

Miikka Kekki

SISÄISEN TARKASTUKSEN SUHDE TILINTARKASTUKSEEN JULKISORGANISAATIOISSA

Hallintotieteet
Kandidatutkielma
Huhtikuu 2021

TIIVISTELMÄ

Miikka Kekki: Sisäisen tarkastuksen suhde tilintarkastukseen
julkisorganisaatioissa
Kandidatutkielma
Tampereen Yliopisto
Hallintotieteet
Huhtikuu 2021

Tämä tutkimus käsittelee sisäisen tarkastuksen vaikutusta tilintarkastukseen julkisorganisaatioissa sisäisten tarkastajien näkökulmasta. Sen tarkoitus on avata sisäisen tarkastuksen suhdetta tilintarkastukseen ja ennen kaikkea käydä läpi sisäinen tarkastuksen hyödyt julkisorganisaatioille ja miten tätä suhdetta voi parantaa. Tutkimuksessa ei käydä läpi yksityisoikeudellisten organisaatioiden sisäistä tarkastusta.

Tutkimuksessa käydään aluksi läpi sisäisen tarkastuksen, tilintarkastuksen ja näihin liittyvien sidosryhmien teoreettinen viitekehys. Tämän jälkeen käydään läpi, miten tutkimus on toteutettu ja miksi on valittu juuri kyseinen aineistonkeruutapa. Lopussa on käyty tulokset läpi ja esitetty päätelmät. Aineistona on käytetty sisäisten tarkastajien haastattelua videon välityksellä ja yhden vastaajan osalta sähköpostihaastattelua. Otos on 5 (n=5).

Yleisesti ottaen sisäiset tarkastajat haluaisivat lisää sääntelyä kuntalakiin. Tämä on sinällään mielenkiintoinen esiin noussut asia, sillä yleisesti ottaen oman työn sääntelyn lisääminen ei välttämättä ole aina tervetullutta. Sisäisillä tarkastajilla on tähän kuitenkin järkevä tulokulma. Lisäämällä sisäisten tarkastajien sääntelyä, tulee työstä entistä vakiomuotoisempaa, joka voi osaltaan lisätä luottamusta sisäisien tarkastajien työhön. Tätä tärkeämpänä he pitävät kuitenkin vuoropuhelua eri sidosryhmien välillä. Sisäinen tarkastus koetaan tällä hetkellä olevan vielä alkuvaiheessa sen merkityksen suhteen, mutta sen uskotaan kehittyvän tästä. Tämä osaltaan lisää myös sääntelyä sisäisen tarkastuksen suhteen. 10 vuoden päästä tilanne sääntelyn suhteen saattaa olla hyvinkin erilainen. Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen suhde nähdään myös kehitystä kaipaavana. Vastaajat arvelevatkin, että yhteistyötä kehittämällä on mahdollista säästää julkisorganisaation kustannuksia ja tehdä toiminnasta entistä tehokkaampaa.

Avainsanat: Sisäinen tarkastus, tilintarkastus, julkisyhteisöt

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	5
2	Tutkimusmenetelmä.....	8
2.1	Tutkimuksen aiheen esittely	8
2.1.1	Kansallinen tutkimuskirjallisuus	9
2.1.2	Kansainvälinen tutkimuskirjallisuus	10
2.2	Tutkimuksen tavoite	10
2.2.1	Tutkimuskysymykset	10
2.2.2	Rajaukset	11
2.2.3	Tutkimusmenetelmä	11
2.2.4	Kvalitatiivinen tutkimus	13
2.3	Tutkimuksen rakenne.....	13
3	Teoreettinen viitekehys	14
3.1	Tutkimuksen merkittävimmät käsitteet	14
3.1.1	Tilintarkastus	14
3.1.2	Sisäinen tarkastus	17
3.1.3	Sisäinen valvonta	18
3.1.4	Taloudelliset tunnusluvut	18
3.1.5	Sidosryhmät ja niiden määrittely	19
3.1.6	Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen tuottama informaatio	19
3.1.7	Mihin tilintarkastaja ja sisäisen tarkastaja voisi käyttää toisen tuottamaa informaatiota	20
4	Tutkimusaineiston kuvaus, käsittely ja analyysi	21
4.1	Sisäisten tarkastajien haastattelu tilintarkastuksen tuottamasta informaatiosta.....	21
4.2	Tutkimuksen empiiriset valinnat	21
4.3	Aineiston keruu	21
4.3.1	Haastattelukysymykset.....	22
4.4	Aineiston käsittely ja analysointi.....	23
5	Tutkimustulokset.....	25
6	Päätelmät ja tiivistelmä	29
	LÄHTEET.....	31
	LIITTEET	35
	Liite 1. Haastattelukysymykset.....	35

1 JOHDANTO

Kandidutkielma tehdään sisäisen tarkastuksen suhteesta ja vuoropuhelusta tilintarkastukseen nähden julkisorganisaatioissa. Tutkimuksessa haastatellaan sisäisiä tarkastajia kuntien sisäisestä tarkastuksesta ja sen vaikutuksista tilintarkastukseen sekä vastaavasti tilintarkastuksen vaikutuksesta heidän toimintaansa. Yleisesti tilintarkastajat ovat organisaation ulkopuolinen taho, joka on omalta osaltaan vastuussa siitä, että kirjanpito ja hallinto on hoidettu asianmukaisella tavalla. Sisäisten tarkastajien tehtävänä on taas hallita ja vähentää riskejä organisaation sisäpuolelta. Heidän tehtäviä ei ole kirjattu erikseen lakiin.

Tutkimuksessa on haastateltu viittä julkisorganisaatiossa aktiivisesti toimivaa sisäistä tarkastusta. Tutkimus on ajankohtainen siinä mielessä, että organisaatioiden läpinäkyvyyttä vaaditaan yhä lisää. Tämä korostuu entisestään julkisorganisaatioiden kohdalla. Tästä hyvänä esimerkkinä on valtiontalouden tarkastusviraston saama negatiivinen julkisuus, jossa käsiteltiin tarkastusviraston matkustamista. Tässä on hyvä esimerkki sellaista toiminnasta, joka olisi voitu välttää tai ainakin tiedostaa riskit hyvän sisäisen tarkastuksen avulla.

Sisäinen tarkastus osana organisaatiota on nuorempi kuin tilintarkastus. Sisäisen tarkastuksen merkitys korostunee tulevina vuosina, sillä sisäisellä tarkastuksella voidaan ehkäistä jo tilintarkastuksessa mahdollisesti löytyviä epäkohtia. Niihin voidaan siis puuttua jo päätöksentekohetkellä tai ainakin tiedostaa riskit, kun päätöksiä tehdään. Tällä voi olla suuri vaikutus esimerkiksi myöhemmin tuleviin kustannuksiin, mainehaittoihin ja erilaisten organisaatiota uhkaavien riskien ehkäisyyn.

Sisäinen tarkastus on siinä mielessä erilaista kuin tilintarkastus, että se on vähemmän säänneltyä. Sisäisen tarkastuksen raportoinnit onkin tarkoitettu lähinnä vain organisaation sisäiseen käyttöön, kun taas tilintarkastajat tuottavat julkisen raportin (tilintarkastuskertomuksen) organisaatiosta. Sisäisen tarkastuksen yksikkö ei joudu antamaan mitään raportteja ulkopuolisille tahoille. Tässä voikin piillä yksi kompastuskivi siihen, miten tilintarkastajat voivat

hyödyntää sisäisen tarkastuksen havaintoja ja raportteja. Vastuu siirtyy tilintarkastajille. Toisaalta taas julkisorganisaatioissa kaikki dokumentit ovat lähtökohtaisesti julkisia. Yhtenä kompastuskivenä sisäisen tarkastuksen osalta voidaan pitää sitä, että tiettyjä asioita ei haluta julkisiksi organisaatioissa ja näin ollen nämä tiedot eivät siirry tehokkaasti sisäiselle tarkastukselle. Sisäinen tarkastus onkin tämän takia kehittyneempää yksityisoikeudellisissa organisaatioissa.

Toinen mielenkiintoinen aspekti sisäisen tarkastuksen suhteessa tilintarkastukseen on se, voiko sisäisen tarkastuksen mukaan ottaminen organisaatioissa ja kunnissa vähentää tilintarkastuksen kustannuksia. Erityisesti isoissa organisaatioissa sisäisen tarkastuksen ottaminen mukaan päätöksentekoon ja ylipäättään toimintaan saattaa vähentää tilintarkastajien työtä ja sitä kautta myös kustannuksia. Sisäisellä tarkastuksella voidaan tiedon tuottamisen ja riskienhallinnan lisäksi saada aikaan myös kustannussäästöjä.

Mielenkiintoista on myös selvittää, miten tilintarkastajat voivat vaikuttaa sisäisen tarkastuksen raportteihin. Antavatko tilintarkastajat palautetta sisäiselle tarkastukselle ja tekeekö sisäinen tarkastus muutoksia tämän palautteen pohjalta omiin raportteihinsa ja toimiiko tämä ketju myös toiseen suuntaan? Vaikuttavatko sisäiset tarkastajat osaltaan tilintarkastajien raportointiin ja havaintoihin?

Uskoisin, että tulevaisuudessa sisäistä tarkastusta tullaan lisäämään sekä yksityisissä että julkisissa organisaatioissa. Organisaatioiden läpinäkyvyys on viime aikoina korostunut kaikessa toiminnassa ja sisäinen tarkastus on ratkaisu tähän kasvavaan läpinäkyvyyden tarpeeseen. Tutkimuksesta tekeekin mielenkiintoisen sen, miten sisäiset tarkastajat haluaisivat kehittää omaa toimintaansa esimerkiksi sääntelyn kautta ja tulisiko heidän toimintaansa laajentaa entisestään.

Tällä hetkellä (vuoden 2019 tutkimuksessa) sisäinen tarkastus on järjestetty pääsääntöisesti isoissa kunnissa. Käytännössä, mitä pienemmäksi kunta menee, sitä epätodennäköisempää on, että sisäinen tarkastus on järjestetty. Tämä on osaltaan resurssikysymys. Toisaalta voisi taas ajatella, että

pienemmissä kunnissa sisäiselle tarkastukselle olisi käyttöä, sillä valta keskittyy pienempään osaan henkilöstöä ja päättäjiä. Sisäisen tarkastuksen lisääminen toimintaan esimerkiksi ulkopuolisena palveluna ostettuna lisäisi huomattavasti pienemmän kunnan toiminnan läpinäkyvyyttä. (Kuntaliitto 2019)

2 Tutkimusmenetelmä

2.1 Tutkimuksen aiheen esittely

Tilintarkastus on lakisääteinen palvelu, joka tulee tehdä yksityisoikeudellisissa yhteisöissä, mikäli tietyt rajat täyttyvät. Julkisyhteisöissä tulee suorittaa tilintarkastus, joskin pienimmät kunnat saavat päättää haluavatko teettää tilintarkastuksen. Tilintarkastuksesta ja sen suorittamisesta säännellään tilintarkastuslaissa. Tarkempia säännöksiä löytyy yhteisöjä koskevista laista esimerkiksi osakeyhtiölaista ja kuntalaista. Tässä tutkimuksessa on keskitytään julkisyhteisöihin, mutta vertailun vuoksi esiin on nostettu myös yksityisoikeudellisia yhteisöjä koskevia säännöksiä.

Osakeyhtiöissä tilintarkastajan (tai tilintarkastajayhteisön) valitsee hallitus ja kunnissa tuon valinnan tekee valtuusto. Kunnissa on hyvä huomioida, että tilintarkastajat toimivat tehtävissään virkavastuulla. Tilintarkastajayhteisö voidaan valita kuntiin enintään 6 tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Tilintarkastajalta vaaditaan edellytykset toimittaa riittävän laaja ja riippumaton selvitys. Tilintarkastajan tulee itse kieltäytyä tehtävästä, mikäli nämä ehdot eivät täyty. Tilintarkastajan tulee myös olla kuntalain 75 § mukaan vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. (Kuntalaki 75 §, 122 §)

Kuntalaissa ei ole erityistä sääntelyä sisäisestä tarkastuksesta. Kunnilla ei ole näin ollen mitään pakottavaa tarvetta järjestää sisäisen tarkastuksen yksikköä erikseen. Pienemmissä kunnissa sisäiselle tarkastukselle ei olekaan usein eriytetty erillistä osastoa. Suuremmissa kunnissa on kuitenkin sisäiseen tarkastukseen järjestetty oma ammattimainen yksikkö. Pienemmissä kunnissa sisäinen tarkastus on integroitu osaksi sisäistä valvontaa. Näin ollen sisäinen tarkastus on jokaisen viranhaltijan vastuulla. Tämä voi aiheuttaa sen, että pienemmissä kunnissa ei ole välttämättä kunnanjohdolla riittävää tietoa eri riskeistä ja puutteista. (Malkki 2020)

2.1.1 Kansallinen tutkimuskirjallisuus

Aikaisempaa tutkimusta tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen vaikutuksesta on tehty jonkin verran. Esimerkiksi pro gradu tutkielmassa Kostamo (2010) käsittelee sisäisen tarkastuksen vaikutusta tilintarkastuksen määrään. Tutkimuksessa haastateltiin kahdeksaa KHT-tilintarkastajaa aiheesta ja pääpiirteittäin he olivat sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen tuottamaa aineistoa voi hyödyntää, mikäli se nähdään tarpeeksi luotettavaksi. Tilintarkastajat eivät voi kuitenkaan ottaa suoraan sisäisen tarkastuksen raportteja, vaan niihin on tutustuttava huolellisesti ja varmistettava luotettavuus esimerkiksi erilaisilla pistokokeilla tai osatarkastuksina. Tutkimuksessa todetaankin, että sisäisen tarkastuksen työ on enemmän tilintarkastusta tukevaa työtä. Esimerkiksi sisäisen tarkastuksen antamat raportit voivat auttaa tilintarkastajaa keskittymään tiettyyn osa-alueeseen tarkastuksessa ja löytämään organisaation heikkouksia. Se antaa myös yleiskuvaa operatiivisesta toiminnasta. Tilintarkastajat eivät tutkimuksessa suosineet sitä vaihtoehtoa, että sisäiset tarkastajat työskentelisivät tilintarkastajien alaisuudessa, vaan yhteistyön tiivistäminen nähtiin parhaana vaihtoehtona.

Näkökulmia kuntien sisäisen valvonnan tilaan tilintarkastuskertomuksissa esitetyn informaation valossa Lilja, Paananen, Rönkkö ja Oulasvirta (2020) käsittelevät suomalaisten kuntien hallintorakenteen kolmea keskeistä osa- aluetta: sisäinen valvonta, ulkoinen tarkastus ja sisäinen tarkastus. Tutkimuksessa selvisi, että tilintarkastajat ovat antaneet sisäistä valvontaa koskevan mukautuksen lausuntoon 19,4% tutkimuksen kohteena olevissa kunnissa. Tämä siis tarkoittaa, että sisäisessä valvonnassa on ollut puutteita. Tutkimuksessa todetaankin, että kokonaisuus huomioiden sisäisen valvonnan tilassa nähdään kehittämistarpeita kuntaorganisaatioissa. Tutkimuksessa todetaan, että: ”Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen hyödyntäminen pienentäisi hiukan sisäistä valvontaa ja konsernivalvontaa koskevan tilintarkastuskertomuksen mukautuksen todennäköisyyttä. Tutkimuksessa tosin todetaan, että tätä yhteyttä tulisi tutkia laajemmin, jotta siitä voisi muodostaa syvempää ymmärrystä. Lopuksi tutkimuksessa todetaan, että lainsäädäntö sisäisen tarkastuksen suhteen on ristiriitainen. Kuntalaissa sitä ei ole tarkasti

määritelty, kun taas maakuntalakiluonnoksessa esitetään sisäistä tarkastusta pakolliseksi.

2.1.2 Kansainvälinen tutkimuskirjallisuus

Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välisestä suhteesta on tehty kansallisten tutkimuksien lisäksi myös kansainvälistä tutkimusta. Pro gradu-tutkimuksessa Lahtinen on maininnut erilaisia kansainvälisiä tutkimuksia sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä. Näistä merkittävimpana on William, Gramling ja Maletta (2001) tutkimus. Tutkimus käytiin läpi sisäisen tarkastuksen vaikutusta tilintarkastajien palkkioihin. Tutkimuksessa todettiin, että sisäisellä tarkastajalla on mahdollisuus asemansa puolesta vaikuttaa tilintarkastukseen. Tutkimuksessa selvisi, että sisäisen tarkastuksen osallistuminen vähentää tilintarkastuskustannuksia.

2.2 Tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, kokevatko julkisyhteisöjen sisäiset tarkastajat keskustelun tilintarkastajien kanssa hyväksi ja miten he mahdollisesti kehittäisivät sitä. Tutkimuksessa pyritään selvittämään myös, mitä hyötyä kunnille on sisäisestä tarkastuksesta ja voiko se esimerkiksi vaikuttaa talouden tarkastuksen kustannuksiin, riskeihin ja johtamiseen. Tämä voi osaltaan johtaa parempiin synergiaetuihin ja siten vähentää kustannuksia kunnissa. Sisäinen tarkastus nousee koko ajan tärkeämmäksi osaksi organisaatioiden toimintaa ja itse uskon, että sitä tullaan esimerkiksi sääntelemään huomattavasti enemmän tulevaisuudessa (ainakin julkisorganisaatioiden osalta).

2.2.1 Tutkimuskysymykset

Pääpaino tutkimuksessa on vuoropuhelu sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastajien välillä. Erityisesti keskiössä on tuon vuoropuhelun tila tällä hetkellä, miten sitä voisi kehittää ja voisiko tätä vuoropuhelua kehittää synergian edun saamiseksi. Pyrin selvittämään tehdäänkö organisaatioissa tällä hetkellä jotain työtä tai tarkastusta kahteen kertaan sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien toimesta. Pyrin lisäksi selvittämään, mitä haasteita nousee

sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyön lisäämisessä. Näitä ovat esimerkiksi organisaatiolliset haasteet kuin myös lain asettamat rajoitteet.

2.2.2 Rajaukset

Tutkimuksesta on jätetty kokonaan pois yksityisorganisaatioiden sisäiset tarkastajat. Tämä rajaus on tehty siksi, että vaikka pääsääntöisesti heidän työnsä on samaa (riskien ja toiminnan objektiivinen arviointi), niin heitä ei sido julkisuuslaki. Yksityisten organisaatioiden sisäinen tarkastuksen raportit eivät ole siis pääsääntöisesti julkisia, toisin kuin julkisorganisaatioiden vastaavien tarkastajien raportit. Rajaus on tehty myös siksi, että tutkimus ei paisuisi liikaa. Tällöin keskittyminen tiettyyn osa-alueeseen (julkishallintoon) olisi vaikeampaa. Tutkimusta on mahdollista jatkaa ja laajentaa pro gradu- vaiheessa ja esimerkiksi yksityisen puolen mukaan ottaminen siinä vaiheessa voisi olla yksi keino.

2.2.3 Tutkimusmenetelmä

Tutkimus suoritetaan laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena. Tutkimuksessa haastatellaan julkisyhteisön sisäisiä tarkastajia ja pyritään haastattelujen avulla saamaan kokonaiskuva tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien dialogin tilasta. Laadullinen tutkimus on yksi tieteellisen tutkimuksen menetelmäsuunnista (Jyväskylän yliopisto 2015). Päädyin kvalitatiiviseen tutkimukseen, sillä pyrin selvittämään hiljaista tietoa. Hiljaisella tiedolla tarkoitetaan tietoisuutta, jota ei osata ilmaista. Se tarttuu enemmän toiminnallisen kokemuksen kautta, kuin opetuksena (Nuutinen). Uskoisin, että tämän takia kvalitatiivinen tutkimus on parempi ratkaisu kuin kvantitatiivinen, sillä hiljainen tieto ei välity yhtä hyvin siinä. Tutkimuksessani hiljaista tietoa ovat esimerkiksi sisäisten tarkastajien kokemukset työskentelystä tilintarkastajien kanssa. Pyrin tutkimuksessani selvittämään enemmänkin vastauksia kysymyksiin miksi ja miten, joita on mielestäni vaikeampi selvittää kvantitatiivisen tutkimuksen kautta. Tätä tutkimusta on mahdollista myöhemmin jatkaa tehden siitä kvantitatiivinen tutkimus sen pohjalta, mitä asioita tutkimuksessa nousee esiin ja selvittää näiden kysymysten mielipiteet laajemmalla otannalla.

2.2.4 Kvalitatiivinen tutkimus

Kvalitatiivisella eli laadullisella tutkimuksella tarkoitetaan elämämaailman tutkimista. Näin ollen tärkeää on merkitykset, jotka voivat ilmetä usealla tavalla. Laadullinen tutkimus ei ole nimensä mukaisesti parempaa verrattuna esimerkiksi kvantitatiiviseen eli määrälliseen tutkimukseen ja laadullinen tutkimus- nimi onkin ollut kritiikin kohteena. Tässäkin tutkimuksessa aineistolähtöisyys on lähtökohtana ja pyrkimys ymmärtää paremmin asioiden suhteita.

(Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006)

Laadullinen tutkimus on muutakin kuin vain haastatteluja. Laadulliseen tutkimukseen kuuluu olennaisesti teoria ja se onkin viitekehys tutkimukselle. Teoriaa tarvitaan tutkimuksessa esimerkiksi metodien, tutkimuksen etiikan ja luotettavuuden hahmottamiseen (Tuomi & Sarajärvi 2018, osa 1, luku 1.1, kappale 2).

2.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus on toteutettu käymällä aluksi läpi tutkimuskysymykset eli se mitä tällä tutkimuksella haetaan ja mitkä ovat tutkimuksen tavoitteet. Seuraavaksi on käyty läpi teoreettinen viitekehys ja loppuun, miten tutkimus on toteutettu. Tutkimus suoritettiin laadullisena tutkimuksena ja pääosa vastaajista haastateltiin henkilökohtaisesti. Yksi vastaaja vastasi sähköpostin välityksellä. Kaikille haastatteluun osallistuville annettiin kysymykset etukäteen, jotta he ehtivät tutustua aiheeseen ennen kyselyn suorittamista. Loppuun käydään läpi vastaajien antamia vastauksia ja verrataan niitä keskenään.

3 Teoreettinen viitekehys

Tutkimuksessani on useita erilaisia käsitteitä. Näitä ovat muun muassa tilintarkastus, sisäinen tarkastus, taloudelliset tunnusluvut, sidosryhmät tilintarkastuksessa, tilintarkastusdata ja sisäisen tarkastuksen tuottama informaatio. Tutkimuksessa käsitellään tilintarkastusta erityisesti kuntien näkökulmasta. Vertailun vuoksi esiin on nostettu myös yritysten ja yhteisöjen sääntöjä, sillä yhä useammassa määrin kunnissa on tytäryhteisönä erilaisia osakeyhtiötä tai yhteisöjä.

3.1 Tutkimuksen merkittävimmät käsitteet

Tutkimuksen keskeisimpiä käsitteitä on avattu alla.

1. **Tilintarkastus** on siis lakiin sidottu tehtävä, jossa tarkastetaan yritysten ja yhteisöjen kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto. (Suomen tilintarkastajat ry)
2. **Sisäinen tarkastus** on organisaation sisällä olevaa riippumatonta ja objektiivista arviointia organisaation toiminnasta ja tavoitteiden saavuttamisesta. (Sisäiset tarkastajat ry)
3. **Julkisorganisaatiot** ovat siis nimensä mukaisesti organisaatioita, joiden tavoitteena on tuottaa yhteistä etua. Tässä tutkimuksessa niillä tarkoitetaan kuntia ja sairaanhoitopiirejä.
4. **Yksityinen organisaatio** on yksityisomistuksessa oleva organisaatio, jonka tehtävä ei ole tuottaa yhteistä etua, vaan etua omistajalleen/omistajilleen. Näitä organisaatioita koskee erilainen raportointivelvollisuus.

3.1.1 Tilintarkastus

Tilintarkastus on lakisääteinen osa yrityksen valvontajärjestelmää, mikäli tietyt ehdot yrityksen taloudellisissa tunnusluvuissa täyttyvät. Mikäli näistä kolmesta tunnusluvusta täyttyy vain yksi tai ei yksikään, ei tilintarkastajaa ole pakko valita. Toisin sanoen, mikäli kaksi näistä täyttyy, on tilintarkastaja valittava yrityksissä (Suomen taloushallintoliitto ry):

1. Taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa,

2. Liikevaihto ylittää 200 000 euroa; tai

3. Palveluksessa yli 3 henkilöä.

Liikkeen- tai ammatinharjoittajan ei tarvitse valita tilintarkastajaa ollenkaan.

Tilintarkastaja tulee valita, mikäli yllä olevista rajoista kaksi täyttyy

osakeyhtiöissä, henkilöyhtiöissä ja osuuskunnissa.

Kuntien osalta tilintarkastajaksi on valittava tilintarkastusyhteisö. Kaikkein pienimmät kunnat ovat kuitenkin vapautettu tilintarkastusvelvollisuudesta, samalla tavalla kuin yritysten ja yhteisöjen osalta (kuntaliitto.fi).

Tilintarkastaja(yhteisön) on kunnassa tarkastettava tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Kuntalain 122 § säädellään tilintarkastuksesta. Sen mukaan valtuusto valitsee tilintarkastusyhteisön hallinnon ja talouden tarkistamiseksi.

Vastuunalaisen tilintarkastajan on oltava JHT- tilintarkastaja. JHT-tilintarkastajasta määrätään erikseen Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä. Lyhyesti sanottuna JHT-tilintarkastajalla tulee olla vähintään 16 opintopisteen (tai 10 opintoviikon) opinnot julkissektorista. Tämän lisäksi hänen pätee myös muita tilintarkastajan tutkintoon vaadittavia edellytyksiä. Niiden erittely on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Tilintarkastuksella tarkoitetaan yhteisöjen ja säätiöiden kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon lakisäätelistä tarkastusta, joka suoritetaan erikseen jokaiselta tilikaudelta (Suomen tilintarkastajat ry). Tilintarkastajan tehtävänä on objektiivisesti arvioida tilinpäätösinformaation oikeellisuus. Raportointia tehdään yrityksissä esimerkiksi osakkeenomistajille ja veroviranomaisille, kunnissa taas asukkaille. Raportin lopputulema on tilintarkastuskertomus.

Tilintarkastajan tehtävät kunnissa ovat määritelty kuntalain 123 §:ssä. Sen mukaan tilintarkastajan on tarkistettava:

1. Onko kunnan hallinto hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaan
2. Antaako kunnan tilinpäätös ja konsernitilinpäätös oikean ja riittävän kuvan kunnan toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta
3. Onko valtionosuuksista annettujen tietojen perusteet oikeat

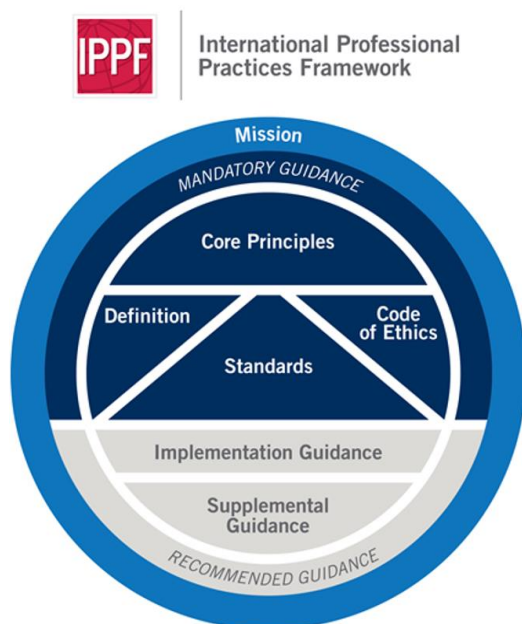
4. Onko sisäinen valvonta ja riskienhallinta järjestetty asianmukaisesti

Tilintarkastajat noudattavat valtuuston ja tarkastuslautakunnan ohjeita. Ne eivät kuitenkaan saa olla ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvä tilintarkastustavan kanssa. Tilintarkastajat raportoivat viipymättä kunnanhallitukselle havaitsemistaan olennaisista epäkohdista. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan lisäksi tiedoksi tarkastuslautakunnalle. (Kuntalaki 123 §)

Tilintarkastaja luo myös luottamusta sidosryhmille. Sen lisäksi, että se on tietyissä tilanteissa lakisääteinen, on tilintarkastaja tietyissä tilanteissa hyvä valita. Sijoittajat ja velkojat ovat esimerkiksi kiinnostuneita taloudellisten tunnuslukujen paikkansapitävyydestä. Tilintarkastaja luokin taloudellisesta luotettavuutta. Kuntien osalta sijoittavat ovat esimerkiksi yrityksiä, jotka ovat sijoittaneet toimintaansa kunnan alueelle. (BDO Oy)

3.1.2 Sisäinen tarkastus

Sisäinen tarkastus on ylimmän johdon tukitoiminto. Sen avulla voidaan tukea organisaation kehittämistä ja tavoitteiden saavuttamista (Sisäiset tarkastaja ry). Sisäisessä tarkastuksessa ei ole painavaa lainsäädäntöä, toisin kuin tilintarkastuksessa, mutta sisäistä tarkastusta säädellään kansainvälisellä ammatillisella ohjeistuksella. Tämä ajatusmalli on nimeltään IIA (The Institute of Internal Auditors). Se sisältää kuusi ohjekokonaisuutta, joista kaksi on suositeltuja ja neljä velvoittavia.



KUVA 1. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus (Sisäiset tarkastajat ry)

Sisäinen tarkastus on itsessään riippumatonta ja objektiivista tarkastelua organisaatiosta. Sen avulla organisaatio saa arvokasta tietoa muun muassa riskienhallinnasta, johtamisesta ja eri hallintoprosessien tehokkuudesta (Sisäiset tarkastajat ry).

Sisäisen tarkastuksen standardeja ei avata tässä tutkimuksessa sen enempää kuin tutkimuksen kannalta on oleellista. Standardeissa on käyty läpi sisäisen tarkastuksen toimivaltaa, tarkoitusta ja vastuuta, ammattitaitoa sekä laadun varmistus- ja kehittämisohjelmaa (Sisäiset tarkastajat ry).

3.1.3 Sisäinen valvonta

Sisäinen valvonta tulee erottaa sisäisestä tarkastuksesta. Sisäisen valvonnan tarkoitus on organisaation sisällä huolehtia muun muassa toiminnan laadukkaasta johtamisesta, riskien ennaltaehkäisystä ja toiminnan kehittämisestä. Organisaation jokainen osa on vastuussa sisäisen valvonnan hoitamisesta. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta kuuluu jo kunnan perustehtäviin, vaikka organisaation sisällä ei olisi erillistä sisäisen tarkastuksen yksikköä. Sisäinen valvonta tulisi liittää jo kunnan strategiaan ja toiminnan sekä talouden ohjaamiseen, jotta sisäinen valvonta ei jää erilliseksi toiminnoksi. Se tulisikin kytkeä arkipäivän johtamiseen, valintoihin ja tekemiseen. (Suomen Kuntaliitto ry)

Tässä tutkimuksessa sisäinen valvonta on rajattu aineiston ulkopuolelle, vaikka tilintarkastajien tehtäviin kuuluukin varmistaa sisäisen valvonnan toteutuminen. Tutkimuksessa yritetäänkin selvittää, voiko sisäinen tarkastus auttaa tässä tehtävässä ja voiko sitä mahdollisesti parantaa jollakin tapaa.

3.1.4 Taloudelliset tunnusluvut

Taloudelliset tunnusluvut kertovat organisaation erilaisista valmiuksista ja tulevaisuuden näkymistä. Erilaisia tunnuslukuja ovat muun muassa maksuvalmius, kannattavuus, vakavaraisuus, toiminnan laajuus ja tehokkuus. Nämä osaltaan kertovat siitä, missä tilassa organisaatio on ja minkälaiset valmiudet, sillä on jatkaa toimintaa. (Falck, 2020)

Osa tunnusluvuista on tarkoitettu ainoastaan sisäiseen käyttöön ja niiden merkitys eroaa yritysten ja kuntien välillä. Yleisesti ottaen kannattavuus on tärkeää sekä kunnissa, että yrityksessä. Kuntien osalta voidaan kuitenkin kysyä, onko palveluiden ja hyvinvoinnin tuottaminen kannattavuuden mittari. Tässä tutkimuksessa ei oteta kantaa tähän, vaan pitäydytään pääsääntöisesti taloudellisten tunnuslukujen analyysissä huomioiden myös hallinnon tehokas toiminta. Kannattavaksi taloudellisessa mielessä kunnan toiminnan tekee se,

että sillä on enemmän tuloja kuin menoja. Pitkässä juoksussa tämä on erittäin tärkeä mittari kunnilla varsinkin, kun kuntien velanotto kiihtyy koko ajan (Suomen Kuntaliitto ry).

Toisena taloudellisena mittarina nostetaan esiin toiminnan tehokkuuden. Yleisesti kuntien resurssit ovat niukat ja tarpeet loputtomat. Tämä luo osaltaan haasteen resurssien tehokkaalle käytölle. Miten tehokkuutta voisi siis mitata talouden mittareilla? Kuntien osalta tällaisia mittareita voisivat olla henkilöstömäärä suhteessa väkilukuun, kunnan budjetti suhteessa kuntalaiseen ja toki myös esimerkiksi eri kuntayhtiöiden vertailu samankaltaisiin toimijoihin.

3.1.5 Sidosryhmät ja niiden määrittely

Tilintarkastuksen sidosryhmät ovat yritysten ja kuntien osalta hieman erilaiset. Siinä missä yrityksessä tilintarkastuksen informaatiota hyödyntää omistaja (saa lisäinformaatiota liiketoiminnastaan), osakkeenomistajat saavat mielenrauhan, että johto ajaa heidän etujaan ja myös luotonantajat saavat tietoa yrityksen tilasta (Pöntinen, 2007). Kunnissa tilanne on hieman toinen.

Osakkeenomistajien/omistajan virkaa toimittavat kuntien asukkaat, jotka haluavat varmistaa, että kunnan johto ajaa heidän etujaan. Velkojien osalta tilanne on pitkälti sama kuin yrityksissä. Muita sidosryhmiä, joita kuntien tilintarkastus kiinnostaa ovat muun muassa valtio, kunnan alueen yritykset ja mahdollisesti myös naapurikunnat.

3.1.6 Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen tuottama informaatio

Tilintarkastajat raportoivat ja kokoavat havaintonsa tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuskertomus on ainoa julkinen raportti, jonka tilintarkastajat antavat. Tilintarkastuskertomuksessa on tärkeää, että se antaa oikean ja riittävän kuvan organisaation toiminnasta, täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset, onko toimintakertomus laadittu säännösten mukaisesti ja onko toimintakertomus ja tilinpäätöstiedot yhdenmukaisia (Suomen tilintarkastajat ry). Tässä

tutkimuksessa keskitytään ennen kaikkea siihen, voiko sisäinen tarkastus antaa tilintarkastajille sellaista informaatiota, joka hyödyttää heitä tarkastuksessa.

3.1.7 Mihin tilintarkastaja ja sisäisen tarkastaja voisi käyttää toisen tuottamaa informaatiota

Kuten aiemmin on todettu, tilintarkastajien tehtävänä on tarkistaa organisaation hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Mihin tilintarkastajat siis voisivat hyödyntää sisäistä tarkastusta? Ensimmäisenä tulee mieleen hyvän hallintotavan tarkastaminen. Mikäli erilaisia päätöksiä tehtäessä on huomioitu riskit ja niistä on mahdollisesti jopa dokumentaatio, auttaa se tilintarkastajaa työssä. Tilintarkastajan ei tarvitse tällöin välttämättä alkaa käymään läpi koko hallintoa, vaan tilintarkastaja voi vain keskittyä niihin, mitkä sisäinen tarkastus on mahdollisesti nähnyt ongelmalliseksi. Toisena isona asiana on kirjanpidon ja tilinpäätöksen dokumentaatio. Mikäli sisäinen tarkastus on hoidettu ammattimaisella tavalla, voi tilintarkastaja lähtökohtaisesti luottaa organisaation tarjoamaan dokumentaatioon.

Sisäiset tarkastajat voivat hyödyntää tilintarkastajien tuottamaa tilintarkastuskertomusta. Tilintarkastuskertomus on siis tilintarkastajan antama dokumentti, jossa on yksilöity kohteena olevan yrityksen tilinpäätös ja mitä tilinpäätössäännöstöä siinä on noudatettu. Keskeisimpänä sisältönä on se, antaako tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Minilex Oy) Mikäli tilintarkastaja antaa jonkinlaisen huomautuksen tai muuten on huolissaan jostakin asiasta, tulisi sisäisen tarkastukseen ottaa se käsittelyyn. Tilintarkastajat voivat ilmaista huolensa jostakin asiasta muutenkin kuin jättämällä mukautetun kertomuksen (eli sellaisen, jossa huomautetaan jostain). Tilintarkastajat voivat käydä huoliaan läpi myös suullisesti tai muutoin viestimällä.

4 Tutkimusaineiston kuvaus, käsittely ja analyysi

4.1 Sisäisten tarkastajien haastattelu tilintarkastuksen tuottamasta informaatiosta

Tutkimus toteutettiin tutkimushaastattelemalla sisäisiä tarkastajia eri julkisorganisaatioista. Tutkimus suoritettiin haastattelemalla tarkastajia videoneuvottelu- sovelluksella. Tarkastajilla oli myös vaihtoehtona vastata haastatteluun kirjallisesti sähköpostilla. Vastaajia kyselyyn oli yhteensä 5 (n=5). Vastaajista yksi vastasi kirjallisesti ja muut tehtiin ”kasvotusten” videopuhelu- sovelluksella.

4.2 Tutkimuksen empiiriset valinnat

Tutkimus suoritettiin kvalitatiivisena tutkimuksena, koska siinä on helpointa saada selville ihmisten kokemukset ja tuntemukset. Sen avulla on myös mahdollista reagoida vastauksiin ja esittää lisäkysymyksiä eli mennä ikään kuin pintaa syvemmällä. Tämän avulla on mahdollista saada tietoon aiemmin määriteltyä hiljaista tietoa. Tutkimus on tehty puolistrukturoituna haastatteluna eli siinä kysymykset ovat kaikille haastateltaville samat, mutta vastaajat ovat voineet vastata omin sanoin. Kysymykset olivatkin avoimia. Jokainen haastateltava vastasi kysymyksiin itsenäisesti ja yksin. Haastatteluita ei ollut siis ryhmässä. Tutkimukseen valittiin tarkoituksella vain 5 vastaajaa, sillä kvalitatiivisessa tutkimuksessa on harvoin järkeä käyttää aikaa haastatteluihin niin paljon, että yksilöiden väliset erilaisuudet ovat tilastollisesti erilaiset (Alasuutari 2011, osa 2, luku 2, kappale 2).

4.3 Aineiston keruu

Laadullisessa tutkimuksessa on mahdollista kerätä aineistoa haastatteluin, kyselyin, havainnoin avulla tai erilaisista dokumenteista koottuna. (Tuomi & Sarajärvi 2018, osa 3, luku 1, kappale 2). Vastaajat valikoituivat haastatteluihin

taustan perusteella. Sen lisäksi, että he olivat sisäisiä tarkastajia, niin heidän tuli tehdä sisäistä tarkastusta julkisorganisaatiossa eli kunnassa tai sairaanhoitopiirissä. Haastateltavia saatiin Sisäiset tarkastajat Ry:n avulla. Tutkimuksessa sovittiin, että haastateltavat ja heidän organisaationsa pysyy anonyyminä. Uskoisin, että tämän valinnan avulla haastateltavat kertovat kokemuksistaan avoimemmin ja tutkimukseen saadaan luotettavampaa tietoa. Haasteena haastattelujen osalta on haastattelijan koulutus ja kokemus sekä sähköpostihaastattelun osalta henkilökohtaisen otteen puuttuminen. Haastattelun avulla on kuitenkin mahdollista esittää jatkokysymyksiä eli se on osaltaan hyvin joustavaa (Tuomi & Sarajärvi 2018, osa 3, luku 1, kappale 3).

Yleisesti ottaen haastattelut on mahdollista jakaa lomakehaastatteluun, teemahaastatteluun ja syvähaastatteluun (Tuomi & Sarajärvi 2018, osa 3, luku 1.1, kappale 1). Tutkimuksessa pyrittiin suorittamaan aineiston keruu teemahaastatteluiden muodossa, mutta annettiin mahdollisuus myös lomakehaastatteluun (sähköpostilla), mikäli teemahaastattelu ei syystä tai toisesta sopinut vastaajalle.

4.3.1 Haastattelukysymykset

1. Vaikuttaako tilintarkastuksen tuottama informaatio sisäiseen tarkastukseen?
 - a. Jos vaikuttaa, niin millä tavalla?
 - b. Koetteko vastaavasti, että sisäisen tarkastuksen tuottama informaatio vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun, kustannukseen ja/tai nopeuteen?
2. Voisiko sisäisen tarkastuksen tuottamaa informaatiota mielestänne hyödyntää vielä enemmän tilintarkastuksessa? Jos voisi, niin miten?
3. Onko tilintarkastuksella/tilintarkastajilla ollut vaikutusta sisäisen tarkastuksen tuottamaan informaation laatuun ja jos on, niin miten?
 - a. Miten sisäinen tarkastus huomioi tilintarkastajien esiin nostamat asiat?
 - b. Käyvätkö sisäiset tarkastajat ja tilintarkastajat keskustelua keskenään säännöllisesti?

4. Mitä mieltä olette sisäisen tarkastuksen sääntelystä tällä hetkellä?
5. Vapaa sana sisäisestä tarkastuksesta Suomen kunnissa tällä hetkellä
(Liite 1)

4.4 Aineiston käsittely ja analysointi

Tutkimus haastattelut on nauhoitettu videoneuvottelu- sovelluksen avulla ja ne on litteroitu. Kirjallisena tullut vastaus on arkistoitu. Litteroidut haastattelut ovat mahdollisia saada tutkimuksen luotettavuuden takia. Aineistosta on myös tehty lyhyet tiivistelmät, joissa on koottu vastaajien keskeisimmät vastaukset kesken haastatteluiden. Analysoinnissa kiinnitetään huomioita erityisesti siihen, mikäli joku haastateltava on eri mieltä muiden kanssa ja käytännössä kaikkeen poikkeavaan. Myös yksimielisyyteen vastauksien osalta kiinnitetään huomiota.

Aineiston analyysi on induktiivinen eli yksittäisistä huomioista yleiseen huomioon. Ongelmana tässä analyysi muodossa on se, että yleisesti ajatellaan, että teoria ei voi syntyä pelkästään havaintojen pohjalta (Tuomi & Sarajärvi 2018, osa 4, luku 2, kappale 1).

Sisältöä analysoidessa tehtiin redusointi eli pelkistäminen. Litteroiduista haastatteluista poistettiin siis kaikki ylimääräinen tutkimukselle epäolennainen osa. liittymättömistä (Tuomi & Sarajärvi 2018, osa 4, luku 4.3, kappale 2). Haastatteluissa puhuttiin välillä tutkimukseen liittymättömistä aiheista ja menttiin tutkimuksen tarkoitusta syvemmälle. Nämä osiot jätettiin pois myös itse tutkimuksesta.

Tämän jälkeen aineistoa klusteroitiin eli ryhmiteltiin. Tämä tehtiin esimerkiksi yhdistämällä eri haastateltavien samaa asiaa tarkoittavia huomioita samaan muotoon. liittymättömistä (Tuomi & Sarajärvi 2018, osa 4, luku 4.3, kappale 3). Esimerkkinä tästä on "lainsäädäntöä pitäisi tiukentaa" ja "sääntelyn määrä tulisi nostaa" → Sääntelyä tulisi lisätä.

Lopuksi nämä yhdistetyt havainnot on tutkimuksessa niputettu yhteen ja tehty yleisiä havaintoja liittyen tutkimuskysymyksiin. Näiden havaintojen avulla on

peilattu sisäisten tarkastajien tämän hetkisiä näkemyksiä omasta ammatistaan ja suhteestaan tilintarkastukseen.

5 Tutkimustulokset

Tutkimus tehtiin siis haastattelututkimuksena. Haastatteluun vastasi yhteensä 5 sisäistä tarkastajaa (n=5). Haastateltavista 4 haastateltiin videoyhteydellä ja yksi haastateltava vastasi sähköpostin välityksellä. Haastateltavien nimet ja organisaatiot luvattiin pitää anonyymeina.

Haastattelun ensimmäisenä kysymyksenä oli, että miten sisäisten tarkastajien mielestä tilintarkastuksen tuottama informaatio vaikuttaa sisäiseen tarkastukseen ja millä tavalla. ”Julkisella puolella on rankasti kilpailtu tuntimäärä, joten niillä (tilintarkastajat) ei ole aikaa ylimääräisiin tarkastuksiin, joten tarkastukset rajoittuvat siihen, mitä tilintarkastajilta odotetaan ja vaaditaan.” Yleisesti ottaen kaikki haastateltavat olivat kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastus vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tekemään työhön jollakin tavalla. Osassa organisaatioista painotettiin sitä, että mikäli tilintarkastuskertomuksessa on jotain huomautettavaa, niin sisäisen tarkastus on jo myöhässä. Yksi haastateltava huomauttikin, että tilintarkastajat keskittyvät enemmän lukuihin ja sisäinen tarkastus hallintoon.

Vuoropuhelun tärkeyttä painotettiin. Osassa organisaatioissa on käytössä alku- ja välikeskustelut. Osassa organisaatioissa tilintarkastajaa tavataan vain kerran vuodessa. Eri julkisorganisaatioiden välillä on siis eroja, miten usein tilintarkastajan kanssa käydään vuoropuhelua. Yksi haastateltava painotti henkilökohtaista suhdetta. Mikäli tilintarkastaja on ollut vastuussa tilintarkastuksesta kauan, on häneltä helppo kysyä neuvoa esimerkiksi puhelimesta. Mikäli kyseessä on taas uusi kasvo, niin vuoropuhelu saattaa jäädä vähemmälle.

Jatkokysymykseen siitä, vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tuottama informaatio tilintarkastuksen laatuun, kustannuksiin tai nopeuteen olivat tarkastajat yhtä mieltä siitä, että hyötyä on. Myös tässä yksi haastateltavista korosti henkilökohtaista suhdetta. Mikäli tilintarkastaja tuntee sisäisen tarkastuksen tekemän työn useammalta vuodelta, on siihen helpompi luottaa. Yhteistyö nähtiin kuitenkin eri organisaatioissa eri tasoisena. Toisessa organisaatiossa sen huomattiin vaikuttavan kaikkeen toimintaa positiivisesti ja toisessa

organisaatiossa taas lähinnä vain kustannusten osalta. Haastattelussa nousi myös esiin, että varsinkin laatuasiaa on vaikea arvioida.

Toisena kysymyksenä kysyttiin sitä, että voiko sisäisen tarkastuksen tuottamaa informaatiota hyödyntää vielä enemmän tilintarkastuksessa ja jos voi, niin miten. Haastateltavat korostivatkin yhteistyön kasvattamisen merkitystä. Vastauksissa korostettiin sitä, että kustannuksia saadaan pienemmäksi keskustelun ja kommunikoinnin avulla. Vältetään myös turhat tuplatarkastukset, jotka voivat rasittaa tarkastuksen kohteena olevaa organisaation osaa. Yksi vastaajista mainitsi myös ”kilpailuasetelman” tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien välillä, joka voi osaltaan haitata tätä yhteistyötä. Pääsääntöisesti vastaajat olivat sitä mieltä, että yhteistyötä lisäämällä saadaan synergiaetuja. ”Yhteistyön lisääminen olisi mahdollinen ja järkevää, jos mietitään verovarojen käytön näkökulmasta sekä tilintarkastuksen kokonais kattavuutta.” Yhden vastaajan mukaan sitä tosin voi olla vaikea arvioida, sillä sitä kuinka paljon tilintarkastajat hyödyntävät sisäisen tarkastuksen tuottamaa informaatiota on vaikea arvioida.

Kolmantena kysymyksenä kysyttiin, vaikuttavatko tilintarkastajat sisäisen tarkastuksen tuottaman informaation laatuun ja jos vaikuttavat, niin miten. Kysyttiin myös, miten sisäinen tarkastus huomioi tilintarkastajien esiin nostamat asiat. ”Tuohon teidän kannattaa kiinnittää huomiota, korjatkaa tuo ja selittäkää tuota, miten pystymme etenemään tuon kanssa” oli yhden vastaajan kommentti. Hän siis sanoi, että tilintarkastajan esiin nostamat asiat käydään palaverissa läpi ja niihin lähdetään heti hakemaan ratkaisua. Kaikki vastaajat olivatkin samaa mieltä, että tilintarkastajien esiin nostamiin asioiden reagoidaan. Ne voidaan joko huomioida sisäisen tarkastuksen raporteissa tai sitten niistä aletaan keskustelemaan sidosryhmien kanssa. Yksi vastaaja nostaa ongelmaksi sen, että tilintarkastuksen tuottamat asiakirjat eivät ole julkisia. Haastattelussa hän pohtiikin sitä, että pitäisikö tähän saada muutos.

Jatkokysymyksenä kysyttiin vielä, että käyvätkö tilintarkastajat ja sisäiset tarkastajat keskustelua keskenään säännöllisesti. Osalla organisaatioista on budjetoitu tilintarkastuksen hintaan säännölliset tapaamiset tilintarkastajan kanssa. Toisilla organisaatioilla ei ole taas budjetoitu tapaamisia ja kaikki keskustelu tilintarkastajien kanssa on vapaamuotoista ja vahvasti riippuvaista

henkilökohtaisesta suhteesta. Tähän vaikuttaa luonnollisesti organisaation koko. Toisissa organisaatioissa kaikki sisäiset tarkastajat eivät käy keskustelua tilintarkastajien kanssa, vaan keskustelut käydään esimerkiksi sisäisen tarkastuksen johdon kanssa. ”Esimiehellä saattaa olla, mutta koko (sisäisen tarkastuksen) yksiköllä ei ole palavereja tilintarkastajien kanssa säännöllisesti”.

Neljäntenä kysymyksenä kysyttiin sisäisten tarkastajien mielipidettä sisäisen tarkastuksen sääntelystä tällä hetkellä. Kaikki haastateltavat olivat sitä mieltä, että sääntelyä tulisi lisätä. Vastaajat korostivatkin, että sääntely tulisi lisätä suoraan kuntalakiin. Yksi vastaaja totesi, että sisäistä tarkastusta ei tulisi kuitenkaan velvoittaa kunnissa. ”Mielestäni sitä ei tarvitse velvoittaa, koska se on sama kuin hevosen vieminen ketjussa rantaa, se onnistuu, mutta sitä ei voi pakottaa juomaan” oli yhden vastaajan mielipide. Tällä hän tarkoitti sitä, että velvoittamalla ei saada organisaatiota käyttämään sisäistä tarkastusta oikein, mikäli ymmärrys ja osaaminen puuttuu. Sama vastaaja nosti esiin myös ongelman julkisuuslain osalta. Tällä hetkellä kaikki sisäisen tarkastuksen tuottamat dokumentit ovat julkista tietoa. Tämä osaltaan vaikeuttaa sisäisen tarkastuksen saamaa informaatiota tarkastuksen kohteilta. Kukaan ei tietenkään halua organisaation kipeimmistä kohdista julkista, mutta toisaalta ne ovat juuri niitä asioita, joihin sisäisen tarkastuksen tulisi puuttua. Haastateltava korostinkin, että tätä ongelmaa ei ole yksityisellä puolella, jossa sisäisen tarkastuksen dokumentit ovat salaisia. Yksi vastaajista nosti esiin, että sääntelyä tärkeämpää olisi saada lisää vuorovaikusta organisaation eri osien kanssa ja saada toiminnalle johdon tukea.

Viimeisenä kysymyksenä annettiin sisäisille tarkastajille vapaa sana sisäisestä tarkastuksesta tällä hetkellä kunnissa ja julkisorganisaatioissa. Vastaajat kertoivatkin, että eri kokoisilla organisaatioilla eri tarpeet ja resurssit tällä hetkellä. Kuntien johtoon olisikin tärkeä saada ymmärrystä sisäisestä tarkastuksesta ja sen tuottaman informaation hyödyntämisestä. Sisäisen tarkastuksen tarve nähtiin kuitenkin tärkeänä. Yksi vastaajista näki, että kumppanuuksia tulisi kehittää enemmän tilintarkastuksen ja lautakuntien kanssa. Tällä tavoin voitaisiin vahvistaa sisäisen tarkastuksen asemaa, merkitystä ja imagoa. Sama vastaaja näki sisäisen tarkastuksen kirjaimet ja ammattitutkinnon keinotekoisena. Yhden vastaajan mukaan tilintarkastusorganisaatiolla on myös iso merkitys sisäisen

tarkastuksen työssä. Mikäli tilintarkastusorganisaatio tai vastuullinen tilintarkastaja vaihtuu usein, joutuvat he käymään kunnan asiat läpi uudestaan. Tämä vaikeuttaa osaltaan myös sisäisen tarkastuksen työtä. Yksi vastaajista sanoikin, että aina tulisi olla joku henkilö, jolla on tietotaito ja osaaminen toiminnan tarkasteluun ja että kyseinen henkilö on riippumaton. ”Jos hyppäisin itse yrittäjäksi ja minulla olisi yli 100 työntekijää, niin en voisi kuvitella toimivani ilman tällaista toimintoa (sisäinen tarkastus).” Tämä osaltaan kertoo siitä, kuinka tärkeänä myös sisäiset tarkastajat näkevät oman työnsä. Sama vastaaja näki, että sisäinen tarkastus on julkishallinnossa vielä lasten kengissä. Toisen vastaajan mukaan sisäisistä tarkastajista voisi olla pulaa, jos kunnat panostaisivat siihen enemmän. Hänen mukaansa kunnissa on tarvetta tähän.

Kaikki haastateltavat suhtautuivat pääsääntöisesti positiivisesti sisäisen tarkastuksen tulevaisuuteen. Sen roolin nähtiin kasvavan ja yksi vastaaja totesikin, että tulevaisuudessa tullaan tarvitsemaan osaavia sisäisiä tarkastajia yhä enemmän. Sisäisillä tarkastajilla olikin positiivinen kuva työnsä tulevaisuudesta. He myös näkivät, että työ tulee kehittymään huomattavasti tulevaisuudessa. Tähän vaikuttavat sekä lainsäädännölliset muutokset kuin asenteellisetkin muutokset. He painottivat, että kunta tarvitsee kuitenkin hyvän johdon, joka ymmärtää sisäisen tarkastuksen tärkeyden ja arvon.

6 Päätelmät ja tiivistelmä

Sisäisiä tarkastajia haastateltaessa oli mielenkiintoista huomata, että kaikki haastateltavat korostivat yhteistyö merkitystä eri sidosryhmien kanssa. Sisäinen tarkastus julkisorganisaatioissa nähdään vielä kohtuullisen uutena asiana ja monien mielestä se tulee lisääntymään tulevaisuudessa. Itse olen tästä samaa mieltä. Nykyään yksi organisaation tärkeimmistä ominaisuuksista (oli kyseessä julkinen tai yksityinen organisaatio) on läpinäkyvyys. Sisäinen tarkastus on riippumaton elin, joka osaltaan luo läpinäkyvyyttä organisaatioissa, mutta auttaa myös arvioimaan riskejä jo ennen päätöksen tekoa.

Oli myös mielenkiintoista huomata, että kaikki haastateltavat sisäiset tarkastajat halusivat lisää sääntelyä. Tämä on mielestäni kiinnostavaa kahdesta syystä. Yleisesti ottaen julkishallintoa pidetään jo hyvin vahvasti säänneltynä ja esimerkiksi Juha Sipilän hallitus vuonna 2015 julisti ”sodan” normeja ja sääntelyä vastaan (Yleisradio Oy, 2017). Miten on siis mahdollista, että sisäiseen tarkastukseen halutaan lisää normistoa? Uskoisin, että vastaus on sisäisen tarkastuksen merkityksen kasvussa, mutta myös sen lyhyessä historiassa julkishallinnossa. Sellaista ei ole voitu aikoinaan säädellä, josta ei ole ollut tietoa. Uskon vakaasti, että sisäisen tarkastuksen sääntely tulee kasvamaan tulevaisuudessa merkittävästi. Onko mielenkiintoista huomata, missä vaiheessa sitä aletaan säännellä liikaa sisäisten tarkastajien mielestä. Tämä onkin toinen mielenkiintoinen näkökulma tähän, jota voi tutkia ehkäpä 10 vuoden päästä.

Isoimpana yksittäisenä asiana nostaisin esiin vielä kommunikaation ja vuoropuhelun organisaation sisällä ja sen sidosryhmissä. Jokainen haastattelussa ollut sisäinen tarkastaja korosti kommunikoinnin merkitystä. Usein julkisorganisaatioissa ongelmana on resurssien puute. Tilintarkastajayhteisöiltä tilatut tarkastuksesta ovat raskaasti kilpailutettuja ja valitettavasti edullisuus ei aina takaa parasta lopputulemaa. Haastateltavien mielestä keskustelua tilintarkastajien kanssa tulisi lisätä ja osa oli sitä mieltä, että tähän käytetyt rahat maksavat itsensä takaisin ajan kanssa. Tämä koronatilanne huomioiden resurssien lisääminen tilintarkastukseen on epätodennäköistä ja todennäköisempää onkin, että resursseja on entistä

vähemmän. Tämä tulee luomaan haastetta vuoropuhelun kehittämisen kannalta.

LÄHTEET

Alasuutari, Pertti (2011), Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere: Vastapaino.

BDO Oy. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Haettu osoitteesta 4.1.2021.

<https://www.bdo.fi/fi-fi/toimialat/julkinen-sektori/sisainen-valvonta-ja-riskienhallinta>

Falck, J. (2020). Yrityksen tunnusluvut talouden seurannan työvälineenä. Tilipalvelu Rantalainen Oy.

<https://www.rantalainen.fi/julkaisut/artikkelit/yrityksen-tunnusluvut-talouden-seurannan-tyovalineena/>

Kostamo, A. (2010). Sisäisen tarkastuksen vaikutus tilintarkastuksen määrään - tilintarkastajan näkökulma. Aalto-yliopisto.

Jyväskylän Yliopisto (2015). Laadullinen tutkimus. Haettu osoitteesta 9.2.2021.

<https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/laadullinen-tutkimus>

Kuntalaki 75 §, 123 §

Kuntaliitto (2019). Kyselyn tuloksia: Sisäinen tarkastus kunnissa ja kuntayhtymissä. Haettu osoitteesta 4.1.2021.

<https://www.kuntaliitto.fi/ajankohtaista/2019/kyselyn-tuloksia-sisainen-tarkastus-kunnissa-ja-kuntayhtymissa>

Kuntaliitto (2019). Sisäinen tarkastus. Haettu osoitteesta 21.1.2021.

<https://www.kuntaliitto.fi/talous/tarkastus-ja-valvonta/sisainen-valvonta-ja-riskienhallinta/sisainen-tarkastus>

Kuntaliitto (2018). Sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Haettu osoitteesta 22.2.2021.

<https://www.kuntaliitto.fi/talous/tarkastus-ja-valvonta/sisainen-valvonta-ja-riskienhallinta>

Kuntaliitto (2020). Kuntasektorin velkaantuminen. Haettu osoitteesta 4.12.2020.

<https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalouden-tilastot/kuviot/kuntasektorin-velkaantuminen>

Kuntaliitto (2019). Tilintarkastus. Haettu osoitteesta 21.1.2021.

<https://www.kuntaliitto.fi/talous/tarkastus-ja-valvonta/tilintarkastus>

Lahtinen, J. (2017). Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen roolit sekä niissä tapahtuneet muutokset. Tampereen Yliopisto.

Lilja, M., Paanen, M., Rönkkö, J. & Oulasvirta, L. 2020. Näkökulmia kuntien sisäisen valvonnan tilaan tilintarkastuskertomuksissa esitetyn informaation valossa. Focus Localis ry, 40-54.

Malkki, Jukka. Talvea Oy (2020). Sisäinen tarkastus: Erityispiirteet julkisyhteisössä. Haettu osoitteesta 18.1.2021. <https://talvea.fi/sisainen-tarkastus-julkisyhteisossa/>

Minilex. Tilintarkastuskertomus. Haettu osoitteesta 5.11.2020.

<https://www.minilex.fi/a/tilintarkastuskertomus>

Nuutinen, O. Jyväskylän Yliopisto. Hiljainen tieto. Haettu osoitteesta 9.2.2021.

<http://kans.jyu.fi/sanasto/sanat-kansio/hiljainen-tieto>

Pantsu, P. Yleisradio (2017). Hallitus purkaa normeja vauhti jakaa mielipiteet: "Edennyt erittäin hyvin" tai "Painakaa jarrua". Haettu osoitteesta 8.2.2021.

<https://yle.fi/uutiset/3-9517630>

Patentti- ja rekisterihallitus (2020). Tilintarkastuskertomus. Haettu osoitteesta 22.2.2021.

https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/uutiskirjeet/ajankohtaista_tilintarkastusvalvonnasta/tilintarkastusvalvonta_42017/tilintarkastuskertomus.html

Pöntinen, M. (2007). Pienyritysten tilintarkastus ja tarkastuksen merkitys eri sidosryhmille. Tampereen Yliopisto.

<https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/78018/gradu01835.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Saaranen-Kauppinen, A & Puusniekka, A (2006). KvaliMOTV. Mitä laadullinen tutkimus on: lyhyt oppimäärä. Haettu osoitteesta 1.4.2021.
https://www.fsd.tuni.fi/metelmaopetus/kvali/L1_2.html

Sisäiset Tarkastajat ry. Sisäinen tarkastus. Haettu osoitteesta 14.12.2020.
<https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/>

Sisäiset Tarkastajat ry. Ammatillinen ohjeistus. Haettu osoitteesta 14.12.2020.
<https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>

Sisäiset Tarkastajat ry (2016). Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit. Haettu osoitteesta 5.11.2020.
https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/standards_2017_fi.pdf

Suomen Taloushallintoliitto ry. Tilintarkastus. Haettu osoitteesta 14.12.2020.
<https://taloushallintoliitto.fi/tilintarkastus>

Suomen Tilintarkastajat. Tilintarkastus. Haettu osoitteesta 13.12.2020.
<https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/>

Suomen Tilintarkastajat. Mitä tilintarkastus on. Haettu osoitteesta 13.12.2020.
<https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-tilintarkastus-on>

Suomen Tilintarkastajat. Tilintarkastuksesta raportointi. Haettu osoitteesta 10.11.2020.
<https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-tilintarkastus-on/tilintarkastuksesta-raportointi>

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli (2018), Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi, uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Valtionvarainministeriö. Sisäinen tarkastus. Haettu osoitteesta 21.1.2021.

<https://vm.fi/sisainen-tarkastus>

William, F., Gramling, A. & Maletta, M. 2001. The Contribution of Internal Audit as Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. Journal of Accounting Research, Vol. 39 No. 3, 513-534. Usa.

LIITTEET

Liite 1. Haastattelukysymykset

1. Vaikuttaako tilintarkastuksen tuottama informaatio sisäiseen tarkastukseen?
 - a. Jos vaikuttaa, niin millä tavalla?
 - b. Koetteko vastaavasti, että sisäisen tarkastuksen tuottama informaatio vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun, kustannukseen ja/tai nopeuteen?

2. Voisiko sisäisen tarkastuksen tuottamaa informaatiota mielestänne hyödyntää vielä enemmän tilintarkastuksessa? Jos voisi, niin miten?

3. Onko tilintarkastuksella/tilintarkastajilla ollut vaikutusta sisäisen tarkastuksen tuottamaan informaation laatuun ja jos on, niin miten?
 - a. Miten sisäinen tarkastus huomioi tilintarkastajien esiin nostamat asiat?
 - b. Käyvätkö sisäiset tarkastajat ja tilintarkastajat keskustelua keskenään säännöllisesti?

4. Mitä mieltä olette sisäisen tarkastuksen sääntelystä tällä hetkellä?

5. Vapaa sana sisäisestä tarkastuksesta Suomen kunnissa tällä hetkellä