella tarkastusvaliokunnan (tai hallituksen) kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa

Adamec, Leinicke, Ostrosky ja Rexroad (2005) korostavat sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan välisen suoran raportointiyhteyden substanssia huomauttamalla, että tarkastusvaliokunnan vastuulla pitäisi olla hyväksyä sisäisen tarkastuksen budjetti sekä nimittää ja erottaa sisäisen tarkastuksen johtaja. Olennaista siis olisi, että sisäisen tarkastuksen budjetti ja siten myös tarkastuksen laajuus ei olisi pelkästään organisaation johdon päätettävissä.

Budjetin hyväksymiseen liittyen tutkielmassa kysyttiin vastaajilta:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että tarkastusvaliokunta (tai tarkastusvaliokunnan puuttuessa hallitus) hyväksyy sisäisen tarkastuksen budjetin.
2. Kuka/ketkä hyväksyvät sisäisen tarkastuksen budjetin siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaushetkellä

Vastaajista yli 66 % on sitä mieltä, että vaikutus on riippumattomuutta huomattavasti tai jonkin verran parantava. Noin 19 % vastaajista on sitä mieltä, että tarkastusvaliokunnan

vastuu sisäisen tarkastuksen budjetin hyväksymisestä ei vaikuta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen, noin 12 % oli sitä mieltä että se heikentää sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta ja 6 % vastaajista ei osannut vastata kysymykseen. Lähes 60 % vastaajista kertoo, että heidän organisaatiossaan sisäisen tarkastuksen budjetin hyväksyy tarkastusvaliokunta ja/tai hallitus.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistaako vastaaja tarkastusvaliokunnan oikeuden hyväksyä sisäisen tarkastuksen budjetti sisäisen tarkastajan riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi tai, onko tarkastusvaliokunnalla kyseinen oikeus siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee.

				Kuka/ketkä hyväksyvät sisäisen tarkastuksen budjetin (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
				1. Ainakin tarkastusvaliokunta ja/tai hallitus	2. Joku muu kuin tarkastusvaliokunta ja/tai hallitus	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Tarkastusvaliokunta hyväksyy sisäisen tarkastuksen budjetin	1. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count	40	21	61	
		% of Total	43,5%	22,8%	66,3%	
	2. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count	15	16	31	
		% of Total	16,3%	17,4%	33,7%	
		Count	55	37	92	
Total		% of Total	59,8%	40,2%	100,0%	

Kuvio 13: Tarkastusvaliokunta hyväksyy sisäisen tarkastuksen budjetin

Lisäksi vastaajilta kysyttiin sisäisen tarkastuksen johtajan nimittämiseen ja erottamiseen liittyen:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että tarkastusvaliokunta päättää sisäisen tarkastuksen johtajan nimittämisestä ja erottamisesta
2. Kenellä on valtuus nimittää ja erottaa sisäisen tarkastuksen johtaja siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaushetkellä

Merkittävä osa, noin 84 %, vastaajista on sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantaa huomattavasti tai jonkin verran se, että tarkastusvaliokunta (tai hallitus tarkastusvaliokunnan puuttuessa) päättää sisäisen tarkastuksen johtajan nimittämisestä ja erottamisesta. Lähes 80 % vastaajista ilmoitti työskentelevänsä organisaatiossa, jossa tarkastusvaliokunnalla tai hallituksella on valtuus nimittää ja erottaa sisäisen tarkastuksen johtaja.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistaako vastaaja tarkastusvaliokunnan oikeuden päättää sisäisen tarkastuksen johtajan nimittämisestä ja erottamisesta parantavan sisäisen tarkastajan riippumattomuutta tai, onko tarkastusvaliokunnalla kyseinen oikeus siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee.

	Kenellä on valtuus nimittää ja erottaa sisäisen tarkastuksen johtaja (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total	
	1. Tarkastusvaliokunnalla ja/tai hallituksella	2. Jollakin muulla/joillakin muilla kuin tarkastusvaliokunnalla ja/tai hallituksella		
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Tarkastusvaliokunta päättää sisäisen tarkastuksen johtajan nimittämisestä ja erottamisesta	1. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count 61 % of Total 67,0%	Count 15 % of Total 16,5%	Count 76 % of Total 83,5%
	2. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count 11 % of Total 12,1%	Count 4 % of Total 4,4%	Count 15 % of Total 16,5%
Total	Count 72 % of Total 79,1%	Count 19 % of Total 20,9%	Count 91 % of Total 100,0%	

Kuvio 14: Tarkastusvaliokunnalla (hallituksella) oikeus päättää sisäisen tarkastuksen johtajan nimittämisestä ja erottamisesta

Tarkastusvaliokunnan riippumattomuus ja pätevyys

Goodwinin (2003) ja Raghunandanin ym. (2001) tutkimuksissa todettiin tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuden vaikuttavan positiivisesti tarkastusvaliokunnan ja sisäisen tarkastuksen tapaamisten toistumistiheyteen ja keston, kyseisten tapaamisten yksityisyyteen sekä tarkastusvaliokunnan osallistumiseen sisäisen tarkastuksen johtajan erottamiseen.

Tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuteen liittyen vastaajilta kysyttiin:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että tarkastusvaliokunnan kaikki jäsenet ovat riippumattomia tarkastettavasta yhtiöstä

2. Ovatko kaikki tarkastusvaliokunnan jäsenet riippumattomia siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaushetkellä

Vajaa kolme neljäsosaa (73,5 %) vastaajista uskoi kaikkien tarkastusvaliokunnan tai hallituksen jäsenten riippumattomuuden yrityksestä parantavan sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta, noin 18 % vastaajista ei uskonut tekijän vaikuttavan riippumattomuuteen lainkaan, noin 4 % vastaajista uskoi tekijän heikentävän jonkin verran sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta ja noin 4 % vastaajista ei osannut vastata kysymykseen.

Noin 52 % vastaajista ilmoitti kaikkien tarkastusvaliokunnan tai hallituksen jäsenten olevan riippumattomia siitä organisaatiosta, jossa vastaaja työskentelee. Melko suuri osa vastaajista, noin kolmannes, vastasi, että kaikki jäsenet eivät ole riippumattomia yrityksestä ja noin 15 % vastaajista ei osannut vastata kysymykseen. Alla olevasta taulukosta on jätetty pois vastaajat, jotka eivät osanneet vastata, joko toiseen tai kumpaankaan kysymykseen. Huomioitavaa on, että vastaamatta jääneiden osuus kaikista on melko suuri, noin 16 %.

Tutkimuksessa havaittiin tilastollisesti merkitsevä yhteys ($p = 0,013$), vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen ja tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuteen liittyvän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavan vaikutuksen välillä. Työkokemuksen mediaani on 10 vuotta niiden henkilöiden joukossa, jotka olivat sitä, mieltä että tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuus parantaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Sen sijaan niiden vastaajien joukossa, joiden mielestä tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuudella ei ole vaikutusta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen tai se heikentää riippumattomuutta, työkokemuksen mediaani oli huomattavasti alhaisempi, 4 vuotta. Tulosten perusteella voidaan siis esittää, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat tunnistivat tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuden sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi useammin kuin kokemattommat sisäiset tarkastajat.

Lisäksi tilastollisesti merkittävä yhteys havaittiin myös sisäisen tarkastuksen toiminnon iän ($p = 0,007$) ja tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuteen liittyvän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavan vaikutuksen välillä. Sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani oli 21 vuotta niissä organisaatioissa, joissa työntelevät vastaajat

olivat sitä mieltä, että tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuus parantaa myös sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani oli sen sijaan vain 10 vuotta niissä organisaatioissa, joissa työskentelevät vastaajat olivat sitä mieltä, että tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuus ei vaikuta ollenkaan sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen tai heikentää sitä.

Sen sijaan tutkimuksessa ei havaittu yhteyttä sisäisen tarkastuksen toiminnon iän tai vastaajan sisäisen tarkastuksen kokemuksen ja vastaajien työnantajaorganisaatioiden tarkastusvaliokunnan jäsenten todellisen riippumattomuuden välillä.

	Ovatko kaikki tarkastusvaliokunnan jäsenet riippumattomia (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total	
	1. Kyllä ovat	2. Eivät ole		
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Tarkastusvaliokunnan kaikki jäsenet ovat riippumattomia yhtiöstä	1. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count 43 % of Total 52,4%	Count 22 % of Total 26,8%	65 79,3%
	2. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count 7 % of Total 8,5%	Count 10 % of Total 12,2%	17 20,7%
Yhteensä		Count 50 % of Total 61,0%	Count 32 % of Total 39,0%	82 100,0%

Kuvio 15: Tarkastusvaliokunnan (tai hallituksen) jäsenten riippumattomuus

Vastaajien mielipiteet tarkastusvaliokunnan tai hallituksen jäsenten pätevyyden vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen olivat hyvin yhteneväisiä tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuutta koskevien mielipiteiden kanssa.

Vastaajilta kysyttiin kyselylomakkeella:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että tarkastusvaliokunnan jäsenillä on tehtävän edellyttämä pätevyys

2. Onko kaikilla tarkastusvaliokunnan jäsenillä tehtävän edellyttämä pätevyys siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee

Edelleen vajaa kolme neljäsosaa (73,5 %) vastaajista uskoi tarkastusvaliokunnan tai hallituksen pätevyyden parantavan sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Suurin osa kyselyyn vastanneista sisäisistä tarkastajista siis tiedosti tarkastusvaliokunnan jäsenten pätevyyden merkityksen riippumattomuuden parantajana.

Kysyttäessä tarkastusvaliokunnan jäsenten pätevyydestä siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee, saatiin huomattavasti hajaantuneempia vastauksia. Noin 39 % vastaajista kertoi tarkastusvaliokunnan tai hallituksen jäsenten olevan tehtäväänsä päteviä. Lisäksi noin kolmannes vastasi, ettei tarkastusvaliokunnan tai hallituksen jäsenillä ole tarvittavaa pätevyyttä ja saman verran vastaajia ei osannut lainkaan vastata kysymykseen. Alla olevasta taulukosta on jätetty pois vastaajat, jotka eivät osanneet vastata, joko toiseen tai kumpaankaan kysymykseen. Huomioitavaa on jompaankumpaan tai molempiin kysymyksiin vastaamatta jääneiden osuus kaikista kyselyyn osallistuneista on merkittävän suuri, noin 33 %.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistaako vastaaja tarkastusvaliokunnan jäsenten pätevyyden parantavan sisäisen tarkastajan riippumattomuutta tai, ovatko tarkastusvaliokunnan jäsenillä tehtävien edellyttämä pätevyys siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee.

			Onko kaikilla tarkastusvaliokunnan jäsenillä tehtävän edellyttämä pätevyys (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
			1. on	2. ei ole	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Tarkastusvaliokunnan jäsenillä on tehtävän edellyttämä pätevyys	1. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count % of Total	27 41,5%	24 36,9%	51 78,5%
	2. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count % of Total	11 16,9%	3 4,6%	14 21,5%
Total		Count % of Total	38 58,5%	27 41,5%	65 100,0%

Kuvio 16: Tarkastusvaliokunnan (tai hallituksen) jäsenten pätevyys

Sisäisen tarkastajan työ astinlautana johtotehtäviin

Useiden tutkimusten mukaan (mm. Chadwick 1995, Messier ym. 2011 ja Christopher ym. 2009) sisäinen tarkastus, jota käytetään astinlautana johtotehtäviin, on vähemmän objektiivista kuin sisäinen tarkastus, jota ei käytetä johdon kouluttamiseen. Väitettä on perusteltu muun muassa sillä, että sisäiset tarkastajat, joiden tavoite on siirtyä johtotehtäviin, saattavat vältellä antamasta vahvoja kannanottoja tarkastustehtävissä, jotta eivät pilaisi suhteitaan henkilöihin, joiden kanssa he tulisivat johtotehtävissään työskentelemään. Christopherin ym.(2009) australialaistutkimuksessa tutkittiin sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden uhkien olemassa oloa kyselyllä, johon vastasi sisäisen tarkastuksen johtajia. Sen indikoimiseksi, käytetäänkö sisäistä tarkastusta astinlautana johtotehtäviin Christopher ym. (2009) kysyivät sisäisen tarkastuksen johtajilta, onko yleistä, että sisäiset tarkastajat siirtyvät muihin tehtäviin yhtiön sisällä ja kuinka monta vuotta sisäinen tarkastaja keskimäärin viettää sisäisen tarkastuksen tehtävissä. Tässä tutkielmassa kyselyyn osallistujille esitettiin samat kysymykset. Lisäksi tutkimukseen osallistuneilta sisäisiltä tarkastajilta kysyttiin, millaisen vaikutuksen sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen he ajattelevat olevan sillä, että sisäinen tarkastaja siirtyy saman yrityksen sisällä muihin tehtäviin tai työskentelee saman yrityksen sisäisen tarkastuksen toiminnossa alle viisi vuotta.

Sisäisen tarkastajan tehtävien muuttumiseen liittyen kyselyyn osallistuneilta kysyttiin:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäinen tarkastaja siirtyy sama yrityksen sisällä muihin tehtäviin
2. Onko siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee, yleistä, että sisäinen tarkastaja siirtyy muihin tehtäviin organisaation sisällä

Peräti 78 % kyselyyn vastanneista ilmoitti, että heidän mielestään sisäisen tarkastajan siirtyminen muihin tehtäviin saman yrityksen sisällä ei vaikuta mitenkään sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen. Noin 10 % on sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan siirtyminen muihin tehtäviin heikentää riippumattomuutta, noin 8 % on sitä mieltä, että se parantaa riippumattomuutta ja noin 4 % vastaajista ei osannut ottaa kantaa asiaan. Lähtökohtaisesti kyselyyn vastanneet sisäiset tarkastajat eivät siis nähneet sisäisen tarkastajan siirtymisellä muihin tehtäviin organisaation sisällä vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen, mutta huomioitavaa kuitenkin on, että kyselyssä ei täsmennetty mihin tehtäviin sisäinen tarkastaja siirtyy.

56 % vastaajista, jotka vastasivat molempiin kysymyksiin, kertoivat, että siinä organisaatiossa, jossa he vastaushetkellä työskentelivät, on yleistä, että sisäinen tarkastaja siirtyy muihin tehtäviin organisaation sisällä. Prosenttiosuus on sama kuin Christopherin ym. (2009) tutkimuksessa.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistaako vastaaja sisäisen tarkastajan siirtymisen organisaation sisällä uusiin tehtäviin sisäisen tarkastajan riippumattomuutta uhkaavaksi tekijäksi tai, onko vastaajan työnantajaorganisaatiossa yleistä, että sisäinen tarkastaja siirtyy toisiin tehtäviin.

			Onko yleistä, että sisäinen tarkastaja siirtyy muihin tehtäviin organisaation sisällä (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
			1. Ei	2. Kyllä	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäinen tarkastaja siirtyy sama yrityksen sisällä muihin tehtäviin	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count	3	6	9
		% of Total	3,7%	7,3%	11,0%
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count	33	40	73
		% of Total	40,2%	48,8%	89,0%
Total		Count	36	46	82
		% of Total	43,9%	56,1%	100,0%

Kuvio 17: Sisäisen tarkastajan siirtyminen muihin tehtäviin organisaation sisällä

Lisäksi kyselyyn osallistuneilta kysyttiin kyselylomakkeella:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäinen tarkastaja toimii saman yrityksen sisäisen tarkastuksen toiminnossa alle 5 vuotta
2. Kuinka monta vuotta sisäiset tarkastajat keskimäärin työskentelevät sisäisen tarkastuksen tehtävissä siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaus-hetkellä

73,5 % vastaajista oli sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen ei vaikuta mitenkään se, työskenteleekö sisäinen tarkastaja saman yrityksen sisäisen tarkastuksen toiminnossa alle 5 vuotta. Noin 13 % vastaajista ilmoitti sen heikentävän jonkin verran riippumattomuutta kun taas noin 12 % vastaajista ilmoitti sen parantavan riippumattomuutta huomattavasti tai jonkin verran. Eräs vastaaja kommentoi, että ”lyhyt työskentele-lyäika parantaa riippumattomuutta, mutta toisaalta pitkä kokemus auttaa kyseenalaista-maan asioita eri tavalla”.

Alla olevassa taulukossa molempiin kysymyksiin frekvenssit ristiintaulukoituna siten, että ”en osaa sanoa” vastaukset on jätetty huomioitta. Lähes 90 % niistä tutkielmaan

osallistuneista sisäisistä tarkastajista, jotka vastasivat molempiin kysymyksiin, kertoivat, että siinä organisaatiossa, jossa he vastaushetkellä työskentelivät, työskennellään sisäisen tarkastuksen tehtävissä keskimäärin vähintään viisi vuotta. Christopherin ym.(2009) tutkimukseen vastanneiden sisäisten tarkastajien mukaan 60 %:ssa yhtiöitä sisäiset tarkastajat työskentelevät sisäisen tarkastuksen tehtävissä alle 4 vuotta.

Pitkien työskentelyaikojen perusteella kyselyyn vastanneiden organisaatioissa sisäisen tarkastuksen käyttö ponnahduslautana johtotehtäviin ei välttämättä ole niin yleistä kuin esimerkiksi Christopherin ym. (2009) tutkimuksen mukaan, mikä olisi myös linjassa sen kanssa, että suuri enemmistö kyselyyn vastanneista sisäisistä tarkastajista on sitä mieltä, että lyhytkestoinen (tässä alle viiden vuoden) työskentely saman yrityksen sisäisen tarkastuksen tehtävissä ei vaikuta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen millään tavalla.

Niiden henkilöiden, jotka vastasivat tekevänsä töitä organisaatiossa, jossa sisäiset tarkastajat työskentelevät alle viisi vuotta, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 3 vuotta. Niiden henkilöiden, jotka vastasivat tekevänsä töitä organisaatiossa, jossa sisäiset tarkastajat työskentelevät vähintään viisi vuotta, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 9 vuotta. Mediaanien ero on Man-Whitney U-testin mukaan tilastollisesti merkittävä ($p = 0,002$).

Lisäksi Man-Whitneyn U-testin mukaan ryhmien välillä on tilastollisesti merkittävä ($p = 0,005$) ero myös sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaanien osalta. Niiden vastaajien organisaation, jossa sisäiset tarkastajat työskentelevät alle viisi vuotta, sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani on 11,5 vuotta, kun taas niiden vastaajien organisaation, jossa sisäiset tarkastajat työskentelevät vähintään viisi vuotta, sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani on 20 vuotta. Tulokset ovat loogisia, eivätkä niinkään tutkimuksen kannalta kiinnostavia.

			Kuinka monta vuotta sisäiset tarkastajat keskimäärin työskentelevät sisäisen tarkastuksen tehtävissä (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
			1. vähintään viisi vuotta	2. Alle viisi vuotta	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäinen tarkastaja toimii saman yrityksen sisäisen tarkastuksen toiminnossa alle 5 vuotta	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count % of Total	11 11,8%	1 1,1%	12 12,9%
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count % of Total	69 74,2%	12 12,9%	81 87,1%
Total			80 86,0%	13 14,0%	93 100,0%

Kuvio 18: Sisäinen tarkastaja työskentelee sisäisen tarkastuksen tehtävissä alle viisi vuotta

Sisäisen tarkastuksen vaikutusvalta organisaatiossa

Teoriaosiossa esitettiin, että sisäisellä tarkastajalla tulisi olla tarpeellisessa määrin vaikutusvaltaa organisaatiossa, jotta hänen arvioillaan ja suosituksillaan olisi tehoa. Sisäisen tarkastajan ei tulisi myöskään liikaa ”kaveerata” johdon kanssa, jotta hän pystyisi säilyttämään riippumattoman asemansa. Tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastajan vaikutusvaltaa tutkittiin seuraavien kahden väittämän kautta:

- ”sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina”
- ”johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin, kun saa kritiikkiä toiminnastaan”

Ensimmäisen väittämän osalta vastaajalta kysyttiin kyselylomakkeella:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina
2. Pidetäänkö sisäistä tarkastajaa yhteistyökumppanina siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaushetkellä

Lähes 90 % niistä vastaajista, jotka osasivat vastata kysymykseen arvioivat työskentelevänsä organisaatioissa, joissa sisäistä tarkastajaa pidetään yhteistyökumppanina. Noin 10 % vastaajista ilmoitti, että organisaatiossa, jossa he työskentelevät, sisäistä tarkastajaa ei pidetä yhteistyökumppanina. Vastaajien kommenteissa mainittiin, että sisäisen tarkastajan pitäminen yhteistyökumppanina riippuu muun muassa henkilöstä, organisaation tasosta sekä sisäisen tarkastajan omasta tavasta suorittaa tarkastuksia. Christopherin ym. (2009) tutkimukseen osallistuneista sisäisen tarkastuksen johtajista 56 % ilmoitti työskentelevänsä organisaatiossa, jossa sisäistä tarkastajaa pidetään yhteistyökumppanina.

Noin 54 % vastaajista on sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantaa huomattavasti tai jonkin verran se, että sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina. Lisäksi noin 40 % vastaajista oli sitä mieltä, että asia ei vaikuta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen mitenkään. Vain noin 6 % vastaajista oli sitä mieltä, että se heikentää sisäisen tarkastajan riippumattomuutta. Sen, että sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina, ei siis nähdä olevan ainakaan riippumattomuutta heikentävä tekijä.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnan iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnan iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistaako vastaaja sisäisen tarkastajan yhteistyökumppanin sisäisen tarkastajan riippumattomuutta uhkaavaksi tekijäksi tai, onko pidetäänkö sisäistä tarkastajaa vastaajan arvion mukaan yhteistyökumppanina siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee.

				Pidetäänkö sisäistä tarkastajaa yhteistyökumppanina (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
				1. Ei	2. Kyllä	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen:	1.	Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count	3	2	5
			% of Total	3,5 %	2,3 %	5,8 %
Sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina	2.	Parantaa jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count	6	75	81
			% of Total	7,0 %	87,2 %	94,2 %
Total			Count	9	77	86
			% of Total	10,5 %	89,5 %	100,0 %

Kuvio 19: Sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina

Toisen väittämän osalta vastaajilta kysyttiin kyselylomakkeella:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin, kun saa kritiikkiä toiminnastaan
2. Miten siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee, pitää paikkansa väite: organisaation johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan

Lähes puolet (49 %) vastaajista on sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan riippumattomuutta parantaa huomattavasti, jos johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin kuin saa kritiikkiä toiminnastaan. Yhteensä noin 83 % vastaajien mielestä vaikutus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on jonkin verran tai huomattavasti parantava. Noin 16 % vastaajista on sitä mieltä, että asialla ei ole sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikutusta ja vain 1 % vastaajista on sitä mieltä, että asia heikentää sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta.

86 % vastaajista myös ilmoitti työskentelevänsä sellaisessa organisaatiossa, jossa johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan.

Useat vastaajat kuitenkin kommentoivat, että riippuu johtajasta ja asiasta, arvostetaanko kritiikkiä. Lisäksi kommenteissa mainittiin, että kritiikin esittämistapa ja perustelut vaikuttavat siihen, miten kritiikki otetaan vastaan.

Vastaajan työkokemuksen ja hänen mielipiteensä tekijän vaikutuksesta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen välillä havaittiin Man-Whitneyn U-testissä tilastollisesti merkittävä ($p = 0,000$) riippuvuus. Vastaajien, joiden mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuus paranee jonkin verran tai huomattavasti, jos johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin, kun saa kritiikkiä toiminnastaan, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on kuusi vuotta. Vastaajien, joiden mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuus heikentyy jonkin verran tai huomattavasti tai minkäänlaista vaikutusta ei ole, jos johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin, kun saa kritiikkiä toiminnastaan, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 17 vuotta. Tulosten perusteella vähemmän kokeneet sisäiset tarkastajat siis tunnistivat tämän johdon arvostukseen liittyvän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavan tekijän useammin kuin kokeneemmat sisäiset tarkastajat.

Tutkimuksessa ei sen sijaan havaittu, että sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituudella tai sisäisen tarkastuksen toiminnon iällä olisi vaikutusta siihen, arvioivatko vastaajat oman työnantajaorganisaationsa johdon arvostavan sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan.

			Miten tämä pitää paikkansa: organisaation johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
			1. Pitää täysin tai melko hyvin paikkansa	2. Pitää huonosti tai ei pidä paikkaansa	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin, kun saa kritiikkiä toiminnastaan	1. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count	66	10	76
		% of Total	71,0%	10,8%	81,7%
Total	2. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta	Count	14	3	17
		% of Total	15,1%	3,2%	18,3%
		Count	80	13	93
		% of Total	86,0%	14,0%	100,0%

Kuvio 20: Johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan

4.2.3 Tutkimustulokset sisäisen tarkastajan henkilökohtaiseen asemaan ja asenteisiin liittyvistä riippumattomuuteen vaikuttavista tekijöistä

Aikarajoitukset työtehtävien hoitamisessa

Aikaisemman tutkimuskirjallisuudessa on todettu yhteys tarkastajien tiukkojen aikabudjettien ja heikentyneen riippumattomuuteen sitoutumisen välillä (mm. Ahmad ja Taylor 2009). Tutkielmassa kysyttiin vastaajilta:

1. millainen vaikutus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäisellä tarkastajalla on liian vähän aikaa tehtäviensä hoitamiseen
2. kuinka usein sisäisen tarkastuksen aikataulut tuntuvat liian tiukilta siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee.

Alla olevassa taulukossa ei ole huomioitu 3 % vastaajista, jotka eivät osanneet vastata joko toiseen tai molempiin yllä olevista kysymyksistä. Kysymyksiin vastanneista lähes 72 % on sitä mieltä, että liian tiukat aikataulut heikentävät jonkin verran tai huomattavasti sisäisen tarkastajan riippumattomuutta. Moni niistä vastaajista, joiden mielestä asia ei vaikuta riippumattomuuteen halusin avoimissa kommenteissa tuoda esille, että aikatauluilla ei ole heidän mielestään vaikutusta riippumattomuuteen, mutta työn tulokseen kylläkin. Lähes 54 % vastaajista myös kertoo, että siinä organisaatiossa, jossa he työskentelevät vastaushetkellä aikataulut tuntuvat liian tiukilta jatkuvasti tai usein. Noin 39 % vastaajista sekä kertoi työskentelevänsä usein tai jatkuvasti tiukkojen aikataulujen kanssa että oli sitä mieltä, että liian tiukat aikataulut heikentävät sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistaako vastaaja aikarajoitukset riippumattomuutta uhkaavaksi tekijäksi tai kuinka usein hänen työnantajaorganisaatiossaan aikarajoitukset ovat liian tiukkoja.

			Kuinka usein sisäisen tarkastuksen aikataulut tuntuvat liian tiukilta (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
			1. Harvoin tai ei koskaan	2. Jatkuvasti tai usein	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäisellä tarkastajalla on liian vähän aikaa tehtäviensä hoitamiseen	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count	31	37	68
		% of Total	32,6%	38,9%	71,6%
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta riippumattomuuteen	Count	13	14	27
		% of Total	13,7%	14,7%	28,4%
		Count	44	51	95
Total		% of Total	46,3%	53,7%	100,0%

Kuvio 23: Sisäisellä tarkastajalla on liian vähän aikaa tehtäviensä hoitamiseen

Ristiriita ammatin vaatimusten ja henkilökohtaisten arvojen välillä

Tutkielman teoriaosuudessa käsiteltiin sisäisen tarkastajan ammatin vaatimusten ja henkilökohtaisten arvojen välillä olevien mahdollisten ristiriitojen vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen. Tutkimustulosten mukaan ristiriidat sisäisen tarkastajan henkilökohtaisten arvojen ja ammatin vaatimusten välillä heikentävät sisäisen tarkastajan sitoutumista riippumattomuuteen (muun muassa Ahmad & Taylor 2009, Bauer & Hubbard 2004). Sisäinen tarkastaja voi joutua pohtimaan omia eettisiä arvojaan esimerkiksi tilanteissa, joissa hänen tulisi suositella työtoverinsa erottamista tai raportoida korkean tason johtohenkilön rikkomuksista.

Tutkimuskirjallisuuden pohjalta tässä tutkielmassa sisäisen tarkastajan ammatin vaatimusten ja henkilökohtaisten arvojen välillä olevaa ristiriitaa riippumattomuuteen vaikuttavana tekijänä tutkittiin kysymällä kyselyyn osallistuneilta sisäisiltä tarkastajilta:

1. millainen vaikutus sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen on sillä, että sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen arvojaan tai periaatteitaan vastaan

2. kuinka usein sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka soti-
vat hänen periaatteitaan tai arvojaan vastaan (siinä organisaatiossa, jossa vastaa-
ja työskentelee).

Kyselyyn vastanneista 10 % ei osannut vastata jompaankumpaan kysymykseen. Molempiin kysymyksiin vastanneista lähes kaikki (98 %) kertoivat, että siinä organisaatiossa, jossa he vastaushetkellä työskentelivät, joutuu sisäinen tarkastaja vain harvoin tai ei koskaan tekemään työssään päätöksiä, jotka sotivat hänen periaatteitaan tai arvojaan vastaan. Noin 78 % vastaajista on myös sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan riippumattomuus heikentyy jonkin verran tai huomattavasti, jos hän joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen arvojaan tai periaatteitaan vastaan.

Tulosten perusteella näyttäisi siltä, että kyselyyn vastanneiden henkilöiden ei tarvitse työssään tehdä henkilökohtaisia periaatteita tai arvoja vastaan sotivia päätöksiä, mutta tällaisen tilanteen uhka riippumattomuudelle kuitenkin pääosin tunnustetaan. Vastaajien avoimien kommenttien pohjalta voidaan ehdottaa, että sisäiset tarkastajat saattavat kokea, että best practice käytännöt, yhtiön ohjeet ja sisäisen tarkastuksen standardit ohjaavat sisäistä tarkastusta niin vahvasti, että päätöksiä ei perusteta omiin arvoihin tai periaatteisiin. Lisäksi monet vastaajat halusivat tuoda esille, että sisäinen tarkastus on nimenomaan arviointitoiminto, ja varsinainen päätöksentekovastuu on muilla tahoilla.

Mediaanien vertaaminen vastaajaryhmien välillä kysymyksen ”kuinka usein sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen periaatteitaan tai arvojaan vastaan” osalta ei tässä tapauksessa ole mielekäästä, koska toisen ryhmän frekvenssi on vain kaksi kappaletta. Tutkimuksessa ei myöskään havaittu, että sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituus tai sisäisen tarkastuksen toiminnon ikä vaikuttaisi siihen, tunnistaako vastaaja riippumattomuuden uhkan sellaisessa tilanteessa, jossa sisäinen tarkastaja joutuu tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen arvojaan tai periaatteitaan vastaan.

	Kuinka usein sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen periaatteitaan tai arvojaan vastaan (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total
	1. Harvoin tai ei koskaan	2. Jatkuvasti tai usein	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen arvojaan tai periaatteitaan vastaan	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count 67 76,1% % of Total	2 2,3% 78,4%
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta riippumattomuuteen	Count 19 21,6% % of Total	0 0,0% 21,6%
Total		Count 86 97,7% % of Total	2 2,3% 100,0%

Kuvio 21: Sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen arvojaan tai periaatteitaan vastaan

Sisäisen tarkastajan kannustinpalkkiot

Teoriaosuudessa esitetyissä tutkimuksissa (Dezoort ym. 2000 sekä Dezoort ym. 2001) on todettu sekä tilintarkastajien että sisäisten tarkastajien itse pitävän kannustinpalkkioita uhkana sisäisen tarkastuksen riippumattomuudelle. Riippumattomuudesta olivat yhtäläillä huolissaan ne sisäiset tarkastajat, joilla ei ollut oikeutta kannustinpalkkioihin kuin ne, joilla tällainen oikeus oli. Yrityksen tulokseen sidottujen kannustinpalkkioiden pelättiin suuntaavan sisäisen tarkastuksen huomiota yrityksen pitkän tähtäimen hyödyistä lyhyen tähtäimen tavoitteisiin ja yrityksen suorituskyvyn mittaamiseen. (Dezoort ym. 2000, 46)

Tässä tutkielmassa kannustinpalkkioihin liittyvää riippumattomuuden uhkaa lähestyttiin kysymällä kyselyyn vastaajilta:

1. millainen vaikutus vastaajan mielestä on sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen sillä, että hänellä on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia
2. onko sisäisellä tarkastajalla mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia siinä organisaatiossa, jossa kyselyyn vastaaja työskentelee

Melkein puolet (noin 45 %) vastaajista oli sitä mieltä, että mahdollisuudella saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia ei ole vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen. Noin 36 % vastaajista uskoi bonusten saanti mahdollisuuden heikentävän sisäisen tarkastajan riippumattomuutta jonkin verran ja noin 12 % vastaajista uskoi sen huomattavasti heikentävän sisäisen tarkastajan riippumattomuutta. Vain 5 % vastaajista uskoi mahdollisuuden saada tulokseen sidottuja bonuksia parantavan jonkin verran sisäisen tarkastajan riippumattomuutta ja 2 % vastaajista ei osannut ottaa kantaa kysymykseen.

Alla olevassa taulukossa on huomioitu ne vastaajat, jotka vastasivat molempiin kysymyksiin. Huomattavan suurella osalla vastaajista (67 %) on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia siinä organisaatiossa, jossa he vastaushetkellä työskentelevät. Vastaajia, joilla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia ja jotka kuitenkin uskovat bonusten heikentävän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta jonkin verran tai huomattavasti on noin 24 %. Lisäksi vastaajia, joilla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia ja jotka ajattelevat että bonukset joko parantavat tai eivät vaikuta lainkaan sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen on lähes 44 %. Mahdollisena selityksenä sille, miksi yli puolet (52 %) vastaajista arvioi, etteivät tulokseen sidotut bonukset heikennä sisäisen tarkastajan riippumattomuutta voisi olla se, että he uskovat vain merkittävän suuruisilla bonuksilla olevan riippumattomuuteen heikentävä vaikutus.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että vastaajan työkokemuksella tai tarkastustoiminnon iällä ei ole vaikutusta siihen, tunnistaako vastaaja mahdollisuuden tulokseen sidottujen bonusten saamiseen sisäisen tarkas-

tajan riippumattomuutta uhkaavaksi tekijäksi tai, onko hänellä todellisuudessa mahdollisuutta saada tulokseen sidottuja bonuksia omassa työnantajaorganisaatiossaan.

	Onko sisäisellä tarkastajalla mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)?		Total	
	1. Ei	2. Kyllä		
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count 22 % of Total 23,9%	Count 22 % of Total 23,9%	44 47,8%
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta riippumattomuuteen	Count 8 % of Total 8,7%	Count 40 % of Total 43,5%	48 52,2%
Total	Count 30 % of Total 32,6%	Count 62 % of Total 67,4%	92 100,0%	

Kuvio 22: Sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia

Sisäisen tarkastajan rooli yrityksen riskienhallinnassa

Vaikka IIA:n ohjeistus sisäiselle tarkastajalle sopivista ja epäsopivista riskienhallinnan tehtävistä on hyvinkin konkreettinen ja selkeä, aiheesta tehdyt tutkimukset osoittavat, että sisäisen tarkastuksen roolit riskienhallinnassa vaihtelevat ydinrooleihin liittyvistä tehtävistä objektiivisuuden vaarantaviin tehtäviin (mm. Gramling ja Myers 2006 ja De Zwaanin ym. 2011).

IIA:n kannanoton mukaan sisäiselle tarkastukselle sopivina riskienhallinnan tehtäviä ovat erilaiset riskienhallintaprosesseihin ja avainriskeihin liittyvät varmistus- ja arviointipalvelut. Sen sijaan tehtäviä, joista sisäisen tarkastuksen ei IIA:n mukaan tulisi riippumattomuuden ja objektiivisuuden turvaamiseksi ottaa itselleen, ovat seuraavat:

- yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen,
- yrityksen riskinsietokyvyn määrittäminen,
- riskienhallintaprosessien johtaminen,

- riskien arvioinnin johtaminen ja
- riskeihin reagoimisesta päättäminen ja näiden toimenpiteiden implementointi johdon puolesta.

Tutkielmassa kysyttiin sekä kyselyyn osallistuneiden sisäisten tarkastajien mielipidettä siitä, miten yllä olevien tehtävien hoitaminen vaikuttaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen että, onko sisäisen tarkastuksen vastuulla yllä mainittuja tehtäviä siinä organisaatiossa, jossa he työskentelevät. Koska IIA on ilmaissut hyvin selkeästi, että sisäisen tarkastuksen vastuulla ei tulisi ollenkaan olla yllä mainittuja tehtäviä, on riippumattomuuden kannalta suotuisaksi tilanteeksi luokiteltu tässä tutkielmassa vain ”ei lainkaan” vastaukset kysymykseen siitä, onko sisäisen tarkastuksen vastuulla yllä mainittuja tehtäviä siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee.

Noin 71 % vastaajista ilmoitti, että organisaatiossa, jossa he työskentelevät, sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen. Noin 87 % vastaajista lisäksi on sitä mieltä, että jos sisäisen tarkastuksen vastuulla on yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen, se vaikuttaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen jonkin verran tai huomattavasti heikentävästi. Tulokset sekä vastaajien kommentit viittaavat siihen, että tutkimukseen osallistuneet sisäiset tarkastajat erottavat riskienhallintaprosesseista vastaamisen ja niiden toiminnan arvioinnin tarkasti toisistaan. Lisäksi kysymys näytti olevan vastaajille helppo, sillä kukaan ei jättänyt vastaamatta tai vastannut ”en osaa sanoa”.

Tutkimuksessa havaittiin, että vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen ja sisäisen tarkastuksen riskienhallintavastuun välillä on tilastollisesti merkitsevä ($p = 0,002$) riippuvuus. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”ei lainkaan” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallinnasta vastaaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 10 vuotta. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”melko vähän-täysin” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallinnasta vastaaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 4 vuotta. Tutkimustulokset viittaavat siis siihen, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat työskentelevät vähemmän kokeneita tarkastajia todennäköisemmin riippumattomuuden kannalta suotuisissa olosuhteissa eli sellaisessa yrityksessä, jossa sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole yrityksen riskien hallinnasta vastaaminen.

Sen sijaan tutkimuksessa ei havaittu yhteyttä sisäisen tarkastuksen toiminnon iän ja sisäisen tarkastuksen riskienhallintavastuun välillä. Molemmissa vastaajaryhmissä (sekä ne jotka vastasivat ”ei lainkaan” tai ”melko vähän-täysin”) on sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani 20 vuotta.

				Missä määrin seuraava riskienhallinnan tehtävä on yrityksen sisäisen tarkastuksen vastuulla: yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen		Total
				1. Ei lainkaan	2. Melko vähän-täysin	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäinen tarkastus on vastuussa yrityksen riskienhallinnasta	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count	65	20	85	
		% of Total	66,3%	20,4%	86,7%	
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count	5	8	13	
		% of Total	5,1%	8,2%	13,3%	
Total		Count	70	28	98	
		% of Total	71,4%	28,6%	100,0%	

Kuvio 24: Sisäinen tarkastus vastaa yrityksen riskien hallinnasta

Tutkimuskirjallisuudessa on esitetty, että sisäisen tarkastuksen ei tulisi sen riippumattomuutta heikentävän vaikutuksen takia määrittää yrityksen riskinsietokykyä.

Vastaajilta kysyttiin kyselylomakkeella:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäinen tarkastus määrittää yrityksen riskinsietokyvyn
2. Missä määrin yrityksen riskinsietokyvyn määrittäminen on yrityksen sisäisen tarkastuksen vastuulla siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee

Noin 88 % vastaajista on sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuus heikentyy, jos sisäisen tarkastuksen vastuulla on määrittää yrityksen riskinsietokyky. Lisäksi noin 81 % vastaajista kertoi työskentelevänsä organisaatiossa, jossa sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole yrityksen riskinsietokyvyn määrittäminen.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että riippumatta vastaajan työkokemuksesta tai tarkastustoiminnon iästä riippumattomuuden uhka tunnistettiin ja sen toteutumista ehkäisevällä tavalla toimittiin yhtä usein.

			Missä määrin seuraava riskienhallinnan tehtävä on yrityksen sisäisen tarkastuksen vastuulla: yrityksen riskinsietokyvyn määrittäminen (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)		Total
			1. Ei lainkaan	2. Melko vähäntäysin	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäinen tarkastus määrittää yrityksen riskinsietokyvyn	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count	75	11	86
		% of Total	76,5%	11,2%	87,8%
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta riippumattomuuteen	Count	4	8	12
		% of Total	4,1%	8,2%	12,2%
Total		Count	79	19	98
		% of Total	80,6%	19,4%	100,0%

Kuvio 25: Sisäinen tarkastus määrittää yrityksen riskinsietokyvyn

Lähes 87 % vastaajista on sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuus heikentyy jonkin verran tai huomattavasti, jos sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallintaprosessien johtaminen. Noin 79 % vastaajista lisäksi vastasi, että siinä organisaatiossa, jossa he työskentelevät sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole yrityksen riskienhallintaprosessien johtaminen. Myös tämä kysymys näytti olevan vastaajille helppo ja yksiselitteinen, sillä kukaan ei jättänyt vastaamatta tai vastannut ”en osaa sanoa”.

Tutkimuksessa havaittiin tilastollisesti merkittävä ($p = 0,035$) riippuvuus sisäisen tarkastuksen toiminnon iän ja sisäisen tarkastuksen riskienhallintaprosessien johtamisvas-

tuun välillä. Ne vastaajat, jotka vastasivat ”ei lainkaan” kysymykseen, missä määrin yrityksen riskienhallintaprosessien johtaminen on sisäisen tarkastuksen vastuulla, työskentelevät yrityksissä joiden sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani on 20 vuotta. Ne vastaajat, jotka vastasivat ”melko vähän-täysin” kysymykseen, missä määrin yrityksen riskienhallintaprosessien johtaminen on sisäisen tarkastuksen vastuulla, työskentelevät yrityksissä joiden sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani on 16,5 vuotta.

Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”ei lainkaan” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallintaprosessien johtaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 9 vuotta. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”melko vähän-täysin” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallintaprosessien johtaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 5 vuotta. Mediaanien ero ei testauksen perusteella kuitenkaan ole tilastollisesti merkittävä.

				Missä määrin seuraava riskienhallinnan tehtävä on yrityksen sisäisen tarkastuksen vastuulla: yrityksen riskienhallintaprosessien johtaminen		Total
				1. Ei lainkaan	Melko vähän-täysin	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäinen tarkastus johtaa yrityksen riskienhallintaprosesseja	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count	71	14	85	
		% of Total	72,4%	14,3%	86,7%	
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count	6	7	13	
		% of Total	6,1%	7,1%	13,3%	
Total		Count	77	21	98	
		% of Total	78,6%	21,4%	100,0%	

Kuvio 26: Sisäinen tarkastus johtaa yrityksen riskienhallintaprosesseja

Kysymys riskien arvioinnin johtamisesta ei ollut vastaajille yhtä selkeä kuin kysymykset riskienhallinnasta vastaamisesta ja riskienhallintaprosessien johtamisesta. Tutkimuksen teoriaosuudessa esitellyn tutkimuskirjallisuuden mukaan sisäisen tarkastuksen ei tulisi lainkaan vastata riskienhallintaprosessien johtamisesta, ja riskienhallintaprosessien johtaminen heikentää sisäisen tarkastajan riippumattomuutta.

Kyselyyn osallistuneilta kysyttiin kyselylomakkeella:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäinen tarkastus johtaa riskien arviointia
2. Missä määrin riskien arvioinnin johtaminen on sisäisen tarkastuksen vastuulla siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaushetkellä

Noin 65 % vastaajista on sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuus heikentyy jonkin verran tai huomattavasti, jos sisäinen tarkastus on vastuussa riskien arvioinnin johtamisesta. Noin 63 % vastaajista kertoi, että organisaatiossa, jossa he työskentelevät riskien arvioinnin johtaminen ei ole lainkaan sisäisen tarkastuksen vastuulla. Kysymykseen sisältyy oletus, että vastaajat erottavat riskien arvioinnin ja arvioinnin johtamisen toisistaan, siten että arvioinnin johtamisen ajatellaan olevan johdon tehtävä, kun taas riskien arviointi on sisäisen tarkastajan tavanomaista työtä, jossa riippumattomuus ei vaarannu. Tähän kysymykseen usea vastaaja oli kommentoinut, että tehtävien koordinointi ja esimerkiksi tarkastussuunnitelman tekeminen on sallittua, mutta johtaminen ei, mikäli se sisältää päätöksentekoa.

Tutkimuksessa havaittiin, että vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen ja sisäisen tarkastuksen riskien arvioinnin johtamisvastuun välillä on tilastollisesti merkittävä ($p = 0,017$) riippuvuus. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”ei lainkaan” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallinnasta vastaaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 9,5 vuotta. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”melko vähän-täysin” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallinnasta vastaaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 5 vuotta. Tutkimustulokset viittaavat siis siihen, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat työskentelevät vähemmän kokeneita tarkastajia todennäköisemmin riippumattomuuden kannalta suotuisissa olosuhteissa eli sellaisessa yrityksessä, jossa sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole riskien arvioinnin johtaminen.

Tutkimuksessa ei havaittu yhteyttä sisäisen tarkastuksen toiminnon iän ja sisäisen tarkastuksen riskienarvioinnin johtamisvastuun välillä. Molemmissa vastaajaryhmissä

(sekä ne jotka vastasivat ”ei lainkaan” tai ”melko vähän-täysin”) on sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani 20 vuotta.

			Missä määrin seuraava riskienhallinnan tehtävä on yrityksen sisäisen tarkastuksen vastuulla: riskien arvioinnin johtaminen (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)		Total
			Ei lainkaan	Melko vähän - täysin	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen: Sisäinen tarkastus johtaa riskien arviointia	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count	48	15	63
		% of Total	50,0%	15,6%	65,6%
	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti	Count	12	21	33
		% of Total	12,5%	21,9%	34,4%
		Count	60	36	96
Total		% of Total	62,5%	37,5%	100,0%

Kuvio 27: Sisäinen tarkastus johtaa riskien arviointia

Kysymys riskeihin reagoimisesta ja niiden suojaustoimenpiteistä päättämisestä sen sijaan oli vastaajille jälleen etenkin vastausprosentin perusteella selkeä, sillä kukaan kyselyyn osallistuneista ei jättänyt vastaamatta. Tutkimuskirjallisuuden mukaan sisäisen tarkastuksen ei tulisi päättää riskeihin suojaautumisesta, ja se heikentää sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta.

Kyselyyn osallistuneilta sisäisiltä tarkastajilta kysyttiin kyselylomakkeella:

1. Millainen vaikutus vastaajan mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen on sillä, että sisäinen tarkastus päättää, miten yrityksen riskeihin reagoidaan
2. Missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskien suojaustoimenpiteistä päättäminen siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee vastaushetkellä

Vastaajista noin 90 % on sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan riippumattomuus vaarantuu, jos sisäisen tarkastuksen vastuulla on päättää, miten yrityksen riskeihin reagoidaan. Noin 84 % vastaajista lisäksi kertoi, että sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole riskien suojaustoimenpiteistä päättäminen siinä organisaatiossa, jossa vastaaja työskentelee.

Tutkimuksessa ei havaittu tilastollisesti merkitsevää yhteyttä vastausten ja vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen tai vastaajan työnantajaorganisaatiossa olevan sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Tulosten perusteella voidaan siis sanoa, että riippumatta vastaajan työkokemuksesta tai tarkastustoiminnon iästä riippumattomuuden uhka tunnistettiin ja sen toteutumista ehkäisevällä tavalla toimittiin yhtä usein.

				Missä määrin seuraava riskienhallinnan tehtävä on yrityksen sisäisen tarkastuksen vastuulla: riskien suojaustoimenpiteistä päättäminen (siinä organisaatiossa, jossa työskentelet tällä hetkellä)		Total
				1. Ei lainkaan	2. Melko vähän -täysin	
Millainen vaikutus seuraavalla tekijällä mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen:	1. Heikentää jonkin verran tai huomattavasti	Count	78	10	88	
		% of Total	79,6%	10,2%	89,8%	
Sisäinen tarkastus päättää, miten yrityksen riskeihin reagoidaan	2. Parantaa jonkin verran tai huomattavasti tai ei ole vaikutusta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen	Count	4	6	10	
		% of Total	4,1%	6,1%	10,2%	
Total		Count	82	16	98	
		% of Total	83,7%	16,3%	100,0%	

Kuvio 28: Sisäinen tarkastus päättää, miten yrityksen riskeihin reagoidaan/miten niiltä suojaudutaan

4.3 Yhteenveto tutkimustuloksista

Yhteenvetona voidaan sanoa, sisäisen tarkastajan organisatoriseen asemaan liittyvistä tekijöistä riippumattomuutta vahvistavat tekijät (jotka tässä tapauksessa liittyivät sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan tai hallituksen väliseen suhteeseen sekä tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuteen ja pätevyYTEEN, ks. taulukko 3) sekä tunnistettiin melko hyvin, että niiden suhteen vastaajien työnantajayrityksissä oli suurimmaksi osaksi suotuisat olosuhteet. Nämä tekijät siis sijoittuivat mielipide- ja todellisuuskysymykset yhdistävässä nelikentässä useimmiten nelikentän kohtaan 1, jossa vastaaja sekä tunnistaa tekijän vaikutuksen riippumattomuuteen että hänen työnantajaorganisaatiossaan on tekijän kannalta suotuisat olosuhteet. Tekemättä yleistyksiä vaikuttaisi siis siltä, että vastaajat ovat melko hyvin tietoisia siitä, mitkä tekijät sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan suhteessa parantavat riippumattomuutta ja lisäksi työnantajayrityksissään nämä tekijät on otettu riippumattomuuden kannalta suotuisalla tavalla huomioon.

Sen sijaan organisatoriseen asemaan liittyviä riippumattomuutta heikentäviä tekijöitä vastaajat eivät kovinkaan hyvin tunnistaaneet. Sisäisen tarkastuksen käyttämistä astinlautana johtotehtäviin testattiin kahdella kysymyksellä: 1. sillä siirtyykö sisäinen tarkastajan saman organisaation sisällä muihin tehtäviin ja 2. työskenteleekö sisäinen tarkastaja sisäisen tarkastuksen toiminnossa alle viisi vuotta. Vastaajista lähes puolet ei tunnistanut sisäisen tarkastajan siirtymistä muihin tehtäviin organisaation sisällä riippumattomuutta heikentäväksi tekijäksi ja lisäksi työskentelee itse sellaisessa organisaatiossa, jossa on yleistä, että sisäinen tarkastaja siirtyy organisaation sisällä muihin tehtäviin. Lisäksi lähes kolme neljäsosaa vastaajista ei tunnista sisäisen tarkastajan lyhyen työskentelyn keston vähentävän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta, vaikka heidän työnantajayrityksessään sisäisen tarkastuksen toiminnossa työskennellään yleensä vähintään viisi vuotta. Myöskään sisäisen tarkastajan yhteistyökumppanuutta vastaajat eivät mieltäneet riippumattomuutta heikentäväksi tekijäksi ja suurimmaksi osaksi he ilmoittivat, että heidän työnantajayrityksessään sisäistä tarkastajaa pidetään yhteistyökumppanina.

Taulukko 3: Vastaukset organisatoriseen asemaan liittyviin riippumattomuuteen vaikuttaviin tekijöihin

Riippumattomuutta vahvistaa		Vastaukset mielipide/todellisuuskysymyksiin
Sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan/hallituksen yhteydenpito on säännöllistä		Eniten (58,3 %) nelikentän 1 tapauksia
Sisäisen tarkastuksen johtaja voi keskustella tarkastusvaliokunnan/hallituksen kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa		Eniten (76,8 %) nelikentän 1 tapauksia
Sisäisen tarkastuksen budjetin hyväksyminen on tarkastusvaliokunnan/hallituksen vastuulla		Eniten (43,5 %) nelikentän 1 tapauksia
Tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuuluu nimittää, erottaa ja palkita sisäisen tarkastuksen johtaja		Eniten (67 %) nelikentän 1 tapauksia
Tarkastusvaliokunnan kaikki jäsenet ovat riippumattomia yhtiöstä		Eniten (52,4 %) nelikentän 1 tapauksia
Tarkastusvaliokunnan jäsenillä on tehtäväkentän edellyttämä pätevyys		Eniten (41,5 %) nelikentän 1 tapauksia
Riippumattomuutta heikentää		Vastaukset mielipide/todellisuuskysymyksiin
Sisäisen tarkastajan työ toimii astinlautana johdotehtäviin	Sisäinen tarkastaja siirtyy saman yrityksen sisällä muihin tehtäviin	Eniten (48,8 %) nelikentän 4 tapauksia
	Sisäinen tarkastaja työskentelee sisäisen tarkastuksen tehtävissä alle viisi vuotta	Eniten (74,2 %) nelikentän 2 tapauksia
Sisäisellä tarkastajalla ei ole riittävää vaikutusvaltaa organisaatiossa	Sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina	Eniten (87,2 %) nelikentän 4 tapauksia
	Johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan	Eniten (71 %) nelikentän 1 tapauksia

Sisäisen tarkastajan henkilökohtaiseen asemaan ja asenteisiin liittyvistä tekijöistä erityisesti riskienhallinnan rooleihin liittyvät riippumattomuuteen vaikuttavat tekijät tunnistettiin kyselytutkimuksen perusteella hyvin. Lisäksi vastaajien työnantajayrityksissä sisäisellä tarkastuksella vaikuttaisi vastausten perusteella olevan riippumattomuuden kannalta suotuisat riskienhallinnan roolit. Tämä näkyy siinä, että eniten vastauksia riskienhallinnan tehtäviin liittyen sai nelikentän 1. tapaus. Sen sijaan kannustinpalkkioihin ja aikarajoituksiin liittyen lisätutkimus olisi tarpeen, jotta voitaisiin selvittää, millä ta-

valla kannustinpalkkiot ja aikarajoitukset todella vaikuttavat suomalaisen sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen. Huolestuttavaa on se, että lähes 39 % vastaajista tunnistaa kyllä aikarajoitukset riippumattomuutta vaarantavaksi tekijäksi mutta samalla toteaa, että sisäisen tarkastuksen aikataulut omassa työnantajayrityksessä tuntuvat jatkuvasti tai usein liian tiukilta. Toisaalta riippumattomuuden kannalta huolta aiheuttaa myös se, että yli 43 % vastaajista sekä kertoo olevansa oikeutettuja tuloksiin sidottuihin kannustinpalkkioihin että ei edes tunnista kannustinpalkkioiden heikentävää vaikutusta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen.

Taulukko 4: Vastaukset sisäisen tarkastajan omaan asemaan ja asenteisiin liittyviin riippumattomuutta heikentäviin tekijöihin

Riippumattomuutta heikentää:		Vastaukset mielipide/todellisuuskysymyksiin
Sisäisellä tarkastajalla on liian tiukka aikataulu tehtäviensä hoitamiseen		Eniten (38,9 %) nelikentän 3 tapauksia
Sisäisen tarkastajan ammatin vaatimukset soveltuvat henkilökohtaisiin arvoihin tai periaatteisiin vastaan		Eniten (76,1 %) nelikentän 1 tapauksia
Sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja kannustinpalkkioita		Eniten (43,5 %) nelikentän 4 tapauksia
Sisäisen tarkastajan rooliin riskienhallinnassa kuuluu seuraavia vastuualueita	yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen	Eniten (66,3 %) nelikentän 1 tapauksia
	yrityksen riskinsietokyvyn määrittäminen	Eniten (76,5 %) nelikentän 1 tapauksia
	riskienhallintaprosessien johtaminen	Eniten (72,4 %) nelikentän 1 tapauksia
	riskien arvioinnin johtaminen	Eniten (50 %) nelikentän 1 tapauksia
	riskeihin reagoimisesta päättäminen ja riskien suojaamistoimenpiteiden täytäntöönpano johdon puolesta	Eniten (79,6 %) nelikentän 1 tapauksia

Tutkimuksessa havaittiin tilastollisesti merkittävä yhteys muutaman yksittäisen riippumattomuuteen vaikuttavan tekijän sekä sisäisen tarkastajan kokemuksen pituuden tai sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Sen sijaan sellaista yleistystä tutkielman perusteella ei voida tehdä, että sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituus tai tarkastustoiminnon ikä vaikuttaisi siihen, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat riippumat-

tomuuteensa vaikuttavia tekijöitä tai missä määrin organisaatioissa, joissa he työskentelevät toimitaan riippumattomuuden kannalta suotuisalla tavalla.

Tutkimuksessa havaittiin tilastollisesti merkitsevä yhteys ($p = 0,013$), vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen ja tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuteen liittyvän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavan vaikutuksen välillä. Työkokemuksen mediaani on 10 vuotta niiden henkilöiden joukossa, jotka olivat sitä mieltä, että tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuus parantaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Sen sijaan niiden vastaajien joukossa, joiden mielestä tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuudella ei ole vaikutusta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen tai se heikentää riippumattomuutta, työkokemuksen mediaani oli huomattavasti alhaisempi, 4 vuotta. Tulosten perusteella voidaan siis esittää, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat tunnistivat tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuden sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi useammin kuin kokemattommat sisäiset tarkastajat.

Lisäksi tilastollisesti merkittävä yhteys havaittiin myös sisäisen tarkastuksen toiminnon iän ($p = 0,007$) ja tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuteen liittyvän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavan vaikutuksen välillä. Sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani oli 21 vuotta niissä organisaatioissa, joissa työntelevät vastaajat olivat sitä mieltä, että tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuus parantaa myös sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani oli sen sijaan vain 10 vuotta niissä organisaatioissa, joissa työskentelevät vastaajat olivat sitä mieltä, että tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuus ei vaikuta ollenkaan sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen tai heikentää sitä.

Vastaajan työkokemuksen ja hänen mielipiteensä siitan, miten johdon arvostus vaikuttaa sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen välillä havaittiin tilastollisesti merkittävä ($p = 0,000$) riippuvuus. Vastaajien, joiden mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuus paranee jonkin verran tai huomattavasti, jos johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin, kun saa kritiikkiä toiminnastaan, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on kuusi vuotta. Vastaajien, joiden mielestä sisäisen tarkastuksen riippumattomuus heikentyy jonkin verran tai huomattavasti tai minkäänlaista vaikutusta ei ole, jos johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin, kun saa kritiikkiä

toiminnastaan, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 17 vuotta. Tulosten perusteella vähemmän kokeneet sisäiset tarkastajat siis tunnistivat tämän johdon arvostukseen liittyvän sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavan tekijän useammin kuin kokeneemmat sisäiset tarkastajat.

Vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen ja sisäisen tarkastuksen riskienhallintavastuun välillä on tilastollisesti merkitsevä ($p = 0,002$) riippuvuus. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”ei lainkaan” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallinnasta vastaaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 10 vuotta. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”melko vähän-täysin” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallinnasta vastaaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 4 vuotta. Tutkimustulokset viittaavat siis siihen, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat työskentelevät vähemmän kokeneita tarkastajia todennäköisemmin riippumattomuuden kannalta suotuisissa olosuhteissa eli sellaisessa yrityksessä, jossa sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole yrityksen riskien hallinnasta vastaaminen.

Tutkimuksessa havaittiin tilastollisesti merkittävä ($p = 0,035$) riippuvuus sisäisen tarkastuksen toiminnon iän ja sisäisen tarkastuksen riskienhallintaprosessien johtamisvastuun välillä. Ne vastaajat, jotka vastasivat ”ei lainkaan” kysymykseen, missä määrin yrityksen riskienhallintaprosessien johtaminen on sisäisen tarkastuksen vastuulla, työskentelevät yrityksissä joiden sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani on 20 vuotta. Ne vastaajat, jotka vastasivat ”melko vähän-täysin” kysymykseen, missä määrin yrityksen riskienhallintaprosessien johtaminen on sisäisen tarkastuksen vastuulla, työskentelevät yrityksissä joiden sisäisen tarkastuksen toiminnon iän mediaani on 16,5 vuotta.

Tutkimuksessa havaittiin, että vastaajan sisäisen tarkastuksen työkokemuksen ja sisäisen tarkastuksen riskien arvioinnin johtamisvastuun välillä on tilastollisesti merkittävä ($p = 0,017$) riippuvuus. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”ei lainkaan” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallinnasta vastaaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 9,5 vuotta. Niiden vastaajien, jotka vastasivat ”melko vähän-täysin” kysymykseen, missä määrin sisäisen tarkastuksen vastuulla on riskienhallinnasta vastaaminen, sisäisen tarkastuksen työkokemuksen mediaani on 5 vuotta. Tutkimustulokset viittaavat siis siihen, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat

työskentelevät vähemmän kokeneita tarkastajia todennäköisemmin riippumattomuuden kannalta suotuisissa olosuhteissa eli sellaisessa yrityksessä, jossa sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole riskien arvioinnin johtaminen.

Tutkimustulosten perusteella sisäisen tarkastuksen kokemus ja tarkastustoiminnon ikä vaikuttavat joissakin tapauksissa siihen, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat riippumattomuuteensa vaikuttavia tekijöitä ja missä määrin organisaatioissa, joissa he työskentelevät toimitaan riippumattomuuden kannalta suotuisalla tavalla. Tulokset ovat kuitenkin melko monitulkintaisia ja vaativat lisätutkimusta.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Pro gradu -tutkielmani tavoite oli tutkia, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä ja kuinka ihanteelliset olosuhteet sisäisten tarkastajien työnantajayrityksissä on riippumattomuuden kannalta. Tutkimuskysymyksiä syvennettiin tutkimalla vaikuttavatko edellä mainittuihin asioihin sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituus tai sisäisen tarkastuksen toiminnon ikä.

Tutkimuskysymysten taustalla oli halu saada tietoa muun muassa siitä, mitä tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä riippumattomuuteen vaikuttavia tekijöitä sisäiset tarkastajat tunnistavat ja miten nämä tekijät ilmenevät heidän työnantajayrityksissään. Toisaalta tutkimus nostaa esille tekijöitä, jotka tutkimustulosten mukaan vaikuttavat sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen heikentävästi tai parantavasti, mutta joiden vaikutusta riippumattomuuteen sisäiset tarkastajat tai heidän työnantajayrityksensä eivät ehkä tiedosta.

Parhaiten vastaajat tunnistivat seuraavien tekijöiden vaikutuksen sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen:

1. Sisäisen tarkastuksen johtajan on mahdollista tavata tarkastusvaliokunta ilman operatiivisen johdon läsnäoloa (94 % vastaajista oli sitä mieltä, että vaikutus on riippumattomuutta parantava)
2. Sisäisen tarkastuksen vastuulla on päättää, miten riskeihin reagoidaan ja miten niiltä suojaudutaan (90 % vastaajista oli sitä mieltä, että vaikutus on riippumattomuutta heikentävä)
3. Sisäisen tarkastuksen vastuulla on määrittää yrityksen riskinsietokyky (88 % vastaajista oli sitä mieltä, että vaikutus on riippumattomuutta heikentävä)

Yleisesti ottaen vastaajat tunnistivat erittäin hyvin juuri riskienhallinnan tehtäviin liittyvät riippumattomuutta heikentävät tekijät, sillä myös riskienhallinnasta vastaamisen sekä riskienhallintaprosessien johtamisen arvioi 87 % vastaajista heikentävän sisäisen tarkastajan riippumattomuutta. Sisäiselle tarkastajalle sopivista ja epäsopevista riskienhallinnan tehtävistä on annettu IIA:n virallinen ohjeistus (IIAe), mikä tukee tutkimustuloksista tehtävää varovaista johtopäätöstä, että riskienhallinnan tehtäviin liittyvät riip-

pumattomuuteen vaikuttavat tekijät ovat kyselyyn osallistuneilla sisäisillä tarkastajilla varsin hyvin tiedossa.

Eniten ristiriidassa aiemman tutkimuskirjallisuuden kanssa olivat vastaajien mielipiteet seuraavista tekijöistä:

1. Sisäistä tarkastajaa pidetään yrityksessä yhteistyökumppanina (94 % vastaajista oli sitä mieltä, että tekijällä ei ole vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen tai että se parantaa sisäisen tarkastajan riippumattomuutta)
2. Sisäinen tarkastaja siirtyy saman yrityksen sisällä muihin tehtäviin (89 % vastaajista oli sitä mieltä, että tekijällä ei ole vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen tai että se parantaa sisäisen tarkastajan riippumattomuutta)
3. Sisäinen tarkastaja työskentelee saman yrityksen sisäisen tarkastuksen toiminnossa alle 5 vuotta (87 % vastaajista oli sitä mieltä, että tekijällä ei ole vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen tai että se parantaa sisäisen tarkastajan riippumattomuutta)

Ensimmäisellä kysymyksen taustalla oli tutkimuskirjallisuudessa esitetty väittämä, että sisäisen tarkastajan liian läheiset välit tai niin sanottu ”kaveeraaminen” johdon kanssa heikentää sisäisen tarkastajan riippumattomuutta (Van Peurse 2004, Haas 2001). Kysymyksen sanamuoto valittiin samanlaiseksi kuin Christopherin ym. (2009) tutkimuksessa, jossa tutkittiin pidetäänkö sisäistä tarkastajaa organisaatiossa yhteistyökumppanina (englanniksi ”partner”). Vastausten perusteella voidaan päätellä, että vastaajat eivät ehkä liittäneet ”yhteistyökumppani” käsitettä ollenkaan liian läheisiin väleihin johdon kanssa, vaan pitivät sitä ennemminkin positiivisena asiana sisäisen tarkastajan riippumattomuuden kannalta.

Toinen ja kolmas kysymys puolestaan liittyivät tutkimuskirjallisuudessa esitettyyn väittämään, että jos sisäistä tarkastusta käytetään niin sanottuna ponnahduslautana johtotehtäviin, voi sisäisen tarkastajan riippumattomuus vaarantua (Chadwick 1995 ja Messier ym. 2011). Kysymyksillä sisäisen tarkastajan siirtymisestä muihin tehtäviin organisaation sisällä ja sisäisen tarkastuksen toiminnossa työskentelyn kestosta pyrittiin indikoimaan sitä, toimiiko sisäinen tarkastus ponnahduslautana johtotehtäviin. Kysymyksenasettelu oli näissäkin tapauksissa sama kuin Christopherin (2009) tutkimuksessa.

Peräti 78 % vastaajista arvioi, että sisäisen tarkastajan siirtyminen organisaation sisällä toisiin tehtäviin ei vaikuta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen millään tavalla. 73,5 % vastaajista oli sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen ei vaikuta millään tavalla työskenteleekö sisäinen tarkastaja sisäisen tarkastuksen tehtävissä alle viisi vuotta. Vastauksista voidaan päätellä, että lähtökohtaisesti suurin osa vastaajista ei näyttäisi liittävän sisäisen tarkastajan alle viisi vuotta kestäväan työskentelyyn tai toisiin tehtäviin siirtymiseen riippumattomuuteen liittyviä riskejä. Kuitenkin myös kysymyksenasettelua tulee tarkastella kriittisesti, sillä kysymyksissä ei esimerkiksi määritelty, millaisiin tehtäviin sisäinen tarkastaja siirtyy.

Sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen suotuisimmin vaikuttavat vastaajien työnantajaorganisaatioissa seuraavat tekijät:

1. Sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen arvojaan tai periaatteitaan vastaan (98 % vastaajista kertoi, että organisaatiossa, jossa he vastaushetkellä työskentelevät, sisäinen tarkastaja joutuu harvoin tai ei koskaan tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen arvojaan tai periaatteitaan vastaan)
2. Johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan (86 % vastaajista kertoi, että siinä organisaatiossa, jossa he vastaushetkellä työskentelevät pitää täysin tai melko hyvin paikkansa, että johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan)
3. Sisäinen tarkastaja työskentelee saman yrityksen sisäisen tarkastuksen toiminnossa vähintään viisi vuotta (86 % vastaajista ilmoitti sisäisen tarkastajan työskentelevät vähintään viisi vuotta sisäisen tarkastuksen toiminnossa siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee).

Aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa on todettu riippumattomuutta heikentäviä ristiriitoja syntyvän tilanteissa, joissa sisäinen tarkastaja joutuu joko arviointi- tai konsultointiroolissaan tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen henkilökohtaisia periaatteitaan tai arvojaan vastaan (Ahmad ja Taylorin 2009). Sisäinen tarkastaja voi joutua pohtimaan omia eettisiä arvojaan esimerkiksi tilanteissa, joissa hänen tulisi suositella työtoverinsa erottamista tai raportoida korkean tason johtohenkilön rikkomuksista (Mutchler 2003). Tämän tutkielman kyselyyn vastanneista sisäisistä tarkastajista kuitenkin lähes kaikki

olivat sitä mieltä, etteivät joudu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat omia arvoja tai periaatteita vastaan. Moni vastaaja halusi lisäksi avoimissa kommenteissa erikseen tuoda esiin, että sisäistä tarkastusta ohjaavat erityisesti best practice -käytännöt, yhtiön ohjeet ja sisäisen tarkastuksen standardit eikä päätöksiä siten voi pohjata tarkastajan omiin arvoihin tai periaatteisiin ja että sisäinen tarkastus on nimenomaan arviointitoiminto, ja varsinainen päätöksentekovastuu on muilla tahoilla.

Eettisten kysymysten eteen joutuminen ei siis vastausten perusteella näyttäisi olevan vastaajien mielestä riippumattomuutta uhkaava asia. Lisäksi suomalaisessa kontekstissa sisäisen tarkastajan arvovalta organisaatiossa ei näyttäisi olevan kovinkaan huolestuttavalla tasolla sillä peräti 86 % vastaajista kertoi, että siinä organisaatiossa, jossa he vastaushetkellä työskentelevät pitää täysin tai melko hyvin paikkansa, että johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan.

Mielipidekysymysten yhteydessä havaittiin, että lähes 87 % vastaajista oli sitä mieltä, että sisäisen tarkastajan työskentelyllä sisäisen tarkastuksen tehtävissä alle viisi vuotta ei ole vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen tai että se parantaa sisäisen tarkastajan riippumattomuutta. Toisaalta jopa 86 % vastaajista ilmoitti, että heidän työnantajaorganisaatiossaan sisäiset tarkastajat työskentelevät keskimäärin vähintään viisi vuotta. Tämän pohjalta olisi kiinnostavaa tutkia, onko niin, että Suomessa sisäisen tarkastuksen toiminto ei välttämättä ole niin suuressa määrin astinlauta johtotehtäviin kuin ulkomailla.

Sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen vähiten suotuisimmin vaikuttavat vastaajien työnantajaorganisaatioissa seuraavat tekijät:

1. Sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina (89,5 % vastaajista ilmoitti, että sisäistä tarkastajaa pidetään yhteistyökumppanina siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee)
2. Sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia (67 % vastaajista kertoi, että sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee)

3. On yleistä, että sisäinen tarkastaja siirtyy organisaation sisällä uusiin tehtäviin (56 % vastaajista ilmoitti, että siinä organisaatiossa, jossa vastaaja vastaushetkellä työskentelee, on yleistä että sisäinen tarkastaja siirtyy muihin tehtäviin)

Kohdat 1 ja 3 ovat linjassa sisäisten tarkastajien mielipiteiden kanssa siinä mielessä, että vastaajista suurin osa ei pitänyt sisäisen tarkastajan yhteistyökumppanuutta tai siirtymistä uusiin tehtäviin riippumattomuutta heikentävänä tekijänä toisin kuin tutkimuskirjallisuuden pohjalta olisi perusteltavissa (Chadwick 1995; Oxner & Kusel 1996; Haas 2001; Van Peurse 2004; Christopher ym. 2009; Messier ym. 2011). Hieman yllättäen jopa 67 % vastaajista ilmoitti, että heidän työnantajyrityksissään sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia, vaikka 52 % kaikista vastaajista taas oli sitä mieltä, että mahdollisuus saada bonuksia ei vaikuta ollenkaan tai parantaa sisäisen tarkastajan riippumattomuutta. Dezoortin ym. (2000) tutkimuksessa sen sijaan riippumattomuudesta olivat yhtäläillä huolissaan ne sisäiset tarkastajat, joilla ei ollut oikeutta kannustinpalkkioihin kuin ne, joilla tällainen oikeus oli. Kannustinpalkkioiden vaikutusta sisäisen tarkastajan riippumattomuuteen olisikin kiinnostavaa tutkia suomalaisessa kontekstissa syvällisemmin.

Tutkimuksessa havaittiin tilastollisesti merkittävä yhteys muutaman yksittäisen riippumattomuuteen vaikuttavan tekijän sekä sisäisen tarkastajan kokemuksen pituuden tai sisäisen tarkastuksen toiminnon iän välillä. Sen sijaan sellaista yleistystä tutkielman perusteella ei voida tehdä, että sisäisen tarkastajan työkokemuksen pituus tai tarkastustoiminnon ikä vaikuttaisi siihen, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat riippumattomuuteensa vaikuttavia tekijöitä tai missä määrin organisaatioissa, joissa he työskentelevät toimitaan riippumattomuuden kannalta suotuisalla tavalla.

Tulosten perusteella voidaan esittää, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat tunnistivat tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuuden sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi useammin kuin kokemattomammat sisäiset tarkastajat. Sen sijaan vähemmän kokeneet sisäiset tarkastajat tunnistivat kokeneempia sisäisiä tarkastajia useammin riippumattomuutta parantavaksi tekijäksi sen, että johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan.

Tutkimustulokset myös viittaavat siihen, että kokeneemmat sisäiset tarkastajat työskentelevät vähemmän kokeneita tarkastajia todennäköisemmin riippumattomuuden kannalta suotuisissa olosuhteissa siltä osin, että sisäisen tarkastuksen vastuulla ei lainkaan ole yrityksen riskien hallinnasta vastaaminen, riskienhallintaprosessien johtaminen tai riskien arvioinnin johtaminen.

Tutkimustulosten perusteella sisäisen tarkastuksen kokemus ja tarkastustoiminnon ikä vaikuttavat joissakin tapauksissa siihen, missä määrin sisäiset tarkastajat tunnistavat riippumattomuuteensa vaikuttavia tekijöitä ja missä määrin organisaatioissa, joissa he työskentelevät toimitaan riippumattomuuden kannalta suotuisalla tavalla. Tulokset ovat kuitenkin melko monitulkintaisia ja vaativat lisätutkimusta.

Kiinnostavia jatkotutkimusmahdollisuuksia liittyy eritoten niihin tutkimuskirjallisuuden mukaan riippumattomuuteen vaikuttaviin tekijöihin, joiden vaikutuksesta vastaajat eivät pääosin olleet samaa mieltä tai joiden vaikutus riippumattomuuteen vastaajien työnantajaorganisaatioissa näyttäisi olevan riippumattomuuden kannalta epäsuotuisa. Esimerkiksi kannustinpalkkioiden tai työtehtäviin liittyvien aikarajoitusten todellista vaikutusta suomalaisten sisäisten tarkastajien riippumattomuuteen voisi olla hyödyllistä tutkia, sillä näiden tekijöiden vaikutus riippumattomuuteen ei ollut vastaajien työnantajaorganisaatioissa suotuisa ja lisäksi kannuspalkkioiden heikentävää vaikutusta riippumattomuuteen ei edes suurelta osin tunnistettu. Haastattelututkimuksella voitaisiin syventää riippumattomuuteen vaikuttavien tekijöiden tutkimusta ja saada tarkempi käsitys siitä, mitä tekijöitä sisäiset tarkastajat pitävät riippumattomuutensa kannalta olennaisina ja mitkä tekijät on tässä tutkimuksessa mahdollisesti kyselylomakkeen rajoitteiden takia väärinymmärretty.

LÄHDELUETTELO

- Abbott, L., Parker, S. & Peters, G. 2010. Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24 (March), 1-24.
- Adamec, B., Leinicke, L., Ostrosky, J. & Rexroad, W. 2005. Getting a leg up. *Internal Auditor*, 62, 3, 40-45.
- Adams, M. 1994. Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9, 8-12.
- Al-Twajry, A.A., Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. 2004. An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19, 7, 929-944.
- Ahlawat, S. & Lowe, D. 2004. An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (September), 147-158.
- Ahmad, Z. & Taylor, D. 2009. Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24, 9, 899-925.
- Azad, A.N. 1994. Time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing: A survey. *Managerial Auditing Journal*, 9, 6, 17-25.
- Bauer, C. & Hubbard, L.D. 2004. An ethics self-exam. *Internal Auditor*, 61, 3, 27-31.
- Brandon, D. 2010. External auditor evaluations of outsourced internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (November), 159-173.
- Brody, R. & Lowe, D. 2000. The new role of the internal auditor: Implications for internal auditor objectivity. *International Journal of Auditing*, 4, 169-176.
- Burns, D.C., Greenspan, J.W. & Hartwell, C. 1994. The state of professionalism in internal auditing. *The Accounting Historians Journal*, 21, 2, 85-116.
- Chadwick, W. 1995. Tough questions, tougher answers. *Internal Auditor*, 52 (December), 63-65.
- Cheng, W., Fan, Y.H. & Woodbine, G. 2013. A study of Australian and Chinese accountant's attitudes towards independence issues and the impact on ethical judgements. *Asian Review of Accounting*, 21, 3, 205-222.
- Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. 2009. A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22, 200-220.

- Coram, P., Ferguson, C. & Moroney, R. 2008. Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance*, 48, 543-559.
- Coram, P., Ng, J. & Woodliff, D.R. 2004. The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing*, 23, 2, 161-169.
- Craft, J.L. 2013. A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 2004–2011. *Journal of Business Ethics* 117, 221-259.
- Del Vecchio, S. & Clinton, B. 2003. Co-sourcing and other alternatives in acquiring internal audit services. *Internal Auditing*, 18 (May/June), 33-39.
- Desai, N., Gerard, G. & Tripathy, A. 2011. Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (February), 149-171.
- Dezort, F.T., Houston, R.W. & Peters, M.F. 2001. The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research*, 18, 2, 257-81.
- Dezort, F.T., Houston, R.W. & Reisch, J.T. 2000. Incentive-based compensation for internal auditors. *Internal Auditor*, 57, 3, 42-47.
- De Zwaan, L., Stewart, J. & Subramaniam, N. 2011. Internal audit involvement in enterprise risk management. *Managerial Auditing Journal*, 26, 586-604.
- Eweje, G., & Brunton, M. 2010. Ethical perceptions of business students in a New Zealand university: Do gender, age and work experience matter? *Business Ethics: A European Review*, 19, 1, 95–111.
- Fang, E., & Foucart, R. 2013. Western financial agents and Islamic ethics. *Journal of Business Ethics*, 1, 1–17
- Felix, W.L. Jr, Gramling, A. & Maletta, M. 2001. The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39, 3, 513-534.
- Glover, S. H., Minnette, A. B., Glynda, F. S., & George, A. M., 2002. Gender differences in ethical decision making. *Women in Management Review*, 17, 5, 217–227.
- Goodwin, J. & Yeo, T. 2001. Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5, 107-125.
- Goodwin, J. 2003. The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7, 263-278.

- Gramling, A. & Myers, P. 2006. Internal auditing's role in ERM. *Internal Auditor*, (April), 52-58.
- Gundry, L.C. & Liyanarachchi, G.A. 2007. Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19, 2, 125-152.
- Haas L.D. 2001. The Bottom line. *Internal Auditor*, 58, 3, 88.
- Haniffa, R., Hudaib, M. & Irmawan, Y. 2013. Exploring the perceptions of auditor independence in Indonesia. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 4, 2, 173-202.
- Heerwegh, D., Loosveldt, G., Matthijs, K. & Vanhove, T. 2005. The effect of personalization on response rates and data quality in web surveys. *International Journal of Social Research Methodology*, 8 (April), 2, 85-99.
- Heikkilä, T. 2008. *Tilastollinen tutkimus*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M. & Vehmas, K. 2006. *Sisäinen tarkastus*. Tallinna: Tietosanoma Oy.
- Ihantola, E-M. & Kihn, L-A. 2011. Threats to validity and reliability in mixed methods accounting research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8, 1, 39 - 58.
- James, K. 2003. The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Accounting Horizons*, 17 (December), 315-327.
- Jokipii, A. & Järvinen, T. 2011. Suomesta puuttuu sisäisen tarkastuksen akateeminen tutkimus. *Tilintarkastus*, 4, 48-51.
- Kelley, T. & Margheim, L. 1990. The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9, 2, 21-42.
- Kelley, T. & Margheim, L. 2002. The relationships between senior auditor budget participation, job structuring, job consideration and staff auditor time budget pressure. *Journal of Applied Business Research*, 18, 2, 105.
- Kivelä, T. 2011. Maailma muuttuu – samoin sisäinen tarkastus. *Tilintarkastus*, 2, 38-40.
- Krishnamoorthy, G. 2002. A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21, 1, 95-120.
- Krogstad, J., Ridley, A & Rittenberg, L. 1999. Where we're going. *Internal Auditor*, 56 (October), 26-33.
- Lee, Hua 2012. Incentive contracts and time pressure on audit judgment performance. *Managerial Auditing Journal*, 27, 3, 263-283.

- Leinicke, L., Minder, S. & Ostrosky, J. 2011. Raising the stature of internal auditing. *Internal Auditor*, 68, 1, 53-55.
- Low, K. & Tan, H. 2011. Does time constraint lead to poorer audit performance? Effects of forewarning of impending time constraints and instructions. *Auditing*, 30, 4, 173-190.
- McCullough, P. M., & Faught, S. 2005. Rational moralists and moral rationalists value-based management: Model, criterion and validation. *Journal of Business Ethics*, 60, 195–205.
- McDaniel, L.S. 1990. The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28, 2, 267-285.
- Messier, W., Reynolds, J., Simon, C. & Wood, D. 2011. The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. *The Accounting Review*, 86 (November), 2131-2154.
- Messier, J.W.F. and Schneider, A. 1988. A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function. *Contemporary Accounting Research*, 4, 2, 337-53.
- Munro, L. & Stewart, J. 2011. External auditors' reliance on internal auditing: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26, 6, 464-481.
- Neilimo, K. & Näsi, J. 1980. *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede*. Tampereen yliopisto.
- O'Fallon, M. J., & Butterfield, K. D., 2005. A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996–2003. *Journal of Business Ethics*, 59, 4, 375–413.
- O'Leary, C. & Stewart, J. 2007. Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22, 8, 787-808.
- Omar, H.M.H & Stewart, J. 2015. The Effect of Incentive-Based Compensation on Internal Auditors' Perceptions of Objectivity. *International Journal of Auditing* 19, 1, 37-52.
- Oxner, T. & Kusel, J. 1996. Trends in the job market. *Internal Auditor*, 53 (June), 20-27.
- Paakkolanvaara, M. 2011. Ferman ja ECIIA:n ohjeistus hallituksen ja tarkastusvaliokunnan apuna. *Tilintarkastus*, 1, 36-39.
- Pierce, B., & Sweeney, B. 2010. The relationship between demographic variables and ethical decision making of trainee accountants. *International Journal of Auditing*, 14, 1, 79–99.

- Raghunandan, K., Read, W. & Rama, D. 2001. Audit committee composition, “gray directors,” and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons*, 15 (June), 105-118.
- Raghunathan, B. 1991. Premature signing-off of audit procedures: An analysis. *Accounting Horizons*, 5, 2, 71-79.
- Ryan, B., Scapens, R.W & Theobald, M. 2002. *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, 2nd ed., Thomson, London.
- Sarens, G. & De Beelde, I. 2006. Internal auditors’ perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21, 1, 63-80.
- Sarens, G., Allegrini, M., D’Onza, G. & Melville, R. 2011. Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function?: Exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*, 26, 1, 51-64.
- Scarborough D.P, Rama, D.V. & Raghunandan, K. 1998. Audit committee composition and interaction with internal auditing: Canadian evidence. *Accounting Horizons*, 12, 1, 51-62.
- Schneider, A. 2003. An examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity. *Journal of Managerial Issues*, 15, 4, 486-497.
- Stefaniak, C., Houston, R. & Cornell, R. 2012. The effects of employer and client identification on internal and external auditors’ evaluations of internal control deficiencies. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31, 1, 39-56.
- Stewart, J. & Subramaniam, N. 2010. Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25, 328-360.
- Storckovius, K. 2011. Riippumattomuus ja objektiivisuus sisäisessä tarkastuksessa. *Tilintarkastus*, 3, 52-55.
- Suwaidan, M.S. & Qasim, A. 2010. External auditors’ reliance on internal auditors and its impact on audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 25, 6, 509-25.
- Tashakkori, A. and Teddlie, C. 2003. The past and future of mixed methods research: from data triangulation to mixed model designs. *Handbook of Mixed Methods in Social and Behavioural Research*, Sage, Thousand Oaks, CA, 671-701.
- Valentine, S. R., & Bateman, C. R. 2011. The impact of ethical ideologies, moral intensity, and social context on sales-based ethical reasoning. *Journal of Business Ethics*, 102, 1, 155–168.
- Valentine, S. R., & Rittenburg, T. L. 2007. The ethical decisionmaking of men and women executives in international business situations. *Journal of Business Ethics*, 71, 125–134.

- Van Peursem, K. 2004. Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence. *Managerial Auditing Journal*, 19, 3, 378-393.
- Van Peursem, K.A. 2005. Conversations with internal auditors: The power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20, 5, 489-512.
- Willett, C. & Page, M. 1996. A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review*, 28, 101–120.
- Zain, M.M & Subramaniam N. 2007. Internal auditor perceptions on audit committee interactions: a qualitative study in Malaysian public corporations. *Corporate Governance*, 15, 5, 894-908.
- Ziegenfuss, D.E. & Singhapakdi, A. 1994. Professional values and the ethical perceptions of internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 9, 1, 34-44.
- Ziegenfuss, D.E., Singhapakdi, A. & Martinson, O.B. 1994. Do internal auditors and management accountants have different ethical philosophies. *Managerial Auditing Journal*, 9, 1, 4-11.

Muut lähteet

- Arvopaperimarkkinayhdistys ry: Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodi (Corporate Governance) 2010. <<http://cgfinland.fi/files/2012/01/suomen-listayhtioiden-hallinnointikoodi-cg2010.pdf>> 18.4.2012.
- COSO: Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary 2004. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. <http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf> 17.5.2012.
- Ernst & Young 2010: Unlocking the strategic value of Internal Audit: Three steps to transformation. <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Unlocking_the_strategic_value_of_Internal_Audit/\\$FILE/Unlocking%20the%20strategic%20value%20of%20Internal%20Audit.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Unlocking_the_strategic_value_of_Internal_Audit/$FILE/Unlocking%20the%20strategic%20value%20of%20Internal%20Audit.pdf)> 13.4.2012.
- IIAa: Definition of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors. <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>> 11.4.2012.
- IIAb: IIA position paper: the role of internal auditing in resourcing the internal audit activity 2009. The Institute of Internal Auditors. <https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/ippf_pp_role_of_ia_in_resourcing_the_iaa_01-09.pdf> 16.4.2012.

- IIAc: International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). The Institute of Internal Auditors. <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>> 24.11.2011.
- IIAd: Code of Ethics. The Institute of Internal Auditors. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2010-06-16_10165_Code_of_Ethics.pdf> 10.5.2012
- IIAe: IIA position paper: the role of internal auditing in enterprise-wide risk management 2009. The Institute of Internal Auditors. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_PP_Role_of_IA_in_ERM_01-09.pdf> 15.5.2012
- Mutchler, J.F 2003. Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing. The Institute of Internal Auditors. <<http://www.theiia.org/research/research-reports/research-opportunities-in-internal-audit/>> 10.7.2012

LIITE 1: KYSELYTUTKIMUS

Kysely sisäisille tarkastajille

Taustatiedot yrityksestä/organisaatiosta, jossa tällä hetkellä työskentelet

1. Organisaation koko (henkilöstön määrä)

2. Sisäisen tarkastuksen toiminnon koko (henkilöstön määrä)

3. Kuinka kauan organisaatiossa on ollut sisäisen tarkastuksen toiminto olemassa (vuosina)

4. Onko yritys listattu pörssissä?

- kyllä
 ei

5. Toimiala

- Maatalous, metsätalous ja kalatalous
 Kaivostoiminta ja louhinta
 Teollisuus
 Sähkö-, kaasu- ja lämpöhuolto, jäähdytysliiketoiminta
 Vesihuolto, viemäri- ja jätevesihuolto, jätehuolto ja muu ympäristön puhtaanapito
 Rakentaminen
 Tukku- ja vähittäiskauppa; moottoriajoneuvojen ja moottoripyörien korjaus
 Kuljetus ja varastointi
 Majoitus- ja ravitsemistoiminta
 Informaatio ja viestintä
 Rahoitus- ja vakuutus toiminta
 Kiinteistöalan toiminta
 Ammatillinen, tieteellinen ja tekninen toiminta
 Hallinto- ja tukipalvelutoiminta
 Julkinen hallinto ja maanpuolustus; pakollinen sosiaalivakuutus
 Koulutus
 Terveys- ja sosiaalipalvelut
 Taiteet, viihde ja virkistys
 Muu palvelutoiminta
 Kotitalouksien toiminta työnantajina; kotitalouksien eriyttämätön toiminta tavaroiden ja palvelujen tuottamiseksi omaan käyttöön
 Kansainvälisten organisaatioiden ja toimielinten toiminta
 Jokin muu

Jos valitsit "jokin muu", mikä?

6. Onko organisaatiossa tarkastusvaliokunta (audit committee)?

- kyllä
 ei

Ohje: jos vastasit äskeiseen EI, vastaa seuraaviin tarkastusvaliokuntaa koskeviin kysymyksiin hallituksen näkökulmasta

Seuraava >>

Kysely sisäisille tarkastajille

Millainen vaikutus seuraavilla tekijöillä Sinun mielestäsi on sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen?

Ohje: Valitse vaihtoehto, joka on lähimpänä omaa mielipidettäsi

1 = heikentää huomattavasti sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta

2 = heikentää jonkin verran sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta

3 = ei vaikuta sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen

4 = parantaa jonkin verran sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta

5 = parantaa huomattavasti sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta

	1	2	3	4	5	en osaa sanoa	mahdollisuus tarkentaa vastausta
7. Sisäisen tarkastajan ja tarkastusvaliokunnan yhteydenpito on säännöllistä	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
8. Tarkastusvaliokunnan jäsenillä on tehtävän edellyttämä pätevyys	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
9. Tarkastusvaliokunnan kaikki jäsenet ovat riippumattomia yhtiöstä	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
10. Sisäisen tarkastuksen johtaja voi keskustella tarkastusvaliokunnan kanssa ilman operatiivisen johdon läsnäoloa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
11. Tarkastusvaliokunta hyväksyy sisäisen tarkastuksen budjetin	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
12. Tarkastusvaliokunta päättää sisäisen tarkastuksen johtajan nimittämisestä ja erottamisesta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>

1= heikentää huomattavasti 2= heikentää jonkin verran 3 = ei vaikutusta 4= parantaa jonkin verran 5 = parantaa huomattavasti

	1	2	3	4	5	en osaa sanoa	mahdollisuus tarkentaa vastausta
13. Sisäinen tarkastaja siirtyy saman yrityksen sisällä muihin tehtäviin	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
14. Sisäinen tarkastaja työskentelee saman yrityksen sisäisen tarkastuksen toiminnossa alle 5 vuotta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
15. Johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös silloin, kun saa kritiikkiä toiminnastaan	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
16. Sisäistä tarkastajaa pidetään organisaatiossa yhteistyökumppanina	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
17. Sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sovitvat hänen periaatteitaan tai arvojaan vastaan	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
18. Sisäisellä tarkastajalla on liian vähän aikaa tehtäviensä hoitamiseen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
19. Sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>

1= heikentää huomattavasti 2= heikentää jonkin verran 3= ei vaikutusta 4= parantaa jonkin verran 5= parantaa huomattavasti

	1	2	3	4	5	en osaa sanoa	mahdollisuus tarkentaa vastausta
20. Sisäinen tarkastus on vastuussa yrityksen riskienhallinnasta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
21. Sisäinen tarkastus johtaa yrityksen riskienhallintaprosesseja	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
22. Sisäinen tarkastus johtaa riskien arviointia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
23. Sisäinen tarkastus päättää, miten yrityksen riskeihin reagoidaan	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
24. Sisäinen tarkastus määrittää yrityksen riskinsietokyvyn	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>

<< Edellinen

Seuraava >>

Sivu 2 / 6

Järjestelmänä Eduix E-lomake 3.1, www.e-lomake.fi

Organisaation toiminta

Ohje: Vastaa kysymyksiin sen mukaan, miten asiat ovat organisaatiossa, jossa tällä hetkellä työskentelet

25. Kuinka monta kertaa
vuodessa arvioisit sisäisen
tarkastuksen johtajan
tapaavan
tarkastusvaliokunnan kanssa?

	kyllä	ei	en osaa sanoa
26. Onko tarkastusvaliokunnan kanssa mahdollista keskustella ilman operatiivisen johdon läsnäoloa?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	kyllä	ei	en osaa sanoa
27. Ovato kaikki tarkastusvaliokunnan jäsenet riippumattomia organisaatiosta?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

28. Onko kaikilla tarkastusvaliokunnan jäsenillä tehtävän edellyttämä pätevyys?

- kyllä
 ei
 en osaa sanoa

29. Kuka /ketkä hyväksyvät sisäisen tarkastuksen budjetin? (voit valita useampia)

tarkastusvaliokunta
 hallitus
 toimitusjohtaja
 talousjohtaja
 joku muu

Jos valitsit "joku muu", mikä?

30. Kenellä on valtuus nimittää ja erottaa sisäisen tarkastuksen johtaja? (voit valita useampia)

tarkastusvaliokunnalla
 hallituksella
 toimitusjohtajalla
 talousjohtajalla
 jollakin muulla?

Jos valitsit "jollakin muulla", kenellä?

31. Onko yleistä, että sisäinen tarkastaja siirtyy muihin tehtäviin organisaation sisällä? kyllä ei en osaa sanoa

Mahdollisuus tarkentaa vastausta

32. Kuinka monta vuotta sisäiset tarkastajat keskimäärin työskentelevät sisäisen tarkastuksen tehtävissä?

alle 2 vuotta
 2-4 vuotta
 5-7 vuotta
 8-10 vuotta
 yli 10 vuotta

33. Miten tämä pitää paikkansa: Organisaation johto arvostaa sisäisen tarkastajan mielipidettä myös saadessaan kritiikkiä toiminnastaan?

pitää täysin paikkansa pitää melko hyvin paikkansa pitää melko huonosti paikkansa ei pidä paikkaansa en osaa sanoa

Mahdollisuus tarkentaa vastausta

34. Pidetäänkö sisäistä tarkastajaa yhteistyökumppanina organisaatiossa? kyllä ei en osaa sanoa

Mahdollisuus tarkentaa vastausta

35. Kuinka usein sisäinen tarkastaja joutuu työssään tekemään päätöksiä, jotka sotivat hänen periaatteitaan tai arvojaan vastaan?

jatkuvasti usein harvoin ei koskaan en osaa sanoa

Mahdollisuus tarkentaa vastausta

36. Kuinka usein sisäisen tarkastuksen alkataulut tuntuvat liian tiukilta? jatkuvasti usein harvoin ei koskaan en osaa sanoa

Mahdollisuus tarkentaa vastausta

37. Onko sisäisellä tarkastajalla mahdollisuus saada yrityksen tulokseen sidottuja bonuksia?

kyllä
 ei
 en osaa sanoa

Missä määrin seuraavat yrityksen riskienhallinnan tehtävät ovat sisäisen tarkastuksen vastuulla?

	ei lainkaan	melko vähän	siltä väliä	melko paljon	täysin	Mahdollisuus tarkentaa vastausta
38. Yrityksen riskienhallinnasta vastaaminen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
39. Yrityksen riskienhallintaprosessin johtaminen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
40. Riskien arvioinnin johtaminen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
41. Riskien suojaustoimenpiteistä päättäminen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>
42. Yrityksen riskiensietokyvyn määrittäminen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="text"/>

<< Edellinen | Seuraava >>

Sivu 3 / 6
 Järjestelmänä Edulix E-lomake 3.1, www.e-lomake.fi

Taustatiedot vastaajasta

43. Sukupuoli mies nainen

44. Työkokemus (vuosina) sisäisen tarkastuksen tehtävistä

45. Työkokemus (vuosina) sisäisen tarkastuksen tehtävistä nykyisessä työpaikassa

46. Tehtävänimikkeesi tällä hetkellä

sisäisen tarkastuksen johtaja
 sisäisen tarkastuksen päällikkö
 sisäinen tarkastaja
 jokin muu

Jos valitsit "jokin muu", mikä?

47. Suorittamani sisäisen tarkastuksen tutkinnot

- Certified Internal Auditor (CIA)
- Certification in Control Self-Assessment (CCSA)
- Certified Government Auditing Professional (CGAP)
- Certified Financial Services Auditor (CFSA)
- Certification in Risk Management Assurance (CRMA)
- ei mikään edellä olevista
- jokin muu

Jos valitsit "jokin muu",
mikä?

<< Edellinen Seuraava >>

Sivu 4 / 6

Kysely sisäisille tarkastajille

Kiitos vastauksistasi!

Yhteystietosi kirja-arvontaan osallistumista varten

Palautetta lomakkeesta

Muistathan painaa seuraavalla sivulla olevaa "valmis" -nappia , jotta vastauksesi tallentuvat.

<< Edellinen Seuraava >>

Sivu 5 / 6

Kysely sisäisille tarkastajille

Oletko tyytyväinen antamiisi arvoihin? Tämän sivun jälkeen tapahtuu tallennus, etkä enää voi tällä lomakkeella muuttaa arvoja.

Tietojen lähetyk

<< Edellinen Valmis

Sivu 6 / 6