

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

VALTIONHALLINNON ORGANISAATION SISÄINEN TARKASTUS
SISÄISEN VALVONNAN JA CORPORATE GOVERNANCEN
TOTEUTTAJANA

- case -tutkimus

Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen
laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2008
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Leena Lahti

TIIVISTELMÄ

| | |
|-----------------------|---|
| Tampereen yliopisto | Taloustieteiden laitos; finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi |
| Tekijä: | Lahti, Leena |
| Tutkielman nimi: | Valtionhallinnon organisaation sisäinen tarkastus sisäisen valvonnan ja corporate governancen toteuttajana – case -tutkimus |
| Pro gradu -tutkielma: | 76 sivua, 2 liitesivua |
| Aika: | Toukokuu 2008 |
| Avainsanat: | Sisäinen tarkastus, sisäinen valvonta, corporate governance, valtionhallinto |

Tutkielmassa pohditaan valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja hyvän hallinto- ja johtamistavan kokonaisuutta sisäisen tarkastuksen toteuttamista organisaatioyksiköissä tutkien.

Tutkielmassa selvitetään valtion talouden ja hallinnon ohjaus- ja valvontakäytännöt sekä pohditaan sisäisen valvonnan olemusta, osatekijöitä, tavoitteita ja vaatimuksia. Lisäksi tutkielmassa selvitetään corporate governancen olemusta ja siitä laadittuja ohjeistuksia, sekä pohditaan corporate governancen ja sisäisen valvonnan suhdetta tähänastisten tutkimustulosten avulla. Tutkimustuloksia esitetään sekä sisäisen valvonnan toteuttamisesta valtionhallinnossa että corporate governancen ja sisäisen valvonnan yhteydestä pörs-siyhtiöissä.

Tutkielmassa selvitetään miten valtionhallinnossa on ohjeistettu corporate governance -periaatteiden toteuttaminen hyvänä johtamis- ja hallintotapana.

Tutkimusosiossa on paneuduttu kahden suomalaisen yliopiston tapaan hoitaa sisäinen tarkastus osana sisäistä valvontaa, riskienhallintaa ja hyvää johtamis- ja hallintotapaa. Vertailtaessa sisäisen tarkastuksen tarkastussuunnitelmien ja sisäisen tarkastuksen vuosiraporttien sisältöjä ko. organisaatioiden tilintarkastuskertomuksiin ja tulossopimuksiin sekä sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin ja sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunnan laatimaan sisäisen valvonnan arviointikehikkoon voidaan todeta, että sisäisen tarkastuksen toteuttaminen on miltei sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien mukaista ja toiminnan riskipitoisuuden mukaisesti asetetut painopisteet ovat samalla toimialalla hyvin samanlaisia. Sisäisen tarkastuksen toiminta on kuitenkin hyvin erilaista case -organisaatioissa, joista toisella on oma sisäisen tarkastuksen toiminto ja toinen toteuttaa sisäistä tarkastusta ostopalvelun kautta.

Tutkielman perusteella voidaan päätellä, että valtionhallinnossa on tehty melko paljon töitä hyvän johtamis- ja hallintotavan aikaansaamiseksi. Lakien ja säädösten sijaan on kuitenkin laadittu suositeltavia menettelyjä, joiden toteuttaminen jää organisaatioyksiköiden omaan harkintaan, varsinkin kun suosituksessa mainittujen elementtien sisällyttäminen tulossopimuksen tavoitteisiin on hyvin vähäistä.

Sisällysluettelo

| | | |
|-------|--|----|
| 1. | Johdanto | 6 |
| 1.1 | Aiheenvalinnan taustat | 6 |
| 1.2 | Tutkimuksen tavoite | 7 |
| 1.3 | Oletukset | 7 |
| 1.4 | Rajaukset | 8 |
| 1.5 | Keskeiset käsitteet | 9 |
| 1.6 | Tutkimusmenetelmät ja -metodit | 11 |
| 1.7 | Tutkimuksen kulku | 13 |
| 2. | Valtion talouden ja hallinnon ohjaus ja valvonta | 14 |
| 2.1 | Valvonta käsitteenä | 14 |
| 2.2 | Toiminnan ohjauksen ja valvonnan taustateoriat | 15 |
| 2.2.1 | Value for money ja läpinäkyvyys -periaate | 15 |
| 2.2.2 | Päämies –agentti -teoria | 16 |
| 2.2.3 | Hallintolaki | 17 |
| 2.3 | Käytännön ohjaustoimet | 18 |
| 2.4 | Valvonta käytännössä | 19 |
| 3. | Sisäinen valvonta | 20 |
| 3.1 | Mitä sisäinen valvonta on? | 20 |
| 3.1.1 | Sisäisen valvonnan osatekijät | 21 |
| 3.1.2 | Sisäisen valvonnan tavoitteet | 26 |
| 3.1.3 | Sisäinen tarkastus osana sisäistä valvontaa | 27 |
| 3.2 | Vaatimukset sisäiselle valvonnalle | 31 |
| 3.3 | Valtiontalouden tarkastusviraston rooli osana valvontaketjua | 32 |
| 3.4 | Tutkittua tietoa valtionhallinnon sisäisestä valvonnasta | 33 |
| 4. | Corporate governance tapana toimia | 35 |
| 4.1 | Mitä corporate governance on? | 35 |
| 4.2 | Teoriat corporate governancen taustalla | 38 |
| 4.3 | Ohjeistukset ja suositukset corporate governancesta | 39 |
| 4.3.1 | Taustavaikuttajat | 39 |
| 4.3.2 | Ohjeistus Suomessa | 40 |
| 4.3.3 | Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit | 41 |
| 4.3.4 | Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunta | 42 |

| | |
|--|----|
| 5. Corporate governancen ja sisäisen valvonnan suhde | 43 |
| 5.1 Corporate governancen ja sisäisen valvonnan yhtäläisyydet ja eroavaisuudet | 43 |
| 5.2 Tutkimustuloksia sisäisen valvonnan ja corporate governancen yhteydestä | 45 |
| 6. Case -tutkimus suomalaisten yliopistojen sisäisestä tarkastuksesta sisäisen valvonnan ja corporate governancen toteuttajina | 46 |
| 6.1 Yleistä tutkimuksesta..... | 46 |
| 6.2 Perustelut tutkimuskohteiden valinnalle..... | 47 |
| 6.3 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen tutkimuskohteissa | 48 |
| 6.3.1 Organisointi omaa sisäistä tarkastusta käyttäen..... | 48 |
| 6.3.2 Organisointi sisäinen tarkastus ulkopuoliselta organisaatiolta ostaen | 48 |
| 6.4 Sisäinen tarkastuksen menetelmät, raportointi ja resursointi..... | 49 |
| 6.4.1 Menetelmät, raportointi ja resursointi omaa sisäistä tarkastusta käyttäen | 49 |
| 6.4.2 Menetelmät, raportointi ja resursointi sisäinen tarkastus ulkopuoliselta organisaatiolta ostaen..... | 50 |
| 6.5 Sisäisen tarkastuksen sisältö..... | 51 |
| 6.5.1 Sisältö omaa sisäistä tarkastusta käyttäen | 51 |
| 6.5.2 Sisältö sisäinen tarkastus ulkopuoliselta organisaatiolta ostaen | 56 |
| 6.6 Sisäisen tarkastuksen löydösten hyödyntäminen | 58 |
| 6.7 Organisaation sisäisenä ja ostopalveluna toteutetun sisäisen tarkastuksen vertaaminen | 59 |
| 6.8 Sisäisen tarkastuksen vertaaminen olemassa oleviin viitekehyksiin | 61 |
| 6.8.1 Löydökset suhteessa Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomuksiin..... | 61 |
| 6.8.2 Löydökset suhteessa organisaatioiden tulossopimuksiin..... | 63 |
| 6.8.3 Löydökset suhteessa sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunnan arviointikehikkoon | 63 |
| 6.8.4 Löydökset suhteessa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin..... | 68 |
| 7. Yhteenveto ja päätelmät | 71 |
| Lähdeluettelo | 74 |
| Liite 1. Haastattelulomake | 77 |

Kuvaluettelo

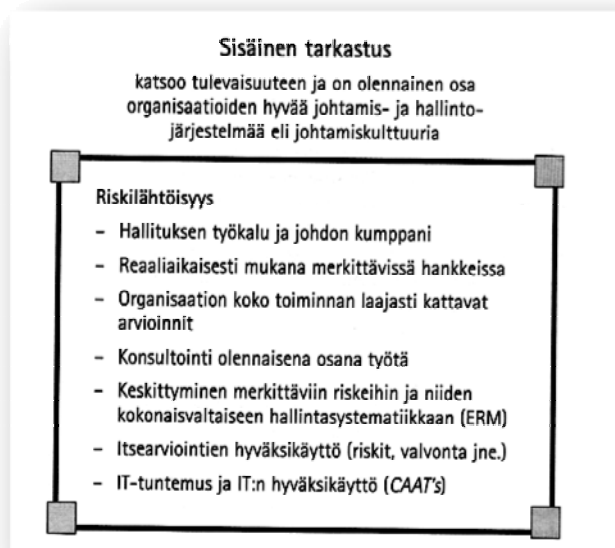
| | |
|--|----|
| Kuva 1 Kuvaus nykyaikaisesta sisäisestä tarkastuksesta..... | 6 |
| Kuva 2 Sisäinen valvonta suhteessa päämies—agentti –teoriaan | 17 |
| Kuva 3 Coso-malli | 23 |
| Kuva 4 Coso- ja Coso-Erm-mallit | 25 |
| Kuva 5 KPMG:n sisäisen valvonnan malli | 26 |
| Kuva 6 Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusoikeus ja toiminta-alue | 33 |
| Kuva 7 Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän keskeinen sisältö KPMG:n mukaan..... | 36 |
| Kuva 8 Corporate governance Pickettin mukaan | 37 |
| Kuva 9 Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit | 42 |
| Kuva 10 Omataarkastaja yliopiston organisaatiokaavio | 48 |
| Kuva 11 Ostopalvelu yliopiston organisaatiokaavio..... | 49 |
| Kuva 12 Omataarkastaja yliopiston sisäisen tarkastuksen ohjesäännön mukainen työnjako..... | 50 |
| Kuva 13 Ostopalvelu yliopiston sisäisen tarkastuksen työnjako..... | 51 |

1. Johdanto

1.1 Aiheenvalinnan taustat

Corporate governance – hyvä johtamis- ja hallintotapa – on kokonaisuus, joka kuvaa hyvin niitä vaateita, joita julkisen sektorin toiminnalle tänä päivänä asetetaan. Niukkojen resurssien vallitessa korostuvat tehokkuus ja taloudellisuus; henkilötyövuosia vähennetään tehtävien pysyessä ennallaan. Tiedon tulva edellyttää hyvää tiedonhallintaa sekä oleellisen ja luotettavan tiedon erottamista epäolennaisesta massasta. Johtaminen kohtaa haasteita mm. yhä tiedostavampien ja vaativampien alaisten työsuoritusten arvioinnissa uuteen palkkausjärjestelmään siirtymisen seurauksena. Ainakin näihin asioihin törmää käytännön työelämässä myös valtiolla nykyään lähes päivittäin.

Sisäinen valvonta ja tarkastustoiminta saatetaan valtiolla mieltää vieläkin taaksepäin katsomiseksi, erillisenä organisaation varsinaisesta toiminnasta olevaksi pakolliseksi henkilötyövuosien ja määrärahojen käyttäjäksi, eikä, kuten oikeutettua olisi, lisäarvoa tuottavaksi palveluksi. Sisäisen valvonnan kokonaisuus on kuitenkin modernilla tavalla käsitettynä ja käytettynä oiva apu kohti hyvää johtamis- ja hallintotapaa.



Kuva 1 Kuvaus nykyaikaisesta sisäisestä tarkastuksesta¹

¹ Holopainen ym. 2006, s. 65

Tässä tutkielmassa pohditaan sisäisen valvonnan, sisäisen tarkastuksen ja corporate governancen yhteyttä. Kiinnostavaa on erityisesti se, miten hyödyntämällä oikein modernin sisäisen tarkastuksen mahdollisuudet (kuva 1) organisaatio kulkee todennäköisesti tehokkaasti ja luotettavasti kohti hyvää johtamis- ja hallintotapaa.

1.2 Tutkimuksen tavoite

Tutkimustyön tarkoituksena on selvittää sisäisen valvonnan ja corporate governancen sisintä olemusta sekä niiden yhteyttä toisiinsa ja molempien toimivuuteen. Lisäksi tutkimustyön tarkoituksena on selvittää, miten valtiolla on ohjeistettu toimintaa corporate governance –periaatteita noudattavaksi sekä mikä on sisäisen tarkastuksen merkitys tässä kokonaisuudessa.

Tutkimuksen perusteella pyrin tekemään päätelmän siitä, onko corporate governancen ja sisäisen valvonnan yhteys niin selkeä ja välttämätön organisaation toiminnalle, että myös valtionhallinnon on syytä kehittää näitä molempia osa-alueita omassa toiminnassaan sekä yhdessä että erikseen.

Keskeisiä tutkimuskysymyksiä ovat:

- Miten valtion organisaatioyksikön toimintaa ohjataan ja valvotaan?
- Millainen yhteys sisäisellä valvonnalla ja corporate governancella on toisiinsa?
- Millaista on valtion organisaatioyksikön corporate governancen mukainen toiminta?
- Mikä on sisäisen tarkastuksen merkitys sisäisen valvonnan ja corporate governancen toteuttamisessa?

1.3 Oletukset

Asiaa ennalta syvemmin tuntematta oletan, että valtionhallinnon toiminnan ohjaus on käytännössä hyvin pitkälti tulossopimuskäytännön varassa. Tulossopimusneuvottelussa sovitaan sekä organisaatiolle osoitettavista resursseista että toimintavuoden tulostavoitteista, joihin pääsemistä kontrolloidaan osavuosi- ja vuosiraportein. Varsinaisen toiminnan valvonnan oletan liittyvän suoritettaviin tilin- ja toiminnantarkastuksiin.

Uskon sisäisen valvonnan ja corporate governancen kuuluvan erittäin läheisesti yhteen ja muodostavan yhdessä oivallisen työkalun valtionhallinnon toiminnan ohjaamiseen ja kehittämiseen kohti taloudellisuutta ja tuottavuutta sekä vaikuttavampaa toimintaa.

Miksi näin on, jää tutkielmassa selvitettäväksi.

Oletan, että valtionhallinnossa ei ole laadittu vielä corporate governance -ohjeistusta organisaatioyksiköiden käytettäväksi. Ainakaan ohjeistusta ei ole laadittu kutsumalla sitä corporate governanceksi tai hyväksi johtamis- ja hallintotavaksi. Nähtäväksi jää onko asiaan kiinnitetty huomiota valtionhallinnossa vai ei.

Kannatan vahvasti oman sisäisen tarkastuksen toiminnon sisällyttämistä valtionhallinnon organisaatioiden yhteyteen, koska uskon sen tuovan organisaatioille lisäarvoa toiminnan kehittämisen kautta sekä keinoja hallita toimintaan liittyviä riskejä ja hoitaa tehokkaasti sisäistä valvontaa. Uskon sisäisen tarkastuksen olevan juuri se keino, mitä organisaatio tarvitsee matkallaan kohti hyvää johtamis- ja hallintotapaa.

Oletan myös, että varsinkin pienille organisaatioille voi olla varteenotettava vaihtoehto täydentää oman sisäisen tarkastuksen osaamista ulkoa ostetulla palvelulla ilman, että sisäisestä tarkastuksesta mahdollisesti saatavat hyödyt corporate governance – näkökulmasta vähenevät merkittävästi. Tämä mielestäni edellyttää, että organisaatiossa on kuitenkin nimetty päätoiminen sisäinen tarkastaja. Päätoiminen siksi, että oletan, että sisäistä tarkastusta ei voida käytännön syistä hoitaa sivutoimisena (mm. oman työn tarkastaminen). Muutaman pienen organisaation yhteinen sisäinen tarkastaja voi minusta kuitenkin tulla kyseeseen ilman, että sisäisen tarkastuksen hyödyt vähenevät.

Sisäisen tarkastuksen toiminnon ulkoistamisen organisaation ulkopuolelle esimerkiksi ostopalveluna toteuttaen uskon vähentävän sisäisestä tarkastuksesta saatavia hyötyjä ja lisäarvoa.

1.4 Rajaukset

Tutkin case -organisaatioita yksittäistapauksina enkä pyri yleistämään löydöksiä muihin yliopistoihin enkä muihin valtionhallinnon organisaatioihin.

Rajaan työni ulkopuolelle muiden organisaatioiden sisäisen valvonnan ja corporate governancen yhteyden keskittyen asian käsittelyyn case -organisaatioiden sisäisen tarkastuksen organisoinnin ja sisällön kautta.

Vaikka kirjallisuuden esimerkit ja monet aiemmin tehdyistä tutkimuksista ovat yksityis-sektorilta, keskityn tarkastelemaan asioita tässä tutkimuksessa julkissektorin näkökulmasta.

Corporate governancea käsittelen vain yhteydessä sisäisen valvontaan ja sisäiseen tarkastukseen, enkä pyri tässä tutkimuksessa selvittämään case –organisaatioiden hallinto- ja johtamistapojen toimivuutta yleisemmin. Tutkin corporate governancen huomioonottamista ainoastaan sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen näkökulmista.

1.5 Keskeiset käsitteet

Käytän tutkielmassa seuraavia käsitteitä:

Ammattistandardien tarkoituksena on kuvata ne peruseriaatteet, joiden mukaan sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa ja määrittää viitekehys moninaisten lisäarvoa tuottavien sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamiselle ja edistämiseksi. Ammattistandardit luovat pohjan sisäisen tarkastuksen tuloksen arvioinnille ja edistävät parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämistä.²

Case –tutkimus eli tapaustutkimus on tutkimusta, jolla tutkitaan jotain yksittäistä tapausta saaden yksityiskohtaista ja intensiivistä tietoa ko. tapauksesta. Aineiston keruussa voidaan käyttää useita eri metodeja. Tapausta tutkitaan sen luonnollisissa tilanteissa ja omassa toimintaympäristössä.³

Corporate governance kuvaa niitä menettelytapoja, joilla tehokkuus ja luotettavuus saadaan organisaatiossa aikaan. Hyvä hallinto ja johtaminen saadaan aikaan erilaisten toisiinsa vaikuttavien tekijöiden, hallintorakenteiden ja toimijoiden yhtälönä. Merkittäviä ovat muun muassa hyvä johtamisjärjestelmä ja ilmapiiri, organisaation arvomaailma, toimielinten tehtävät ja niiden väliset suhteet, ulkoinen ja sisäinen tarkastus, sidosryhmien suorittama valvonta, avoin raportointi, johdon valtakeskittymien synnyn vält-

² Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit

³ Hirsjärvi ym. 2000

täminen, hyvä johtoryhmän kokoonpano, tehokas johdon työn arviointi, osaava johto ja henkilöstö, hyvä riskien hallinta ja sisäinen valvonta sekä tehokas tarkastustyö.⁴

COSO- malli on kokonaisvaltainen malli organisaation sisäisen valvonnan arviointiin. Se on viitekehikko, joka koostuu viidestä eri komponentista: Valvontaympäristö, riskienhallinta, valvontatoimenpiteet, tieto ja tiedonkulku sekä seuranta.⁵

COSO-ERM-malli on coso-mallista johdettu, mutta riskienhallintaan painottuva, sisäisen valvonnan arviointikehikko.

INTOSAI on sisäisen valvonnan viitekehikko, joka koostuu valtioiden ylimpien tarkastusinstituutioiden standardeista. Se on sovitettu erityisesti julkiselle sektorille.⁶

Lisäarvoksi kutsutaan erilaisten palvelujen organisaatiolle tuottamia hyötyjä esim. tavoitteiden saavuttamiseksi, toiminnan kehittämiseksi tai riskien vähentämiseksi.⁷

Läpinäkyvyys pitää sisällään organisaatiosta julkistetun informaation oikeellisuuden ja oikea-aikaisuuden.⁸ Läpinäkyvyys on tiedottamisen avoimuutta ja tietojen jäljitettävyyttä.

Objektiivisuus on puolueetonta asennoitumista, jolloin muiden mielipiteiden ei anneta vaikuttaa omiin arviointeihin.⁹

Ostopalveluna toteutettu toiminta ostetaan organisaation ulkopuoliselta toimijalta vastuun toiminnan tilaamisesta ja järjestämisestä jäädessä edelleen tilaajalle. Ostopalvelu on käytännössä vaihtoehto omalle tuotannolle ja toiminnan ulkoistamiselle.

Päämies-agentti-teoria tutkii kahden tai useamman tahon välisiä toimeksiantosuhteita, jossa päämieheksi kutsuttu taho antaa jonkin tehtävän suoritettavaksi agentiksi kutsutulle taholle rahallista korvausta vastaan.

Riippumattomuus on keskeinen edellytys sisäisen tarkastuksen toiminnolle. Se tarkoittaa sellaisten olosuhteiden välttämistä, mitkä ovat uhkana sisäisen tarkastuksen objektiivisuudelle tai ulkopuolisten luottamukselle sisäiseen tarkastukseen.¹⁰

⁴ Halla ym. 2003, s. 11—12

⁵ Oulasvirta luento klk 2007

⁶ Oulasvirta luento klk 2007

⁷ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 18

⁸ Holopainen ym. 2006, s. 236

⁹ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 21

Sisäiset kontrollit ovat organisaation osaksi toimintaa luomia tarkastustapoja, joilla pyritään estämään ei-toivottua toimintaa. Kontrollit voivat liittyä kontrolliympäristöön tai tiettyyn toimintoon ja ne voivat olla ennaltaehkäiseviä, paljastavia, korjaavia, ohjaavia tai varsinaisen kontrollin lisäksi käytettäviä täydentäviä kontrolleja.¹¹

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 organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.¹²

Sisäiseen tarkkailuun kuuluvat ne toimenpiteet, joilla organisaatio pyrkii turvaamaan omaisuutensa, valvomaan laskentatoimensa lukujen oikeellisuutta ja luotettavuutta sekä lisäämään toiminnan tehokkuutta ja tavoitehakuisuutta. Sisäisen tarkkailun menetelmille on ominaista automaattiset, osaksi työrutiineja sisältyvät valvontatoimet ja hälytysjärjestelmät.¹³

Sisäinen valvonta sisältää organisaation sisäisen tarkastuksen ja sisäisen tarkkailun.¹⁴ Käytännössä sisäiseen valvontaan liittyvät ne toimenpiteet, joilla parannetaan riskienhallintaa ja lisätään päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyttä.¹⁵

1.6 Tutkimusmenetelmät ja -menot

Tässä tutkielmassa käytetään menetelmänä teoreettista tutkimusta hakemalla tietoa kirjallisista lähteistä. Lisäksi mm. valtionhallinnon lainsäädännöstä, hankkeista ja erilaisista ohjeistuksista haetaan tietoa internetistä. Teoriatiedon avulla koostetaan tutkimukselle vertailupohjaa ja selvennetään sitä, miten valtiolla ymmärretään sisäinen valvonta ja corporate governance -periaatteet sekä painotetaan niiden noudattamista.

Tutkimus on laadullista tutkimusta päämääränään ymmärryksen lisääminen sisäisestä valvonnasta ja corporate governancesta osana valtionhallintoa sekä sisäisen tarkastuksen merkityksestä osana toimivaa sisäistä valvontaa. Taustateorioiden tarkoituksena on ver-

¹⁰ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 21

¹¹ Oulasvirta luento klk 2007

¹² Mattila 2007

¹³ Holopainen ym. 2006, s. 231—232

¹⁴ Meklin 2002, s. 187

¹⁵ Holopainen ym 2006, s. 41

tailupohjana toimiminen näkemyksen muodostamisessa vallitsevasta tilanteesta case -organisaatioissa sisäisen tarkastuksen avulla tarkasteltuna.

Tutkimusmateriaalina käytetään case -organisaatioiden sisäisen tarkastuksen vuositar- kastussuunnitelmia ja -raportteja sekä Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastus- kertomuksia. Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen tilannetta vertaillaan näkökulmana erilaiset viitekehikot, mm. sisäisen tarkastuksen ammattistandardit sekä valtion sisäisen valvonnan kehityshankkeen tuottama arviointikehikko.

Harkinnanvaraisen otannan avulla valittuihin case -organisaatioihin tehdään haastattelu, jonka avulla on tavoitteena saada tietoa kyseisten organisaatioiden sisäisen valvonnan ja tarkastuksen organisoinnista ja sisäisen tarkastuksen toiminnan painopisteiden määritte- lystä myös corporate governance huomioiden. Haastattelu koostuu seuraavista teemois- ta:

- Organisaation sisäisen tarkastuksen nykyinen organisointitapa sekä aiemmat tai mahdolliset uusiksi ajatellut organisointitavat.
- Tarkastuksen tyypillinen sisältö, painopisteiden määrittäminen ja tarkastuskoh- teiden valinta.
- Sisäisen tarkastuksen mahdollisuuksien hyödyntäminen. Sisäiseen tarkastukseen panostaminen. Sisäisen tarkastuksen esittämien toimenpide-ehdotusten toteutta- minen.
- Sisäisen tarkastuksen käyttötavat mukaan lukien konsultointi ja tarkastustulosten hyödyntäminen.

Tutkimusalueena ovat julkisen sektorin organisaatiot, joista on case -tutkimuksen koh- teiksi valittu kaksi yliopistoa. Tarkastelun kohteiksi on valittu kaksi saman toimialan organisaatioita, sillä oletuksella, että niiden operatiivisen toiminnan samankaltaisuus antaa hyvän mahdollisuuden pohtia mahdollisia sisäisen tarkastuksen toiminnallisia ja sisällöllisiä eroja. Toinen valituista yliopistoista ostaa sisäisen tarkastuksen palvelut oman organisaation ulkopuolelta, kun taas toisella yliopistolla on oma sisäisen tarkas- tuksen toiminto oman organisaation yhteydessä.

Kyselytutkimuksen ja läpikäydyn aineiston avulla pyritään löytämään vastaukset kes- keisiin tutkimuskysymyksiin. Lisäksi pyritään induktiivisen päättelyn avulla tekemään

päätelmä siitä, vaikuttaako sisäinen valvonta ja corporate governance valtionhallinnon organisaation toimintaan sisäistetyiltä arvoilta ja menettelyiltä.

1.7 Tutkimuksen kulku

Tutkielman luvussa kaksi on selitetty valtionhallinnon ohjaus- ja valvontakäytäntöjä sekä teoreettiselta taustaltaan että käytännössä toteutettuna ohjaamisena ja valvomisena.

Luvussa kolme perehdytään sisäiseen valvontaan ja sen erilaisiin viitekehikoihin. Lisäksi eritellään sisäisen valvonnan tavoitteita ja sisäisten tarkastuksen merkitystä osana sisäistä valvontaa. Selvitettävänä on myös sisäisen valvonnan järjestämistä edellyttävät vaatimukset ja osana valtionhallinnon sisäistä valvontaa toimivan Valtiontalouden tarkastusviraston rooli osana valvontaketjua. Luvussa kerrotaan myös keskeisimmistä valtionhallinnon sisäisestä valvonnasta tehdyistä tutkimuksista löydöksineen.

Luvussa neljä pohditaan corporate governancen olemusta ja sen taustalla vaikuttavia teorioita. Lisäksi selvitetään laadittua corporate governance -ohjeistusta Suomessa siihen vaikuttaneine taustatekijöineen. Merkittävimpinä valtionhallinnon corporate governanca sivuavina ohjeistoina nostetaan esiin sisäisen tarkastuksen ammattistandardit sekä sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunnan työn tulokset.

Viidennessä luvussa käsitellään sisäisen valvonnan ja corporate governancen keskinäistä suhdetta sekä niitä yhdistävien ominaisuuksien puitteissa että niiden eroavaisuudet esiin nostaen. Lisäksi luvussa kerrotaan sisäisen valvonnan ja corporate governancen yhteydestä tehtyjen tutkimusten tuloksista.

Luku kuusi kertoo case -organisaatioihin tehdystä tutkimuksesta taustoineen. Luvussa käydään läpi seikkaperäisesti tutkittujen organisaatioiden sisäisen tarkastuksen järjestäminen ja resursointi, sisäisen tarkastuksen menetelmät ja raportointi sekä järjestetyn ja suunnitellun tarkastuksen sisältö. Lisäksi luvussa verrataan oman sisäisen tarkastuksen toiminnon käyttämistä ostopalveluna toteutettuun sisäiseen tarkastukseen niin organisoinnin, resurssien, tehtävien sisällön kuin tarkastuksen painopisteidenkin osalta. Lopuksi luvussa verrataan tutkittujen organisaatioiden sisäistä tarkastusta suhteessa Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomuksiin, tutkittujen organisaatioiden tulossopimukseen, sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunnan arviointikehikoon ja sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin.

Luvussa seitsemän esitetään yhteenveto tehdystä tutkimuksesta sekä tutkimuksesta johdetut päätelmät.

2. Valtion talouden ja hallinnon ohjaus ja valvonta

2.1 Valvonta käsitteenä

Valtion budjettitalouteen kuuluvan laitoksen ohjaus ja valvonta koostuvat sekä varsinaisesta ulkoisesta ja sisäisestä ohjauksesta ja valvonnasta että laitoksen johtamisjärjestelmästä ja -ilmapiiristä.

Valtion laitoksen ohjauksen ja valvonnan näkökulmasta korostuvat johtamisjärjestelmästä ja -ilmapiiristä erityisesti sisäisen valvonnan, valvontailmapiirin ja riskienhallinnan osuus.¹⁶

Toimeenpanoa seuraava valvonta voidaan mieltää monella eri tavalla. Yksinkertaisesti ajateltuna valvontana voidaan pitää kohdeorganisaation ulkopuolelta suuntautuvaa toiminnan tai sen tulosten tarkkailua. Silloin taas, kun tarkoitetaan organisaation itsensä suorittamia valvontatoimenpiteitä, puhutaan yleensä seurannasta.

Valvonnan lähikäsitteitä ovat seurannan lisäksi tarkastus, tarkkailu ja kontrolli. Näistä tarkastus on aktiivista ja konkreettista, jonkin yksikön suorittamaa toimintaa, kun taas tarkkailu on passiivista, osana toimintarutiineita tapahtuvaa toimintaa. Kontrollit ovat tietoisesti jotain tiettyä varmistustoimenpidettä varten johonkin tilanteeseen tai toimintoon luotuja tarkastuspisteitä, joiden avulla pyritään ei-toivotun toiminnan ennaltaehkäisyyn, täsmäytykseen ja seurantaan, tilanteen korjaamiseen tai palauttamiseen sekä toiminnan ohjaamiseen hyvään suuntaan.¹⁷

Lisäksi valvonta on mahdollista jakaa käsitteisiin sisäinen ja ulkoinen valvonta sen mukaan, toteuttavatko valvontaa tarkasteltavan organisaatioyksikön ulkopuoliset toimijat vai sen sisällä toimivat, yksikön johdon toimeksiannosta valvontaa toteuttavat toimijat.

¹⁸

¹⁶ Halla ym. 2003, s. 139

¹⁷ Oulasvirta luento klk 2007

¹⁸ Meklin 2002, s. 150

Valtiontalouden valvonta voidaan jakaa eri käsitteisiin myös siten, että erotetaan toisistaan laillisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden valvominen. Laillisuusvalvonta on tällöin sananmukaisesti sen valvomista, että toiminnassa noudatetaan lakeja, asetuksia ja muita säädöksiä. Tarkoituksenmukaisuusvalvonnan tarkoitus puolestaan on varmistua siitä, että toiminnot toteutetaan taloudellisesti, tuottavasti ja vaikuttavasti.¹⁹

2.2 Toiminnan ohjauksen ja valvonnan taustateoriat

2.2.1 Value for money ja läpinäkyvyys -periaate

Kun tarkastellaan koko valtionhallinnon toimintaa kokonaisuutena, on helppo ymmärtää, kuinka paljon haasteita toiminnan ohjaukseen ja valvontaan sisältyy. Kyseessä on merkittävä määrä eri lailla toteutettua tavaran tai palvelun tuotantoa, jonka maksajana veronmaksajat viime kädessä ovat. Mieleen tulee väistämättä epäily siitä, saavatko veronmaksajat sijoittamilleen varoille riittävästi vastinetta. Toteutuuko toiminnassa value for money -periaate eli saadaanko sijoitetulle rahalle vastinetta?

Toiminnan läpinäkyvyyden tarve ja mahdollisuus todeta value for money -periaatteen toteutuminen ovat jo yksistään merkittäviä toiminnan ohjaukseen ja valvontaan vaikuttavia tekijöitä. Paitsi ohjauksessa ja valvonnassa näkyy value for money -periaate muissakin toiminnoissa kautta koko organisaation. Sillä käsitetään panoksen ja tuotoksen välistä tasapainoa niin, että tuotos saavutetaan mahdollisimman taloudellisesti. Se ei kuitenkaan tarkoita sitä, että halvin vaihtoehto olisi paras tai että alhaisimmilla yksikkökustannuksilla saavutettaisiin paras vastine sijoitettavalle rahalle. Vastuu value for money -periaatteen toteutumisesta on organisaation johdolla, jota sisäinen tarkastus tukee vastuun kantamisessa.²⁰

Value for money -periaatteen kolme peruspilaria ovat taloudellisuus, tehokkuus ja tuottavuus. Niiden mukaisesti pyritään toimimaan taloudellisesti mahdollisimman hyvällä kustannus-hyöty -suhteella, määrittämään tuotokset tavoitteiden mukaan ja aikaansaamaan minimimäärällä resursseja maksimimäärä tuotosta.²¹

¹⁹ Meklin 2002, s. 148—149

²⁰ Buttery ym. 1993, s. 84

²¹ Buttery ym. 1993, s. 86

2.2.2 Päämies —agentti -teoria

Toiminnan ohjauksen ja valvonnan taustalla vaikuttaa myös se tosiasia, että eri toimijoiden näkökulma toimintaan voi olla hyvinkin erilainen. Osallisilla saattaa olla erilainen käsitys siitä, miten organisaatio toimii tehokkaasti ja tuottavasti. Yhtäläisen käsityksen aikaansaamiseksi tehdään töitä; tavoitteista ja resursseista sovitaan tulosneuvotteluissa, jotta eri osapuolet ymmärtäisivät toiminnan tarkoituksen samalla tavalla. Näkökulmissa voi siitä huolimatta esiintyä se ongelma, kenen intressien mukaan toimitaan. Onko se, jonka näkemys määrää, sama kuin se, joka toiminnan rahoittaa ja mahdollistaa? Yksittäisen organisaation johto saattaa olla enemmän kiinnostunut omista intresseistään kuin toiminnan rahoittajan intresseistä. Toisaalta on myös mahdollista, että organisaation johto on liian kuuliainen rahoittajan lyhyen aikavälin tavoitteille ja organisaatio tulee siitä syystä toimineeksi alisuorittaen. Kolmas mahdollinen intressiristiriita syntyy tilanteessa, jossa ajatellaan lyhytnäköisesti vain ko. organisaation toimintaa ja sen tavoitteita, eikä huomioida sitä, mitä sivuvaikutuksia tämä kenties menestyksekkäin toiminta aiheuttaa muulle yhteiskunnalle.²²

Tarkastelussa intressiristiriidoista voidaan soveltaa päämies—agentti -teoriaa, koska yksittäinen valtion organisaatioyksikkö on osa koko valtio-organisaatiota. Voidaan siis ajatella, että valtio on ikään kuin päämies ja sille annettavaa tehtävää sopimuksen nojalla suorittava organisaatioyksikkö on agentti. Jotta päämies olisi todella tietoinen agentin toiminnasta, sen tulee saada luotettavaa ja läpinäkyvää tietoa agentin toiminnasta. Lisäksi on varmistuttava siitä, että agentti toimii tarkoituksenmukaisella tavalla: matkaten tuottavasti ja taloudellisesti sekä lakien ja säännösten mukaisesti kohti yhdessä sovittuja tulostavoitteita sille osoitetuin resurssein (kuva 2).

Perustavaa laatua oleva kysymys päämies—agentti -teorian näkökulmasta on se, miten omistamisen ja vallan eriytyminen vaikuttaa. Onko julkisen organisaation johto sitoutunut toimimaan tuottavasti ja taloudellisesti tässä eturistiriitatilanteessa? Pahimmillaan ristiriitainen tilanne voi oman edun tavoittelun tähden johtaa väärinkäytöksiin esim. tulostietoja manipuloimalla. Kuten USA:ssa tapahtuneesta Enronin skandaalista opittiin, lainsäädäntö, tiedottaminen ja sitouttamistoimet eivät sinällään riitä hyvän hallintotavan

²² Blair 1995, s. 12

varmistamiseksi. Lisäksi tarvitaan organisaation ja sen johtoelimen valvontaa ja tilivelvollisuutta.²³



Kuva 2 Sisäinen valvonta suhteessa päämies—agentti –teoriaan

Päämies—agentti -teorian mukaan sisäinen tarkastus auttaa päämiehen ja agentin välisen sopimusten pitämässä kustannustehokkaina. Päämies—agentti -teoria ei ainoastaan selitä syytä sisäisen tarkastuksen olemassaololle vaan se helpottaa myös ymmärtämään joitakin sisäisen tarkastuksen toiminnon ominaispiirteitä.²⁴

2.2.3 Hallintolaki

Eduskunta on säätänyt 1.1.2004 voimaan tulleen hallintolain²⁵ toteuttamaan ja edistämään hyvää hallintoa sekä kansalaisten oikeusturvaa hallintoasioissa ja edistämään palvelujen laatua sekä tuloksellisuutta. Lakia sovelletaan kaikkiin sekä valtion että kunnan viranomaisiin kuin myös julkisia hallintotehtäviä hoitaviin liikelaitoksiin, yhdistyksiin ja yksityisiin.

Hallintolain toinen luku määrittelee hyvän hallinnon perusteet. Niistä ensimmäiseksi mainitaan hallinnon oikeusperiaate, mikä käsittää hallinnossa asioivien tasapuolisen

²³ Mattila 2007, s. 1—2

²⁴ Adams 1994, s. 8—11

²⁵ Hallintolaki 6.6.2003/434

kohtelun, viranomaisen puolueettomuuden ja toimivallan käyttämisen vain lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin.

Toiseksi hyvän hallinnon perusteeksi laki mainitsee palveluperiaatteen ja palvelun asianmukaisuuden. Tämä sisältää sekä palvelun järjestämisen niin, että hallinnossa asioiva saa asianmukaisia hallinnon palveluita että myös viranomaisen mahdollisuuden suorittaa tehtävä tuloksellisesti.

Neuvonta mainitaan laissa kolmantena hyvän hallinnon perusteena. Tämän mukaan viranomaisen on maksutta annettava asiakkaille hallintoasiain hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointiin liittyviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Mikäli asiakas kääntyy asian hoidossa väärän viranomaisen puoleen, on asiakas pyrittävä ohjaamaan edelleen toimivaltaisen viranomaisen puoleen.

Neljäntenä hyvän hallinnon perusteena laki mainitsee hyvän kielenkäytön vaatimuksen. Se edellyttää viranomaiselta selkeää, asiallista ja ymmärrettävää kielenkäyttöä.

Viidentenä ja viimeisenä hyvän hallinnon perusteena mainitaan viranomaisten yhteistyö, mikä sisältää toisten viranomaisten avustamisen hallintotehtävien hoitamisessa näiden pyynnöstä sekä viranomaisten välisen yhteistyön edistämisen.

2.3 Käytännön ohjaustoimet

Yksittäinen valtion virasto käy tulossopimusneuvotteluja sen ministeriön kanssa, jonka alaisuuteen se kuuluu. Näillä neuvotteluilla on viraston toimintaa ohjaava vaikutus, sillä niissä sovitaan sekä viraston käytettävissä olevasta määrärahakehystä että sen toimintakaudelle asetettavista tulostavoitteista.

Sisäisen valvonnan ja corporate governancen näkökulmista on useita vaatimuksia sille, miten organisaation käytännön toiminta tulee ohjatuksi siten, että varmistetaan taloudellinen ja säädösten mukainen toiminta, jolla päästään asetettuihin tavoitteisiin. Organisaation tulee ohjeistaa toimintaansa riittävästi ja selkeästi, sillä tulee olla määritellyt tavoitteet ja toimiva valvonta, toiminnan tulee olla myös käytännössä ohjeistuksen mukaista ja riskien pitää olla hallinnassa.²⁶

²⁶ Halla ym. 2003, s.140

Monimuotoisissa organisaatiokokonaisuuksissa, kuten valtionhallinnossa, menetelmien kehitys voi olla hyvin herkkää. Tällöin pienillä muutoksilla niin toiminnassa kuin valvonnassakin voi olla suuret vaikutukset. Organisaation rutiinit ohjaavat sen käyttäytymistä. Rutiinit eivät ole kuitenkaan passiivisia ja muuttumattomia, vaan ne tulevat testatuiksi alati, ja ne muuttuvat organisaation kerryttäessä kokemusta.²⁷ Tämä on tärkeää huomioida etenkin uusien valtion virastojen ja laitosten kyseessä ollessa sekä organisaatiomuutosten yhteydessä, jotta tehokkaan ohjauksen avulla opittaisiin heti alusta lähtien hyvä tapa toimia, luovuttaisiin vanhoista rutiineista ja siirryttäisiin kohti parempaa tapaa toimia.

2.4 Valvonta käytännössä

Valtionhallinnossa valvontaa harjoitetaan monessakin muodossa. Eduskunta harjoittaa ns. parlamentaarista valvontaa valtiontilintarkastajien toteuttamana, kun taas valtiontalouden tarkastusvirasto ja organisaatioyksiköiden sisäiset valvonta- ja tarkastusyksiköt harjoittavat hallinnollista valtiontalouden valvontaa.²⁸ Valtiontilintarkastajien valvonnan kohteena ovat taloudenhoidon laillisuus ja tarkoituksenmukaisuus sekä talousarvion noudattaminen.²⁹ Valtiontalouden tarkastusviraston tehtävänä sen sijaan on näiden samojen asioiden tarkastaminen. Sen lisäksi sen tarkoitus on edistää sisäisen valvonnan asianmukaista toteutumista ja hyvän taloudenhoidon periaatteiden noudattamista.³⁰

Toimintakauden kuluessa ja sen päätyttyä ministeriö valvoo alaisensa viraston määrärahan käyttöä ja asetettujen tulostavoitteiden saavuttamista. Valvonnan kohteena ovat tilinpäätöksen ja säädösten noudattamisen lisäksi tuloksellisuustekijät, sillä valvonnan tarkoituksena on tulevan suunnittelun, päätöksenteon ja toimintatapojen parantaminen.

Ministeriön suorittama valvonta voidaan lukea ulkoiseksi valvonnaksi ja osaksi sisäistä valvontaa. Lisäksi sisäiseen valvontaan luetaan kuuluvaksi luonnollisesti viraston sisällä tapahtuva valvonta- ja tarkastustoiminta.³¹

Valtionhallinnossa valvonta on keskeistä tuloksellisuuden tarkastamisessa ja arvioinnissa. Valvonnan kohteina ovatkin lainsäädännön noudattamisen varmistamisen lisäksi

²⁷ Douma & Schreuder 2002, s. 261

²⁸ Meklin 2002, s. 151

²⁹ Meklin 2002, s. 154

³⁰ Meklin 2002, s. 156—157

³¹ Meklin 2002, s. 148—160

tuloksellisuustekijät. Näin valvonnan tarkoituksiksi on muodostunut tulevan suunnittelun ja päätöksenteon parantaminen.³²

Joskus aiemmin on ollut vallalla ajatus, että valvonnalla pyritään ainoastaan saamaan kiinni väärinkäyttäjät ja virheiden tekijät, jotta rankaiseminen ja tuomitseminen on mahdollista. Tämä kapea-alainen näkökulma saattaa olla vieläkin monien maallikkojen mielestä ainoa oikea. Nykyään on tullut kuitenkin tärkeäksi varmistaa valvonnan avulla tuloksellisuuden toteutuminen.

3. Sisäinen valvonta

3.1 Mitä sisäinen valvonta on?

Sisäinen valvonta tapahtuu käsitteen mukaisesti organisaatioyksikön sisällä, eli se on yksikön omaa sisäistä tarkastustoimintaa. Valtionhallinnossa sisäiseen valvontaan luetaan kuitenkin kuuluvaksi myös eräiden ministeriöiden tarkastusyksikköjen suorittama, ministeriön hallinnonalalla toimivaan organisaatioon kohdistuva tarkastus.³³

Sisäinen valvonta muodostuu siihen kuuluvista sisäisestä tarkkailusta ja sisäisestä tarkastuksesta. Sisäisellä tarkkailulla käsitetään ne varmistusjärjestelmät, joilla varmistetaan siitä, että kirjanpito, maksuliike ja varallisuuden hoito hoidetaan asianmukaisesti. Sisäinen tarkastus taas sisältää varmistusjärjestelmien toiminnan valvonnan sekä kassojen, varastojen, irtaimiston ja muun varallisuuden tarkastamisen, muun organisaationjohtajan tarpeelliseksi katsoman taloudenhoidon valvonnan sekä tilinpäätöksen tarkastamisen. Sisäinen tarkkailu on rakennettu osaksi organisaation toimintarutiineja, mutta sisäisen tarkastuksen hoitaa sitä varten nimetty henkilö tai organisaatio-osa.³⁴

Sisäinen valvonta on olennainen osa organisaation hallinto- ja johtamisjärjestelmää.³⁵ Sisäiseen valvontaan osana kuuluvan sisäisen tarkastuksen keskeisimpiä tehtäviä onkin varmistaa sisäisen valvonnan toimivuus.³⁶ Muita sisäisen tarkastuksen tehtäviä ovat riippumaton ja objektiivinen arviointi- ja varmistus- sekä konsulttitoiminta, joiden avul-

³² Meklin 2002, s. 151

³³ Meklin 2002, s. 159

³⁴ Meklin 2002, s. 187

³⁵ Halla ym. 2003, s. 18

³⁶ Mattila 2007, s. 31

la sisäinen tarkastus tarjoaa organisaatiolle järjestelmällisen lähestymistavan riskienhallinnan, valvonnan, johtamisen ja hallinnon prosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.³⁷

Sisäisen tarkastuksen avulla johto parantaa riskienhallintaa ja lisää mahdollisuutta saavuttaa asetetut tavoitteet ja päämäärät. Konkreettisesti se tapahtuu suunnittelemalla, organisoimalla ja johtamalla kohtuullisen varmuuden tuottavien toimenpiteiden suorittamista tavoitteisiin pääsemiseksi. Samalla johto varmistaa, että riskit ovat enintään sen hyväksymän riskitason mukaisia.³⁸

Lisäksi sisäinen tarkastus antaa johdolle objektiivisen kuvan siitä, toimivatko sisäiset kontrollit vai eivät. Riittävä sisäinen kontrolli on johdon suunnittelema ja organisoima toiminto, joka tarjoaa kohtuullisen varmuuden siitä, että organisaation riskit ovat hallinnassa ja että organisaation päämäärät ja tavoitteet saavutetaan tehokkaasti ja taloudellisesti.³⁹

Esimerkiksi sisäasiainministeriön tiliviraston taloussäännön määräyksissä sisäisellä valvonnalla ja riskienhallinnalla tarkoitetaan viraston tai laitoksen toimintaan sisältyvää jatkuvaa talouden, toiminnan ja omaisuuden turvaamisen kontrollointia, virheiden ehkäisemistä, toiminnan ohjeiden, säädösten ja määräysten noudattamisen seuranta sekä informaatiojärjestelmien luotettavuuden varmistamista ja taloudellisuuden edistämistä.⁴⁰ Taloussäännön mukaan sisäisellä valvonnalla ja riskienhallinnalla varmistetaan, että viraston toteuttamat menettelyt ovat sen toiminnan ja talouden laajuuden ja sisällön sekä riskipitoisuuden suhteen asianmukaiset.⁴¹

3.1.1 Sisäisen valvonnan osatekijät

Coso-malli

Sisäisen valvonnan arvioinnissa ja kehittämisessä voi käyttää apuna jotain yleisesti hyväksyttyä viitekehystä, esimerkiksi amerikkalaista Coso-mallia (Committee of Sponso-

³⁷ Holopainen ym. 2006, s. 66

³⁸ Pickett 2004, s. 44

³⁹ Pickett 2004, s. 258—259

⁴⁰ Sisäasiainministeriön tiliviraston taloussääntö 2007

⁴¹ Sisäasiainministeriön tiliviraston taloussääntö 2007

ring Organisations of the Treadway Commission). Mallin mukainen sisäinen valvonta koostuu viidestä toisiinsa liittyvästä osatekijästä (kuva 3): 1) valvontaympäristö, 2) riskienhallinta, 3) valvontatoimenpiteet, 4) tiedonvälitys ja raportointi sekä 5) seuranta.⁴²

Valvontaympäristö, johon kuuluvat sekä johtamistapa että organisaation valvontakulttuuri, luo perustan koko sisäiselle valvonnalle ja edistää samalla henkilöstön tietoisuutta valvonnasta sekä valvonnan merkityksen ymmärtämisestä. Valvontaympäristö vaikuttaa samalla oleellisesti organisaation kaikkeen toimintaan ja toiminnan onnistumiseen. Kun vallitsee hyvä johtamistapa ja valvontakulttuuri toimii, päätösten ja lakien mukainen toiminta edistyy väärinkäytöksiä ja virheellisyyksien mahdollisuuden samalla pienenessä. Oleellista on se, kuinka johto itse sitoutuu hyvään johtamis- ja hallintotapaan ja minkä painoarvon se antaa valvontakulttuurin toteuttamiselle. Lisäksi on suuri merkitys sillä, että henkilöstö tehdään tietoiseksi hyväksytyistä menettelytavoista, arvoista, ohjeista sekä säännöksistä, ja että näiden vastaiseen menettelyyn reagoidaan.

Toinenkin sisäisen valvonnan mallin mukainen osatekijä, riskienhallinta, kuuluu olennaisena osana hyvään johtamis- ja hallintotapaan. Sen avulla pyritään varmistumaan siitä, että asetetut tavoitteet saavutetaan. Lisäksi riskienhallinnan avulla pyritään varmistamaan raporttien luotettavuus ja toiminnan lainmukaisuus. Riskienhallinnasta muodostuu käytännössä kokonainen riskienhallintaprosessi, jossa riskien tunnistamisesta, arvioinnista ja riskeihin vastaamisesta edetään toiminnan suunnittelu- ja toteuttamisvaiheiden kautta seurantaan. Suuri osa toimivaa riskienhallintaa tulee toteutetuksi toimintaprosesseihin sisältyvinä rutiininomaisina varmistuksina.

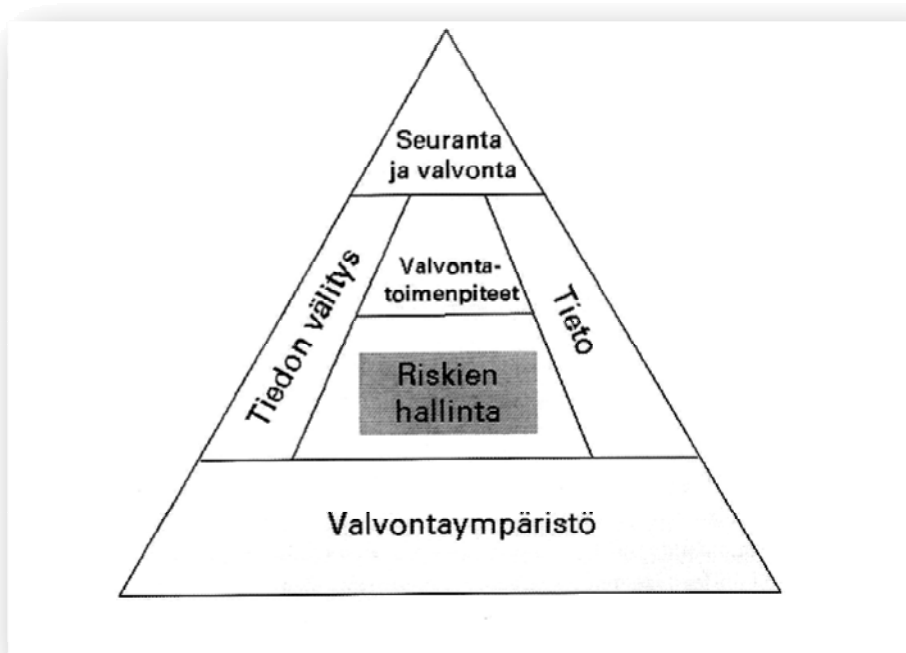
Kolmas Coso-mallin osatekijä ”valvontatoimenpiteet” sisältää luodut sisäiset kontrollit ja päivittäisen valvonnan, jotka ovat osaltaan varmistamassa määräysten mukaista toimintaa ja asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Käytännössä valvontatoimenpiteisiin kuuluvat erilaiset johdolle tehtävät selonteot ja raportit, vahvistettu hyväksymis- ja valtuusjärjestelmä, toimintapolitiikan ja ohjeiden noudattamisen valvonta, vaarallisten työhdistelmien välttäminen sekä virheiden ennaltaehkäisy.

Coso-mallin osatekijöistä neljännen, raportoinnin ja tiedonvälityksen, tehtävä on luoda ja ylläpitää toimivat vuorovaikutuskanavat, joilla varmistetaan, että oikea tieto on sitä tarvitsevalle käytössä oikeaan aikaan. Tällä tarkoitetaan johdolla ja henkilöstöllä käytävissä olevaa tietoa ja henkilöstön tietoisuutta organisaation arvoista ja tavoitteista sekä

⁴² Oulasvirta luento klk 2007

hyväksytyistä toimintaperiaatteista ja toimintatavoista. Toimivaan tiedonvälitykseen kuuluu tämän mukaan myös henkilöstön ymmärrys omasta tehtävästään osana valvontajärjestelmää, mikä tarkoittaa käytännössä virheistä ja väärinkäytösepäilyistä raportoimista ylimmälle johdolle.

Coso-mallin viimeisin osatekijä, seuranta, käsittää koko johtamis- ja valvontajärjestelmän toimivuuden seurannan, mikä voi olla joko jatkuvaa tai ajoittain tapahtuvaa seuranta. Seurantaan kuuluvat olennaisesti myös sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen suorittamat tarkastustoimenpiteet.



Kuva 3 Coso-malli⁴³

Coso Erm-malli

Coso Erm-malli (ERM = Enterprise Risk Management) on Coso-mallia kattavampi ja enemmän riskienhallintaan painottuva sisäisen valvonnan malli (kuva 4). Se on kehitetty Coso-mallin pohjalta, ja on tarkoitettu täydentämään Coso-mallia ja liittämään se osaksi organisaation riskienhallintaa.

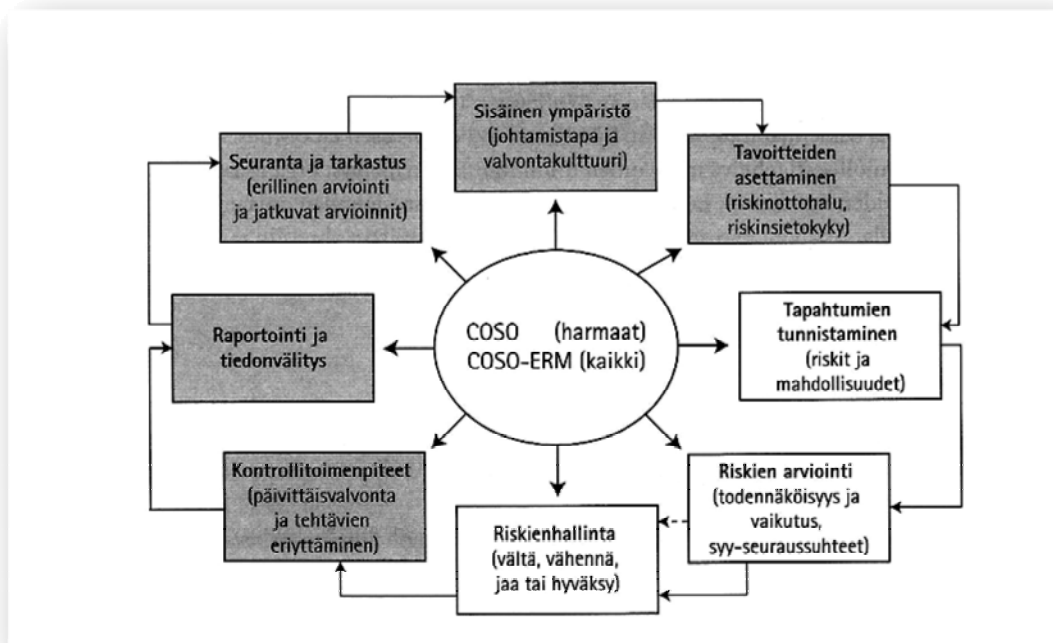
⁴³ Halla ym. 2003, s. 35

Riskienhallintaan kuuluu Coso-Erm-mallin mukaan riskinottohalukkuuden ja riskinottostrategian yhdenmukaistaminen, tehokkaampi riskeihin vastaaminen, toiminnallisten yllätysten ja tappioiden vähentäminen, monitahoisten ja koko organisaatiota koskevien riskien tunnistaminen ja hallinta, tilaisuuksiin tarttuminen sekä tehokkaampi pääoman käyttö.

Pohtiessaan riskinsietokykyään organisaatio päättää kuinka paljon se kykenee sietämään riskiä kasvattaessaan sidosryhmäarvoaan. Organisaation epävarmuus voidaan käsittää sekä riskinä että mahdollisuutena, koska epävarmuus kykenee sekä vähentämään että kasvattamaan organisaation arvoa. Käyttämällä riskienhallintatyökalua organisaatio kykenee hallitsemaan epävarmuuteen liittyviä riskejä ja mahdollisuuksia, ja sitä kautta kasvattamaan organisaation arvoa tehokkaammin kuin ilman riskienhallintatyökalun käyttämistä.

Riskienhallintamallin käytöllä organisaatio pystyy saavuttamaan paremmin tulos- ja kannattavuustavoitteensa, estämään voimavarojen turhat menetykset, varmistamaan tehokkaan raportoinnin, varmistamaan lakien ja määräysten noudattamisesta sekä välttämään organisaation maineen vahingoittumisen monine seuraamuksineen.⁴⁴

⁴⁴ Enterprise risk management – integrated framework, suomennos 2004



Kuva 4 Coso- ja Coso-Erm-mallit⁴⁵.

KPMG:n⁴⁶ sisäisen valvonnan malli

KPMG on luonut sisäisen valvonnan mallin, joka yhdistää erilaiset kansainväliset sisäisen valvonnan mallit ja korostaa niiden mielestään merkittävämpiä osia. Malli on tarkoitettu organisaatioille oman sisäisen valvonnan tavoitteiden vertaamiseen ja valvontamekanismien arvioimiseen.⁴⁷

Malli koostuu kahdeksasta eri osasta (kuva 5):

1. Toimintaperiaatteiden ja tavoitteiden määrittely sekä johdon osalta että läpi koko organisaation.
2. Vastuullisuuden, velvollisuuksien ja valtuuksien määrittely eturistiriidat huomioiden sekä sisäisen valvonnan riippumattomuus ja objektiivisuus.
3. Suorituskyvyn varmistaminen johdon ja henkilöstön osaamisen suhteen.
4. Sitoutuminen eettisiin arvoihin.
5. Riskien arviointi osana suunnittelua.
6. Tunnistettuihin riskeihin perustuvat valvontatoimenpiteet.
7. Suorituksen seuraaminen riskimittareiden avulla.

⁴⁵ Holopainen ym. 2006, s. 38

⁴⁶ KPMG on yksi maailman johtavista asiantuntijaorganisaatioista, jonka palveluihin kuuluvat tilintarkastus sekä vero- ja neuvontapalvelut.

⁴⁷ Halla ym. 2003, s. 47–50

8. Valvonnan tehokkuuden säännöllinen arviointi.

Kuva 5 KPMG:n sisäisen valvonnan malli⁴⁸

3.1.2 Sisäisen valvonnan tavoitteet

Sisäisen valvonnan tavoitteena on saada aikaan kohtuullinen varmuus toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta. Mikäli sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti organisaation talouteen, toimintaan ja riskeihin nähden sen avulla varmistetaan organisaation hyvän hallinto- ja johtamistavan mukainen toiminta sekä menestyminen tehtäväksi saamassaan tehtävässä.

Ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestö INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) on laatinut julkishallinnon sisäisen valvonnan tavoitteiksi seuraavat⁴⁹:

⁴⁸ Halla ym. 2003, s. 49

⁴⁹ Oulasvirta luento klk 2007

- 1) Tuloksellisuus, jonka avulla edistetään organisaation toimintojen säännönmukaisuutta, taloudellisuutta, tuottavuutta ja vaikuttavuutta sekä tuotettujen tavaroiden ja palvelujen laatua.
- 2) Resurssien turvaaminen ja hyödyntäminen, joilla pyritään välttämään tuhlaaminen, väärinkäytökset, huono resurssien hoito, virheet sekä petokset.
- 3) Toiminnan laillisuus ja johdon ohjeiden noudattaminen, joilla pyritään varmistamaan siitä, että annettuja ohjeita, lakeja, asetuksia ja säädöksiä noudatetaan.
- 4) Tietojen oikeellisuus, jonka avulla kehitetään ja ylläpidetään luotettavia tietoja organisaation taloudesta ja hallinnosta sekä esitetään tarvittavat tiedot oikeina luotettavissa raporteissa.

3.1.3 Sisäinen tarkastus osana sisäistä valvontaa

Sisäinen tarkastus on edelleen melko käyttämätön johtamisen väline, kuten Arvo Myllymäki väitöskirjassaan Julkistalouden valvonta jo vuonna 1994 mainitsee. Myllymäen mukaan luonnollinen lähtökohta julkisen organisaation sisäisen tarkastuksen hoitamiseksi ja hyödyntämiseksi olisi organisaation oma, virkaan nimitetty, sisäinen tarkastaja, koska tehtävän vastuunalaisuus ja asema edellyttävät virkavastuun toteutumista. Sisäisen tarkastuksen puuttumisen organisaatioista Myllymäki selittää sillä, että johto ei pidä sisäistä tarkastusta tarpeellisenä tai sitten johto ei osaa käyttää sisäistä tarkastusta hyväkseen tuloksekkaan johtamisen apuvälineenä. Myllymäki arvelee kuitenkin, että kun tulosohjaus otetaan käyttöön kaikkien valtion yksiköiden ohjausvälineenä, tilanne muuttuu ja sisäinen tarkastus saa entistä painavamman osan valtion tarkastuksen kokonaisuudessa.⁵⁰

Perinteinen ja moderni sisäinen tarkastus

Perinteisesti sisäinen tarkastus on ollut taaksepäin katsovaa, varojen säilyttämiseen ja poikkeamien löytämiseen tähtäävää toimintaa. Nykyään sisäisen tarkastuksen tehtävät ovat laajentuneet resurssien käytön tehokkuuden, tuottavuuden ja taloudellisuuden tarkastamiseen, resurssien käsittäessä varojen ja omaisuuden lisäksi myös ihmiset.⁵¹ Moderni sisäinen tarkastus tukeekin johtoa kaikissa organisaatiota koskevissa asioissa, sillä nykyajan johdolla ei ole aikaa, halua eikä kykyä koota kaikkia päätöksenteon tueksi

⁵⁰ Myllymäki 1994, s. 100—101

⁵¹ Sawyer & Vinten 1996, s. 77

tarvitsemiaan faktoja itse. Kukapa olisi parempi kumppani johdolle kuin johdon auttamiselle ja organisaation kehittämiseksi omistautunut, varma, luotettava ja pätevä moderni sisäinen tarkastaja.⁵² Monien sisäisten tarkastajien asema onkin enemmän johdon kumppaneina toimimista, tehtävien sisältäessä ongelmien ratkaisemista, vaikeuksien ennaltaehkäisyä sekä tapahtuneiden virheiden korjaamista.⁵³

Sisäisen tarkastuksen kehittyminen kohti konsultoivampaa roolia kohtasi odottamattoman hidasteen USA:n skandaalien seurauksena 2000 -luvun alussa. Silloin monet sisäisen tarkastuksen yksiköt ympäri maailmaa palasivat takaisin aiemmin tyypillisenä tehtävänä olleeseen taloudellisten kontrollien tarkastamiseen.⁵⁴ Kuitenkin nykyisin monille sisäisille tarkastajille on tyypillistä toiminta kautta aikain laajimmalla tehtäväalueella. Sisäisen tarkastuksen ammattilaisuudelle on tullut uusi suunta organisaatioille tarjottavasta konsultoinnista, mikä on auttanut organisaatioiden johtoa näkemään sisäisen tarkastuksen merkityksen organisaation tavoitteisiin ja päämääriin pääsemisen tukijana.⁵⁵ Julkisen sektorin suurissa organisaatioissa, joissa tyypillisesti vastustetaan kaikkea uutta, vaade tilivelvollisuudesta on edesauttanut sisäisen tarkastuksen uuden roolin hyväksymistä.⁵⁶

Omana toimintana vai organisaation ulkopuolelta ostaen

Sisäisen tarkastuksen hoitaminen organisaation sisäisenä toimintona on vain yksi tapa toteuttaa sisäistä tarkastusta. Lisäksi se voidaan hoitaa kokonaan ostopalveluna tai sitä voidaan osittain täydentää ulkoa ostettavalla tarkastustoiminnalla. Sisäisen tarkastuksen hoitamisesta osana omaa organisaatiota tai sen hoitamisesta ulkoa ostettuna palveluna ollaan eri mieltä. Kummallekin organisointitavalle löytyy puolestapuhujia, kuten myös varmaan hyviä ja huonoja puolia sekä etuja ja haittoja.

Merkittävimpana syynä sisäisen tarkastuksen ulkoistamiseen ovat yleensä kustannussäästöt. Organisaation sisäisen tarkastuksen toiminnon lakkauttamiseen voi johtaa mielikuva siitä, että sisäinen tarkastus ei tuota organisaatiolle lisäarvoa, mutta kuluttaa sen resursseja. Toisen merkittävän ulkoistamisen syyn on todettu olevan johdon parempi luottamus ulkopuolisten asiantuntijoiden pätevyyteen sekä kustannustehokkuus, jota

⁵² Sawyer & Vinten 1996, s. 3

⁵³ Sawyer & Vinten 1996, s. 25

⁵⁴ Baker 2007, s. 44

⁵⁵ McCall 2002, s. 35

⁵⁶ Bartsiotas 2008, s. 35

ostetun tarkastustoiminnan globaali laajuus saa aikaan. Lisäksi ulkoistettu sisäinen tarkastus koetaan riippumattommaksi kuin osana omaa organisaatiota toimiva, jolloin sisäisen tarkastuksen löydöksiin ja suosituksiin suhtaudutaan vakavammin kuin oman organisaation sisäisen tarkastuksen esiin nostamiin asioihin.⁵⁷

Tuskin voidaan sanoa, että joku organisointitapa on selkeästi parempi kuin joku toinen ja ainoa oikea tapa hoitaa sisäinen tarkastus. Ainakaan modernissa organisaatiossa ei voi sanoa olevan yhtä ainoata optimaalista tapaa organisoida sisäinen tarkastus⁵⁸. Sillä on paljon merkitystä, mitä odotuksia organisaatiolla on sisäistä tarkastusta kohtaan ja sillä, miten organisaatio osaa hyödyntää sisäisen tarkastuksen mahdollisuuksia. Organisointitapaa on pohdittava kussakin tapauksessa perusteellisesti erikseen.

William E Chadwick puhuu sisäisen tarkastuksen organisaation sisällä säilyttämisen puolesta artikkelissaan ”Keeping internal auditing in-house”. Hän pahoittelee, että monet organisaatiot ulkoistavat sisäisen tarkastuksensa ajattelematta niitä hyötyjä, jotka se samalla menettää. Hänen mielestään sisäisen tarkastuksen hoitamista organisaation sisällä perustelee⁵⁹ mm. sisäisten tarkastajien omaama intiimi tieto organisaation liiketoiminnasta. Kenelläkään muulla, organisaation sisällä tai ulkopuolella, ei ole vastaavaa kokonaisnäkemyksiä organisaation toiminnoista. Lisäksi etuna on sisäisten tarkastajien mahdollisuus reagoida välittömästi organisaation ongelmiin ja riskeihin sekä sisäisten tarkastajien hyvät keinot toimia petostapauksissa. Oma sisäinen tarkastaja on myös tarvittaessa käytettävissä osana sisäisen tarkastuksen yksikköä apuna riippumattomuuden ja objektiivisuuden ylläpitämisessä. Oma sisäistä tarkastajaa käytettäessä ei tule niin helposti intressiristiriitoja, koska ei ole pelkoa siitä uusitaanko sopimus, kuten ulkopuolisella tarkastajalla voi olla.

Pienissä organisaatioissa ei monesti koeta tarvittavan omaa sisäistä tarkastajaa. Niissä nimettyjen, oman toiminnan ohella sisäisestä tarkastuksesta vastuussa olevien virkamiesten organisatorinen asema voi muodostua ongelmaksi. Kuitenkin organisaatiossa on oltava joku vastuuhenkilö, vaikka itse sisäinen tarkastus hoidettaisiinkin ulkopuolelta ostettuna. Yleensä riittävää asiantuntemusta ei saada oman toimen ohella sisäistä tarkastusta hoitavan henkilön avulla, jolloin on perusteltua ostaa palvelu ulkopuolelta. Varsinkin kun oman toimen ohella toimivan henkilön aika ei luultavimmin kuitenkaan riit-

⁵⁷ Martin & Lavine 2000, s. 58

⁵⁸ Moeller & Witt 1999

⁵⁹ Chadwick 2000

täisi hyvin hoidettuun sisäiseen tarkastukseen. Kyse on pitkälti siitä, miten paljon organisaatio osoittaa toimintoon resursseja ja ohittavatko muut työtehtävät sisäisen tarkastuksen aihealueen tehtävät silloin, kun vastuuhenkilö ei ehdi kaikkia työtehtäviään hoitaa.

Toisessa artikkelissa taas puhutaan vahvasti sisäisen tarkastuksen ulkoistamisesta. Martin ja kumppanit toteavat ulkoistamisen tapahtuvan usein siksi, että sisäinen tarkastus on toiminto, joka ei lisää osakkeenomistajien osakkeiden arvoa, ja sen tähden se lakkauteaan. Näin siksi, että liiketoiminnassa pyritään alentamaan operationaalisia kustannuksia. Toiseksi ulkoistaminen on muotia. Ostetaan mieluummin palvelu ulkoa kuin palkataan, koulutetaan ja ylläpidetään omaa henkilökuntaa. Se on artikkelin laatijoiden mukaan myös halvempaa. Lisäksi vanhempi johtajakunta on tullut riippuvaiseksi neuvonantajista, jotka ovat teknologisesti luotettavia ja tarjoavat kustannustehokkaita palveluja maailmanlaajuiselta pohjalta.⁶⁰

Sisäisen valvonnan kehittäminen ja alkuun saattaminen organisaatiossa voi kaivata ainakin aluksi ulkopuolisen asiantuntijan tukea ja tieto-taitoa.

Luultavasti siinä tapauksessa, että sisäiset kontrollit toimivat erittäin hyvin ja sisäiseen valvontaan on organisaatiossa panostettu ja panostetaan jatkuvasti, voi olla hyväkin vaihtoehto, että sisäinen tarkastus, ainakin kontrollien toimivuuden tarkastuksen osalta järjestetään organisaation ulkopuolelta ostettuna. Ajatusta tukee sekin, että manuaaliset kontrollit eivät enää käytännössä tahdo riittää, minkä seurauksena tulee järjestää toimivia tietojenkäsittelyyn pohjautuvia kontrollimenetelmiä, joiden rakentamiseen vaaditaan aivan erityistä osaamista. Tällaista osaamista ei välttämättä löydy organisaation sisältä. Vaikka varsinaista sisäistä tarkastusta ostaisikin organisaation ulkopuolelta, tulee organisaatiolla olemaan tulevaisuudessa entistä korostuneemmin tarve omata sellaisia johtajia, jotka ymmärtävät valvonnan merkityksen osana johtamista ja oman vastuunsa sisäisen valvonnan kokonaisuuden hoitamisessa.

Voisi olla hyvä vaihtoehto järjestää sisäisen tarkastuksen palvelut useammalle eri valtiotietojenkäsittelykeskukselle yhdessä. Tällöin esimerkiksi saman toimialan organisaatioyksiköt voisivat saada oman alansa tuntevaa, tavallaan omaa sisäistä tarkastusta, vaikkakin yhteistyössä muiden saman toimialan organisaatioyksiköiden kanssa. Se mahdol-

⁶⁰ Martin ym. 2000

listaisi myös pienempien sisäisen tarkastuksen tarpeiden ammattimaisen tyydyttämisen ilman vähäisten omien resurssien osoittamista ei-kokopäiväistä ammattilaista tarvitsevalle organisaatioyksikölle. Luultavasti se olisi huomattavasti parempi vaihtoehto kuin kokonaan ulkoa ostettu sisäisen tarkastuksen palvelu.

3.2 Vaatimukset sisäiselle valvonnalle

Sisäisen tarkastuksen organisointitapa saattaa olla säädösperäisesti määritetty viraston taloussäännössä. Monesti kuitenkin erillisille organisaatioyksiköille annetaan vapaat kädet organisoida sisäinen tarkastus parhaaksi katsomallaan tavalla, kuitenkin niin, että se täyttää taloussäännön sisältövaatimukset. Taustalla vaikuttavat myös valtion talousarviolaki ja talousarvioasetus. Tiliviraston tai organisaatioyksikön tasolla organisointia säätelee taloussäännön lisäksi laadittu sisäisen tarkastuksen ohjesääntö.

Laissa valtion talousarviosta säädetään, että viraston tai laitoksen on itse huolehdittava siitä, että sen sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Järjestämisestä vastaa viraston tai laitoksen johto.⁶¹

Asetus valtion talousarviosta määrittelee valtion viraston ja laitoksen sisäistä valvontaa tarkemmin. Sen mukaan sisäisellä valvonnalla tulee varmistaa talouden ja toiminnan tuloksellisuus ja laillisuus, turvata hallinnassa olevat varat ja omaisuus sekä varmistaa oikeiden ja riittävien tietojen antaminen viraston tai laitoksen toiminnasta ja taloudesta. Lisäksi asetus velvoittaa tiliviraston antamaan oman taloussääntönsä, jossa ohjeistetaan tarkemmin mm. ko. viraston tai laitoksen sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Asetuksen mukaan sisäistä tarkastusta ei ole pakko järjestää, mutta se on järjestettävä, mikäli organisaation sisäisen valvonnan menettelyt niin edellyttävät. Sisäisen tarkastuksen tehtäväksi asetus määrittelee sisäisen valvonnan toimivuuden varmistamisen (asianmukaisuus ja riittävyys) ja erillisten tarkastustoimenpiteiden suorittamisen.⁶²

Tiliviraston edellytetään lisäksi sisällyttävän toimintakertomukseensa arviointi sisäisen valvonnan tilasta ja riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä lausuma olennaisimmista kehittämistarpeista.⁶³

⁶¹ Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423

⁶² Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243

⁶³ Holopainen ym. 2006, s. 135—136

3.3 Valtiontalouden tarkastusviraston rooli osana valvontaketjua

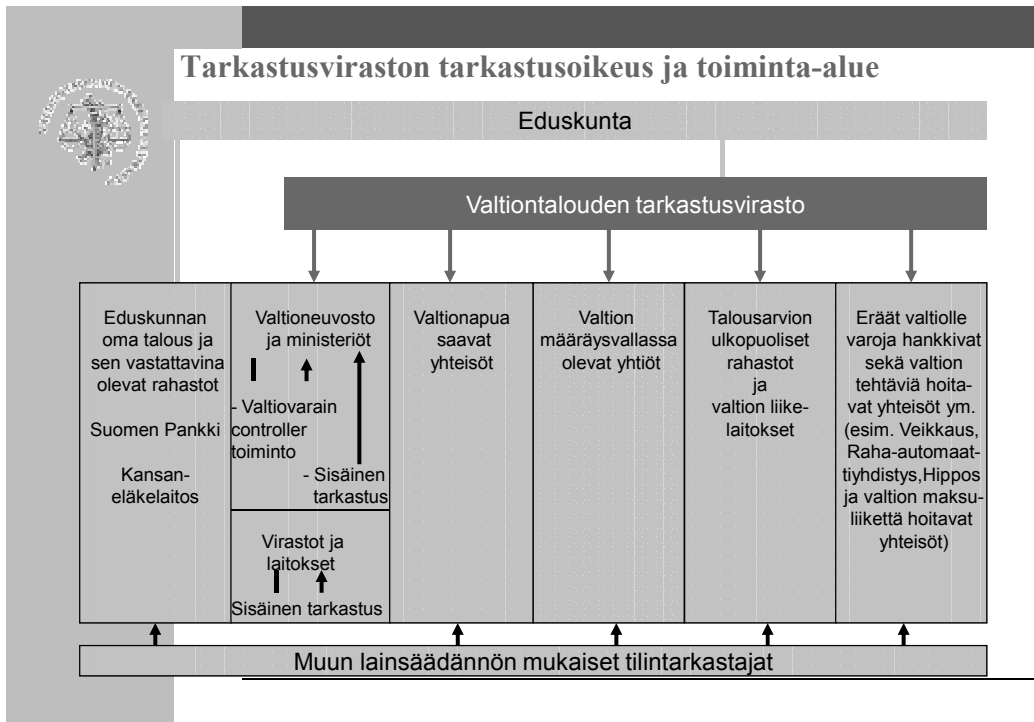
Ulkoista ja sisäiseksi käsitettävää valvontaa harjoittaa ohjaavan ministeriön lisäksi valtiontalouden tarkastusvirasto.

Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista. Se toimii riippumattomasti ja puolueettomasti tuottaen mm. eduskunnalle ja valtioneuvostolle hyödyllistä ja luotettavaa tietoa valtion taloudenhoidon tilasta, talousarvion noudattamisesta ja valtion hallinnon toiminnasta.

Valtiontalouden tarkastusvirasto edistää valtionhallinnon tuloksellisuutta tekemällä tilintarkastusta ja toiminnantarkastusta sekä erilaisia taloudenhoidon valvontaan liittyviä asiantuntijatehtäviä. Se valvoo mm. tulojen perintää, omaisuuden hoitamista ja varojen käyttöä. Valvonnan lisäksi tarkastusvirasto myös seuraa, että tarkastuksissa esiin tulleet virheelliset menettelyt korjataan ja puutteellisuudet oikaistaan. Lisäksi tarkastusvirastolle tulee ilmoittaa varojen hoitoon mahdollisesti liittyvistä väärinkäytöksistä.⁶⁴

Valtiontalouden tarkastusviraston toiminta perustuu lakiin valtiontalouden tarkastusvirastosta (14.7.2000/676). Sen tarkastusoikeuden laajuus ja toiminta-alue selviävät kuvasta 6.

⁶⁴ Valtiontalouden tarkastusvirasto



Kuva 6 Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusosoikeus ja toiminta-alue⁶⁵

3.4 Tutkittua tietoa valtionhallinnon sisäisestä valvonnasta

Valtiovarainministeriö on julkaissut selvityksiä sisäisestä valvonnasta. Vellamo Kivistön vuonna 1996 tekemä tutkimus paljastaa, että tuolloin sisäinen tarkastus oli 56 tilivirastolla (55 prosentilla) ja se puuttui 45 tilivirastolta (45 prosentilta)⁶⁶. Kivistön mukaan sisäisen tarkastuksen suorittamiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä, ja sen vuoksi sisäistä tarkastusta ei voida hänen mielestään ainakaan kokonaisuudessaan teettää ulkopuolisella tarkastajalla tai tilintarkastusyhteisöllä⁶⁷. Mahdollisten omien sisäisen tarkastuksen yksiköiden lisäksi tilivirastot ovat vuonna 1995 käyttäneet n. 4,7 miljoonaa markkaa (n. 790 000 euroa) ostettuihin tarkastus- ja muihin asiantuntijapalveluihin⁶⁸.

Valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaosto teki kymmenen vuotta myöhemmin vuonna 2006 selvityksen valtionhallinnon sisäisen tarkastuksen järjestämisen tilasta, hyödyntämisestä johtamisessa ja ohjauksessa sekä sisäisen tarkastuksen menetelmistä ja yleisestä kehityksestä. Selvitys osoitti, että sisäinen tarkastus on järjestetty hyvin vaihtelevasti eri virastoissa. Vastanneista 96 vi-

⁶⁵Valtiontalouden tarkastusvirasto, valtiontalouden tarkastusjärjestelmä kuvana

⁶⁶ Kivistö 1998, s. 80

⁶⁷ Kivistö 1998, s. 284

⁶⁸ Kivistö 1998, s. 81

rastosta 73 virastossa (76 prosentilla vastanneista) on järjestetty sisäistä tarkastusta joko omana toimintana tai ulkopuolelta ostettuna palveluna. Sisäistä tarkastusta järjestävien viraston määrä näyttäisi siis lisääntyneen kymmenessä vuodessa. Sisäisen tarkastuksen resursoinnin todettiin olevan suoraan verrannollinen virastolla oleviin henkilötyövuosiin nähden. Lisäksi kuitenkin todettiin, että suurissakin virastoissa on paljon mikrokokoisia sisäisen tarkastuksen yksiköitä, sillä jopa 24 virastoa käytti ainoastaan 0,5 henkilötyövuotta omaan sisäisen tarkastuksen työhön. Sen perusteella voitiinkin epäillä, että sisäisen tarkastuksen ammattimaisuuden säilyttäminen on erittäin vaikeaa näin pienissä yksiköissä. Sisäisen tarkastuksen ilmoitti toteuttavansa ostopalveluna 26 vastannutta virastoa, mediaanikäytön ollessa 28 työpäivää vuodessa ja mediaanihinnan 15 000 euroa vuodessa. Mediaanilukujen avulla laskettu ostopalvelujen hinta on n. 1 miljoona euroa vuodessa. Ostopalvelua käytettiin eniten ulkopuolisille annetun rahoituksen tarkastamiseen liittyviin tehtäviin, kun taas oman sisäisen tarkastuksen käyttäminen keskittyi suurimmassa määrin valvontaprosessien tehokkuuden arviointiin. Keskimääräisen ostopalveluhinnan perusteella laskettiin, että noin 80 ostopalveluna toteutettua sisäisen tarkastuksen päivää maksaa organisaatiolle saman verran kuin yksi oma sisäinen tarkastaja. Selvityksen perusteella todettiin, että erittäin monessa virastossa on panostettu niin vähän sisäiseen tarkastukseen, että tarkastuksen ammattimaisuus on uhatta vaarantua. Tästä esimerkkinä mainittiin yliopistot, joissa kaikissa sisäisen tarkastuksen todettiin olevan selvästi alle virastojen trendin laajuista henkilötyövuosiin suhteutettuna. Yliopistojen sisäisen tarkastuksen tehtävät ja ajankäytön painotukset eri tehtäväalueisiin vaihtelivat lisäksi merkittävästi, siitä huolimatta, että niiden operationaalinen toiminta on samankaltaista.⁶⁹

Esimerkkinä yksittäisestä hallinnonalan sisäisen valvonnan tilasta ja kehittämisestä toimikoon tässä opetusministeriö. Se kertoo toimintakertomuksessaan vuodelta 2006, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa on arvioitu asiakirjojen sekä valtionvarainministeriön v. 2005 antaman suosituksen ja arviointikehikon perusteella. Tehdyn arvioinnin perusteella opetusministeriö lausuu, että sisäistä valvontaa voidaan pitää olennaisilta osin riittävänä⁷⁰ ja kuitenkin samanaikaisesti edellä mainitussa selvityksessä oli todettu, että nimenomaan yliopistoissa sisäiseen valvontaan kuuluvan sisäisen tarkastuksen tila oli heikohko. Toimintakertomuksessa viitataan kehittämisryhmän työn tulok-

⁶⁹ Valtiovarainministeriön tiedote 8/2007

⁷⁰ Opetusministeriön tilinpäätös ja toimintakertomus 2006, s. 76—77

siin ja niiden perusteella laadittuun opetusministeriön kehittämisohjelmaan 2007—2011, jolla pyritään kehittämään toimintatapoja ja uudistamaan organisaatiokennettä. Sisäisen valvonnan alueelta kehittämisohjelmaan kuuluu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan integroiminen osaksi opetusministeriön johtamista ja toimintaa mm. riskienkartoituksen ja riskienhallintapolitiikan laatimisen avulla.⁷¹ Kehittämisohjelmassa on painopisteenä sisäisen valvonnan alueelta riskienhallinta, johon aiotaan panostaa kehittämällä koko ministeriön kattava prosessi. Samalla arvioidaan mm. sisäisen tarkastuksen ohjesäännön uudistamistarpeet. Kansliapäällikkö on nimetty niin sisäisen valvonnan kuin laadunhallinnankin vastuuhenkilöksi tarkastusneuvoksen koordinoitussa projektin toteutumista. Apuna kehitystyössä käytetään tarvittaessa ulkopuolisia asiantuntijoita.⁷²

4. Corporate governance tapana toimia

4.1 Mitä corporate governance on?

Corporate governance -käsitteelle ei ole virallista suomennosta, mutta vakiintuneeksi tavaksi on tullut kääntää käsite muotoon hyvä johtamis- ja hallintotapa. Corporate governance kuvaa niitä menettelytapoja, joilla tehokkuus ja luotettavuus saadaan organisaatiossa aikaan. Käsite sisältää oikeuksien, velvollisuuksien, sääntöjen ja menettelytapojen kokonaisuuden, jonka avulla organisaatio voi konkretisoida tehokkuuden ja luotettavuuden toiminnassaan. Sillä kuvataan niitä tapoja, joilla organisaatiota johdetaan ja valvotaan sekä sitä, mitä tietoja annetaan organisaation sidosryhmille.⁷³

Corporate governance on tullut erityisen mielenkiinnon kohteeksi sen jälkeen, kun USA:ssa säädettiin Sarbanes-Oxley -laki 30.7.2002 mm. Enronin skandaalin aikaan saamana. Säädetyt lain tavoitteena oli varmistaa, että sijoittajat saavat pörssiyhtiöistä lain edellyttämät tiedot oikeina ja luotettavina. Sarbanes-Oxley -lain pohjalta SEC (The Securities and Exchange Commission) on sittemmin laatinut sääntöjä lakia tukemaan. Näissä säännöksissä asetettiin vaatimuksia organisaatioille corporate governancen suh-

⁷¹ Opetusministeriön tilinpäätös ja toimintakertomus 2006, s. 77

⁷² Opetusministeriön kehittämisohjelma 2007—2011, s. 17

⁷³ Halla ym. 2003, s. 11

teen mm. johdon raportointiin, tilinpäätöstietojen julkaisemiseen, sisäisen valvonnan arviointiin ja tilintarkastajien vastuuseen liittyen.⁷⁴

Corporate governance liittyy monella tavalla organisaation arkipäivään. Se on olennainen osa organisaation sisäistä toimintaa, esimerkiksi sisäisen valvonnan ja hallintorakenteiden osalta, mutta se liittyy myös läheisesti organisaation ulkoiseen toimintaan, mm. suhteissa omistajiin ja muihin sidosryhmiin. Sitä pidetään olennaisena apuvälineenä hyvin johdetuissa organisaatioissa toiminnan tehokkuuden maksimoinnissa ja tavoitteisiin pääsemisessä.⁷⁵ Kuvasta 7 selviää KPMG:n määrittelemät corporate governancen avainasiat.



Kuva 7 Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän keskeinen sisältö KPMG:n mukaan⁷⁶

Hyvä hallinto ja johtaminen saadaan aikaan erilaisten toisiinsa vaikuttavien tekijöiden, hallintorakenteiden ja toimijoiden yhtälönä. Merkittäviä ovat muun muassa hyvä johtamisjärjestelmä ja ilmapiiri, organisaation arvomaailma, toimielinten tehtävät ja niiden väliset suhteet, ulkoinen ja sisäinen tarkastus, sidosryhmien suorittama valvonta, avoin raportointi, johdon valtakeskittymien synnyn välttäminen, hyvä johtoryhmän kokoon-

⁷⁴ Halla ym. 2003, s. 23

⁷⁵ Mallin 2004, s. 207

⁷⁶ Halla ym. 2003, s.12

pano, tehokas johdon työn arviointi, osaava johto ja henkilöstö, hyvä riskien hallinta ja sisäinen valvonta sekä tehokas tarkastustyö.⁷⁷

K H Spencer Pickett liittyy corporate governance –malliin osaksi sisäisen tarkastuksen ja riskienhallinnan alla kuvatulla tavalla⁷⁸. Kuten kuvasta 8 näkyy, on sisäinen tarkastus (internal audit), riskienhallinta (risk management) ja tilivelvollisuus (accountability) toisiinsa kiinteästi liittyvä osakokonaisuus ja osa corporate governancea.



Kuva 8 Corporate governance Pickettin mukaan.

Johtamis- ja hallintojärjestelmän tilaa arvioitaessa tulee arvioida mm. ulkoista ja sisäistä ohjausta ja valvontaa, riskienhallintaa, hallintorakenteen vastaamista toiminnallisiin ja juridisiin vaatimuksiin, organisaation käytännön toimintaa ja sen ohjaamista, sisäistä ja ulkoista viestintää sekä raportointia.

Pariisissa pidettiin v. 1997 erityisesti valtion omistamiin yrityksiin keskittynyt kansainvälinen konferenssi, missä todettiin corporate governancen olevan yritysten omistajien ja johdon välistä vuorovaikutusta yrityksen valvonnassa ja johtamisessa. Konferenssin keskeisten johtopäätösten mukaan hallinnon heikkoudet johtuvat puutteellisista johdon

⁷⁷ Halla ym. 2003, s. 11–12

⁷⁸ Pickett 2005, s. 45

kannustimista ja kurittomuuden vähäisistä seuraamuksista, mihin johtavat johtajien virkamiesasema, toiminnan rahoittaminen valtion varoista ja toiminnan ei-kaupallisuus.⁷⁹

Mallinin mukaan maailmalla keskitytään edelleen parantamaan corporate governancen käyttöä erityisesti läpinäkyvyyteen ja avoimuuteen liittyen, joita ilman ei pystytä päättämään miten hyvin yritys toimii, toimiiko se sosiaalisesti vastuullisella tavalla ja johdetaanko sitä hyväksyttävästi.⁸⁰

4.2 Teoriat corporate governancen taustalla

Corporate governancea käytetään maailmanlaajuisesti, mutta alueellisesti vaikuttavien lakien, kulttuurien ja omistusrakenteiden johdosta se toimii hieman eri tavalla eri puolilla maailmaa. Siitä syystä corporate governancen taustalla vaikuttavien teorioiden painoarvo on eri aikoina ja eri paikoissa erilainen.⁸¹

Erityisesti corporate governancen kehittymiseen on vaikuttanut päämies—agentti -teoria, mikä on myös sisäisen valvonnan teorioista keskeisin. Päämies—agentti -teoria selittää tilannetta, jossa päämies tuottaa jonkin toiminnan agentilla, ikään kuin delegoi työn tekemisen jollekin toiselle organisaatiolle tai oman organisaation osalle. Päämies—agentti -teoriaa on käsitelty tarkemmin tämän työn luvussa 2.2.2.

Toinen merkittävä teoria corporate governancen taustalla on transaktiokustannusteoria (transaction cost economics, TCE). Transaktiokustannusteoria määrittelee organisaation päämies—agentti -teoriasta poiketen hallintorakenteeksi, mikä näkee organisaation sopimusten verkostona. Transaktiokustannusteoria korostaa organisaation sisäisen toiminnan merkitystä taloudellisten hyötyjen näkökulmasta. Sen mukaan organisaation oman hallintorakenteen sisällä on taloudellisesti edullisempaa hoitaa sopimuksellisia toimia ja varsinkin niihin liittyviä yllätyksellisiä momenteja kuin päämiehen ja agentin välisen sopimuksen perusteella hoidetussa toiminnassa.⁸²

Kolmas vaikuttava taustateoria on sidosryhmä -teoria. Se on rinnasteinen päämies—agentti -teorian kanssa, mutta ottaa huomioon sidosryhmät laajemmin kuin vain

⁷⁹ OECD proceedings... 1998, s. 3—8

⁸⁰ Mallin 2004, s. 208

⁸¹ Mallin 2004, s. 9

⁸² Mallin 2004, s. 13

omistajatahon (osakkeenomistajat) huomioonottava päämies—agentti -teoria. Laajemman sidosryhmän huomioon ottaminen johtaa laajempaan toiminnan vaikutusten arviointiin kuin vain omistajien hyötymiseen painottuva näkökulma. Osallisiksi katsotaan sidosryhmä -teoriassa omistajien lisäksi niin työntekijät kuin asiakkaat, rahoittajat ja ympäröivä yhteiskuntakin.⁸³

Mainittujen teorioiden lisäksi corporate governancen kehittymiseen ovat vaikuttaneet monet muut rahoitus-, talous-, kirjanpito-, laki-, johtamis- ja organisaatiokäyttämisteoriat.⁸⁴

4.3 Ohjeistukset ja suositukset corporate governancesta

4.3.1 Taustavaikuttajat

Eri maissa ja maailmanlaajuisestikin on paljon erilaisia ohjeistuksia corporate governancen noudattamisesta. Monissa maissa corporate governancen kehittymiseen ovat vaikuttaneet kuitenkin samat ohjeistukset ja periaatteet, mm. Cadbury Code -säännöt ja OECD Principles -periaatteet.⁸⁵

Cadburyn säännöt on laadittu Englannin pörssiin listatuille yhtiöille, mutta myös muille yhtiöille on suositeltu niiden noudattamista. Ne laadittiin vuonna 1992 talousskandaalien vaikutuksesta, koska luottamus yhtiöiden esittämiin taloustietoihin oli mennyt. Säännöt pitävät sisällään parhaiden käytäntöjen ohjeistukset johtajistolle kaikilla organisaatiosasoilla ja lisäksi raportointia ja kontroleja koskevat ohjeet.⁸⁶

OECD (the Organisation for Economic Co-operation and Development, Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö) julkaisi corporate governance periaatteensa vuonna 1999. Ennen ohjeiden laatimista OECD konsultoi jäsenmaidensa hallituksia, yksityissektoria ja erilaisia kansainvälisiä organisaatioita kuten Maailmanpankkia. Vaikka OECD totesikin, että ei voi olla olemassa yhtä sellaista ohjeistusta, mikä olisi pätevä kaikkialla maailmassa, se loi periaatteet, jotka esittävät corporate governancen perustavaa laatua olevat yleisimmät periaatteet. Nämä periaatteet liittyvät omistajien (osak-

⁸³ Mallin 2004, s. 14

⁸⁴ Mallin 2004, s. 16

⁸⁵ Mallin 2004, s. 37

⁸⁶ Mallin 2004, s. 21, 26—27

keenomistajien) oikeuksien turvaamiseen, omistajien oikeudenmukaiseen kohteluun, muiden sidosryhmien rooliin, toiminnan avoimuuteen ja läpinäkyvyyteen sekä johtokunnan vastuullisuuteen.⁸⁷

4.3.2 Ohjeistus Suomessa

Suomessa corporate governancea on sivuttu monissa laeissa. Ainakin osakeyhtiölaissa, tilintarkastuslaissa, arvopaperimarkkinalaissa, laissa luottolaitostoiminnasta, liikepankkilaissa ja vakuutusyhtiölaissa on käsitelty corporate governance -kysymyksiä lähinnä ulkoisten ja sisäisten valvontamenetelmien näkökulmasta. Lisäksi Suomessa vallalla olevia käytäntöjä ohjaavat erilaiset viranomaismääräykset ja -ohjeet sekä tarkastusalojen ammattistandardit.

HEX Oyj (Helsingin pörssi), Keskuskauppakamari sekä Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto laativat yhteistyössä 1.7.2004 voimaan tulleen suosituksen listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä täydentämään lakisääteisiä menettelytapoja corporate governancin suhteen. Suosituksen tavoitteena on yhdistää pörssiin listattujen suomalaisten yhtiöiden toimintatapoja, parantaa näiden toiminnan läpinäkyvyyttä sekä tehostaa tiedonkulkua ja osakkeenomistajille annettavaa tietoa. Jokaisen pörssiin listautuneen yrityksen tulee noudattaa suositusta ns. comply or explain -periaatteen mukaisesti, mikä tarkoittaa sitä, että yhtiö noudattaa suositusta kokonaisuudessaan, ja mikäli se poikkeaa suosituksen noudattamisesta, on sen ilmoitettava poikkeamisesta siihen johtavine syineen. Suositus on kattava ja pitää sisällään ohjeistuksen yhtiökokouksesta, hallintoneuvostosta, hallituksesta, johdosta, palkitsemisesta, sisäisestä valvonnasta, riskienhallinnasta ja sisäisestä tarkastuksesta, sisäpiirihallinnosta, tilintarkastuksesta sekä tiedottamisesta.⁸⁸

Eduskunta on säätänyt hallintolain (6.6.2003/434), jonka tarkoituksena on hyvän hallinnon sekä hallintoasioiden oikeusturvan toteuttaminen ja edistäminen. Samalla laki pyrkii myös parantamaan hallinnon palveluita ja tuloksellisuutta. Laki on tehty noudatettavaksi nimenomaan valtiollisissa ja kunnallisissa viranomaisissa sekä valtion liikelaitoksissa. Hallintolaki luettelee hyvän hallinnon perusteiksi hallinnon oikeusperiaatteen, palvelun asianmukaisuuden, neuvonnan, hyvän kielenkäytön sekä viranomaisyhteis-

⁸⁷ Mallin 2004, s. 28

⁸⁸ Suositus listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä (Corporate Governance) 2003

työn. Lisäksi se ohjeistaa hallintoasiain käsittelyjärjestyksen viranomaisissa ja listaa asian käsittelyä koskevat yleiset periaatteet, mm. esteellisyys -säännökset ja päätöksistä tiedottamisen käytännöt.⁸⁹

4.3.3 Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit

Myös sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja voidaan pitää corporate governance ohjeistuksena. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit ovat kansainvälisen sisäisten tarkastajien ammattiyhdistyksen IIA:n (The Institute of Internal Auditors) määrittäminen siitä, miten sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa ja samalla viitekehys, jonka puitteissa lisäarvoa tuottavat sisäisen tarkastuksen tehtävät suoritetaan. Standardit edistävät myös parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämistä.⁹⁰

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit sisältävät ominaisuusstandardeja, toteutustapa-standardeja ja soveltamisstandardeja (kuva 9).⁹¹ Näistä ominaisuusstandardit kuvaavat sisäisen tarkastuksen yksikön ja sisäisen tarkastajan ominaispiirteitä, joita ovat mm. riippumattomuus, objektiivisuus, ammattitaito, jatkuva kehittyminen ja laatuasioiden huomioiminen. Ominaisuusstandardit määrittävät myös ”suoritettu ammattistandardien mukaisesti” -maininnan käyttöä ja ammattistandardien tai eettisten sääntöjen noudattamatta jättämisestä ilmoittamista.⁹²

Sisäisen tarkastuksen toteutustapa- ja soveltamisstandardit kuvaavat sisäisen tarkastuksen tehtävien luonnetta niihin liittyvine laatuvaatimuksineen erilaisten tehtävien hoitamisessa. Niissä käsitellään mm. sisäisen tarkastuksen suunnittelua ja toteutusta sekä raportointia, valvontaa ja riskienhallintaa. Tarkastustehtävien toteuttamista kuvataan hyvinkin tarkasti aina tehtävien tavoitteenasettelusta valmiiden raporttien jakeluun asti.⁹³

Näiden lisäksi sisäisen tarkastuksen ammattistandardit sisältävät myös eettiset säännöt, joiden tarkoituksena on edistää ammattietiikkaa. Standardin mukaan käyttäytymissäännöt ja yleiset toiminnan periaatteet sisältävät eettiset säännöt ovat välttämättömät, koska

⁸⁹ Hallintolaki 6.6.2003/434

⁹⁰ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 1—2

⁹¹ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 2

⁹² Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 4—8

⁹³ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 9-17

sisäisen tarkastuksen arvostus on riippuvainen siitä, että voidaan luottaa riskienhallinnan ja valvonnan sekä hallinto- ja johtamistavan arvioinnin ja varmistuksen olevan objektiivista. Keskeiset eettisten sääntöjen mukaiset periaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja ammattitaito, joista kustakin on standardeissa annettu tarkat käyttäytymissäännöt.⁹⁴



Kuva 9 Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit⁹⁵

4.3.4 Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunta

Valtiovarainministeriön asettamana toimi vuosina 2004—2007 sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunta, jonka tehtävänä oli mm. seurata ja arvioida valtionhallinnon sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa sekä kehittää näitä ja yhtenäistää virastojen erilaisia menettelytapoja.⁹⁶

Neuvottelukunta julkaisi loppuvuodesta 2005 arviointikehikon valtion virastojen, laitosten ja rahastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnin työkaluksi. Arvioin-

⁹⁴ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 22-24

⁹⁵ Holopainen ym. 2006, s.170

⁹⁶ Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunta

tikehikko on suositus sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan luonteesta osana toiminnan suunnittelua ja johtamista hyvässä hallintotavassa. Sen käyttö ei ole pakollista, sillä muitakin yleisesti hyväksytyjä menetelmiä voidaan käyttää. Tarkoituksena on, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tiloja arvioitaisiin ja niiden riittävyyttä pohdittaisiin. Arviointikehikko koostettiin avustamaan valtionhallinnon valmistumista johdon arviointi- ja vahvistuslausuman antamiseen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta osana toimintakertomusta, mikä tuli menettelynä pakolliseksi vuodelta 2005 annettavasta toimintakertomuksesta lähtien.⁹⁷

Arviointi- ja vahvistuslausumavaateen tavoitteena oli johdon tietoisuuden lisääminen sisäisen valvonnan merkityksestä ja johdon vastuun korostaminen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä. Olennaista oli myös viraston ohjaavan tahon saama lisätieto alaistensa virastojen sisäisen valvonnan tilasta sekä yleisen luottamuksen lisääminen koko valtionhallinnon toimintaan.⁹⁸

Arviointikehikon laatimisessa käytettiin perustana Coso-Erm-mallia, josta kerrotaan enemmän tämän työn luvussa 3.1.1, joka perustuu samassa luvussa kuvattuun Coso-malliin, ja jota muokattiin paremmin valtionhallinnon tarpeita vastaavaksi. Arviointikehikko koostuu riskienhallinnasta ja sisäisestä valvonnasta seuraavilla osa-alueilla: 1) sisäinen toimintaympäristö ja toimintarakenteet, 2) tavoitteiden asettaminen, 3) riskien tunnistaminen, 4) riskien arviointi, 5) riskeihin vastaaminen, 6) kontrollit, 7) informaatio ja tiedonkulku sekä 8) seuranta.⁹⁹

Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunnan työtä jatkaa ajalle 6.3.2008—15.3.2011 nimetty sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta, jonka tehtäviksi on asetettu jo aikaisemmankin neuvottelukunnan tehtävinä olleet sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja kehittämistehtävät.¹⁰⁰

5. Corporate governancen ja sisäisen valvonnan suhde

5.1 Corporate governancen ja sisäisen valvonnan yhtäläisyydet ja eroavaisuudet

⁹⁷ Valtiovarain controller –toiminto 2005

⁹⁸ Valtiovarain controller –toiminto 2005, s. 16

⁹⁹ Valtiovarain controller –toiminto 2005, s. 19

¹⁰⁰ Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta

Corporate governancen ja sisäisen valvonnan voidaan katsoa kuuluvan lähes erottamattomasti yhteen. Ne ovat molemmat organisaation sisäistä toimintaa, niillä on pitkälti samankaltaiset tavoitteet, ja niillä on yhteisiä taustateorioita. Siitä huolimatta katsoisin corporate governancen olevan laajempänä kokonaisuutena lähempänä organisaation ydintä ja sisäisen valvonnan ikään kuin täydentävän sitä sen pyrkimyksissä. Ne ovat kuin käsi ja rukkanen, corporate governance palelee ja sinertää ilman sisäisen valvonnan suojaa. Koska sisäinen tarkastus taas on olennainen osa sisäistä valvontaa, katson sen olevan myös erottamaton osa tätä hyvän tekemisen varmistamisen kokonaisuutta. Olkoon sisäinen tarkastus vaikka karvavuori tuossa sisäisen valvonnan rukkasessa. Tätä puoltaa sekin, että sisäisen tarkastajan työn on todettu muuttuneen yksittäisten kirjanpilotapahtumien tarkastamisesta corporate governancen toteutumisen arviointiin¹⁰¹.

Sekä corporate governance että sisäinen valvonta pyrkivät kohtuullisella varmuudella varmistamaan tavoitteiden saavuttamisen. Molemmissa on keskeistä suunnitelmallisuus ja toiminnan organisointi sekä johtaminen siten, että ne palvelevat mahdollisimman hyvin organisaation menestystä riskejä välttäen.

Samoin sekä corporate governance että sisäinen valvonta korostavat tiedottamista ja annettujen tietojen oikeellisuutta. Toiminnan avoimuus ja läpinäkyvyys ovat niin ikään molemmille tärkeitä, samoin toimiminen lain ja säädösten asettamissa puitteissa.

Teoriataustan yhtäläisyys näkyy parhaiten päämies—agentti -teorian vaikutuksessa ja sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien tunnustamisessa. Niin ikään value for money -periaate on kummankin kantava taustavoima.

Teoriataustasta löytyy myös eroavaisuuksia. Corporate governancen taustalla on vaikuttamassa transaktiokustannusteoria, joka korostaa organisaation sisäisen toiminnan ja hallintorakenteen merkitystä, kun taas sisäinen valvonta pohjautuu enemmän päämies—agentti -ajatteluun. Lisäksi corporate governancessa on taustalla vahvana sidosryhmäteoria, joka korostaa laajempia sidosryhmiä kuin päämies—agentti -teoria.

Missä muualla sitten kuljetaan hieman kauempana toisistaan, jopa eri puolella katua vaikka kulku eteneekin samaan suuntaan? Ainakin lähtökohtaisesti corporate governance suuntaa kadun toiselle puolelle. Se kun on alun perin tarkoitettu ja laadittu nimenomaan pörssi-yhtiöiden käytettäväksi, mistä johtunee siinä korostuva osakkeenomistajan

¹⁰¹ Holopainen ym. 2006, s. 385

aseman korostaminen. Toki sisäinen valvonta on keskeistä pörssiyhtiöissäkin, mutta sen käyttäminen ei ole kuitenkaan pakollista siinä määrin kuin corporate governancen noudattaminen on. Siitä huolimatta, että corporate governancen noudattaminen ei ole pakollista muille kuin pörssiyhtiöille voidaan sen periaatteiden katsoa olevan sovellettuina oleellisen tärkeitä myös muille yksityisen sektorin organisaatioille kuin myös kaikille julkisen sektorin organisaatioille, aivan kuten sisäinen valvontakin on kaikille sektoreille tärkeätä.

Sisäisen tarkastuksen toiminnon on todettu kohtaavan merkittäviä uusia haasteita ja toisaalta myös mahdollisuuksia corporate governanceen liittyvän roolinsa vuoksi. Corporate governance -roolinsa kautta sisäinen tarkastus saa toiminnalleen lisäarvoa tukiessaan organisaation johtoa ja ulkoista tarkastusta näiden tehtävissä. Laajasti käytettyinä nämä uudet sisäisen tarkastuksen tehtävät lisäävät corporate governancen arvoa, vähentävät hallintokustannuksia ja luovat sisäisen tarkastuksen toiminnolle tärkeän roolin osana organisaatiota.¹⁰²

Uskonkin, että corporate governance ja sisäinen valvonta ovat niin oiva työpari, että ne saavat palvella yhdessä toinen toistaan vahvistaen ja tukien sekä yksityisen että julkisen sektorin organisaatioita vielä monia mielenkiintoisia ja työntäyteisiä vuosia.

5.2 Tutkimustuloksia sisäisen valvonnan ja corporate governancen yhteydestä

Erasmus yliopistossa on tehty EU:n laajuinen tutkimus sisäisen tarkastuksen toiminnon ja corporate governancen yhteydestä vuonna 2002. Siinä tutkittiin asiain tilaa EU:n huipulle listatuissa pörssiyhtiöissä. Tutkimuksen vastausprosentti oli vain 32, ja Suomen kolmestatoista kyselyn saaneesta yhtiöstä vastauksen antoi vain 3 yhtiötä. Kaikkiaan vastaajina oli 105 yhtiötä. Tutkimuksen perusteella todettiin, että EU:n sisällä on yllättäviäkin eroja sisäisten tarkastajien toiminnassa sekä heidän tietämyksessään ja mielipiteissään heidän roolistaan corporate governancessa. Kaikki tarkastusjohtajat (CAE, Chief Audit Executive) eivät edes olleet tietoisia omaa maatansa koskevasta corporate governance -suosituksesta ja -määräyksistä. Yhtiöiltä kysyttiin mm. mielipidettä siihen, onko corporate governancen kehitys tärkeä peruste sisäisen tarkastuksen roolille ja asemalle. 40 prosenttia vastaajista piti corporate governancea tärkeänä sisäisen tarkastuk-

¹⁰² Adamec ym. 2005, s. 40—45

sen kehittämisen syynä ja yhteensä 79 prosenttia vastaajista piti corporate governancen kehitystä tärkeänä tai erittäin tärkeänä perusteena sisäisen tarkastuksen asemalle ja roolille. Tutkijat esittivät mielipiteenään, että sisäinen tarkastus tullaan tulevaisuudessa todennäköisimmin näkemään listattujen yhtiöiden corporate governancen tärkeänä, jopa siihen olennaisesti kuuluvana osana.¹⁰³

Ernst & Young on tutkinut suomalaisen sisäisen tarkastuksen trendejä viime vuonna (2007). Tutkimuksessa selvitettiin mm. sisäisen tarkastuksen ensisijaista roolia organisaatioissa kahdeksalla eri osa-alueella. Corporate governancen periaatteiden noudattamisen tarkastamista sisäisen tarkastuksen roolina piti erittäin tärkeänä 28,1, tärkeänä 35,1, jonkin verran merkittävänä 29,8 ja ei niin tärkeänä 7 prosenttia vastanneita.¹⁰⁴

Deloitte on puolestaan tutkinut corporate governance -suosituksen noudattamisen seurauksia suomalaisissa pörssiyhtiöissä kahden vuoden päästä suosituksen voimaantulon jälkeen. Positiivisina vaikutuksina todettiin sijoittajille ja osakkeenomistajille annetun tiedon yhtenäistyneen ja yhtiöiden toimintojen läpinäkyvyyden parantuneen. Lisäksi yhtiöiden todettiin kiinnostavan yhä enemmän huomiota sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan. Negatiivisiakin vaikutuksia kuitenkin koettiin olevan. Niistä mainittiin lisääntynyt työmäärä, lisääntynyt byrokratia ja kulujen kasvaminen säännösten noudattamisesta johtuen.¹⁰⁵

Tehdyt tutkimukset koskevat nimenomaan pörssiyhtiöitä, valtionhallinnosta tehtyjä sisäisen valvonnan ja corporate governancen yhteyden tutkimuksia ei ole tiettävästi tehty.

6. Case -tutkimus suomalaisten yliopistojen sisäisestä tarkastuksesta sisäisen valvonnan ja corporate governancen toteuttajina

6.1 Yleistä tutkimuksesta

Koska sisäinen valvonta ja corporate governance näyttävät kuuluvan erottamattomasti yhteen tutkitaan tässä tutkielmassa niiden yhteyden näkymistä käytännössä yliopistojen arkipäivässä, käyttäen tutkimuskohteena sisäisen valvonnan olennaista osaa, sisäistä

¹⁰³ Paape ym. 2003, s. 247—261

¹⁰⁴ Trends in...2007, s. 11

¹⁰⁵ Corporate governance selvitys 2007

tarkastusta. Se, että tutkimuksessa keskitytään sisäisen tarkastuksen tutkimiseen, johtuu siitä, että sisäisen valvonnan ja corporate governancen yhteyden voi olettaa näkyvän paitsi sisäisen tarkastuksen resursoinnissa ja organisoinnissa myös ennen kaikkea sisäisen tarkastuksen painopisteiden määrittelyssä.

Valittuja organisaatioita tutkitaan haastattelun avulla sekä käymällä läpi ko. organisaatioiden sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmia, vuosiraportteja, tilintarkastuskertomuksia ja tulossopimuksia. Löydöksiä verrataan erilaisiin viitekehikoihin, kuten sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunnan laatimaan arviointikehikkoon ja sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin.

6.2 Perustelut tutkimuskohteiden valinnalle

Tutkimuskohteiksi valittiin neljä suomalaista yliopistoa, joissa kahdessa on oma sisäinen tarkastaja ja kahdessa sisäinen tarkastus hoidetaan ostopalveluna oman organisaation ulkopuolelta. Organisoititavoiltaan erilaiset yliopistot valittiin, koska on luultavaa, että sisäisen tarkastuksen organisointimuoto vaikuttaa olennaisesti sisäisen tarkastuksen painopisteiden valintaan ja sitä kautta sisäisen tarkastuksen painoarvoon ja hyödyllisyyteen organisaatiolle sisäisen valvonnan ja corporate governancen näkökulmista. Sinänsä juuri näiden neljän tutkittavan yliopiston valinta perustui lähinnä satunnaisuuteen. Se, että kaikista valtion organisaatioyksiköistä valittiin tutkittavaksi juuri yliopistot, johtuu pitkälti valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan sisäisen tarkastuksen jaoston vuonna 2006 tekemän selvityksen tuloksista, jossa yliopistojen sisäisen valvonnan todettiin olevan erittäin niukasti resursoitu ja sisäisen tarkastuksen keskenään erilaista painopistealueiltaan¹⁰⁶.

Ainoastaan kolme valituista yliopistoista vastasi kyselyyn, ja osoitti täten olevansa käytävissä tutkimuskohteiksi. Näistä yhden yliopiston vastaukset olivat siinä määrin suppeat ja ylimalkaiset, että ko. yliopisto rajautui tutkimuskohteiden ulkopuolelle. Näin jäljelle jäi kaksi, kaiketi edustavaa tutkimuskohdetta, joista toisella yliopistolla on oma sisäinen tarkastaja ja toinen ostaa sisäisen tarkastuksen palvelut oman organisaationsa ulkopuolelta ostopalveluna. Käyttöön saatuja tietoja sitouduttiin käsittelemään nimettöminä, joten tässä tutkimuksessa käytetään lähemmin tarkasteltavista yliopistoista ni-

¹⁰⁶ Valtiovarainministeriön tiedote 8/2007

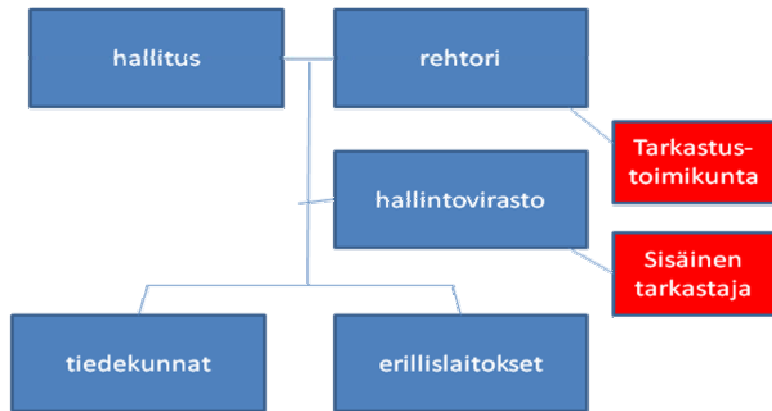
miä Omatarkastaja yliopisto ja Ostopalvelu yliopisto, nimien kuvatessa ko. yliopistojen valitsemaa tapaa hoitaa sisäinen tarkastus.

6.3 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen tutkimuskohteissa

6.3.1 Organisointi omaa sisäistä tarkastusta käyttäen

Omatarkastaja yliopisto on organisoinut sisäisen tarkastuksen osaksi omaa organisaatiota virkaan nimitetyn sisäisen tarkastajan muodossa. Organisaatiolla on ollut yksi oma sisäinen tarkastaja nyt noin kymmenen vuoden ajan. Saman ajan organisaatiolla on ollut lisäksi tarkastustoimikunta.

Sisäinen tarkastus on organisoitu Omatarkastaja yliopistossa hallintojohtajan alaisuuteen. Vararehtorin johtama, rehtorin nimittämä tarkastustoimikunta, mikä käsittelee sisäisen tarkastajan valmistelemia ja esille ottamia asioita vuosisuunnitelman ja vuosiraportin lisäksi, on organisatorisesti rehtorin alaisuudessa (kuva 10). Organisoititapa on määritelty ko. yliopiston sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä.



Kuva 10 Omatarkastaja yliopiston organisaatiokaavio

Omatarkastaja yliopisto ei ole havainnut haittoja tai ristiriitoja tätä organisoititapaa käyttäessään, vaan kokee käytetyn mallin toimivaksi.

6.3.2 Organisointi sisäinen tarkastus ulkopuoliselta organisaatiolta ostaen

Ostopalvelu yliopisto on organisoinut sisäisen tarkastuksen ostopalveluna, jonka tuottaja on Auditor Oy (kuva 11). Yliopisto muutti organisoinnin ulkoa ostetuksi vuonna 2003, mihin asti rahoituspäällikkö hoiti sisäisen tarkastuksen oman toimensa ohella.



Kuva 11 Ostopalvelu yliopiston organisaatiokaavio

Organisointitapaa päätettiin vaihtaa Ostopalvelu yliopistossa, koska koettiin, että sisäisen tarkastuksen riittävää tasoa ei kyetä takaamaan oman toimen ohessa tehtäviä hoitaa. Ostopalvelun eduiksi yliopisto mainitseekin erillisyydestä johtuvan riippumattomuuden, korkean erikoisammattitaidon ja riittävän resursoinnin.

6.4 Sisäinen tarkastuksen menetelmät, raportointi ja resursointi

6.4.1 Menetelmät, raportointi ja resursointi omaa sisäistä tarkastusta käyttäen

Omatarkastaja yliopiston sisäinen tarkastus laatii vuosittain sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman, mistä selviävät ko. vuoden aikaiset sisäisen tarkastuksen painopisteet. Vuosisuunnitelma etenee lausunnolle tarkastustoimikuntaan, minkä jälkeen hallintojohtaja hyväksyy sen.

Tarkastuskohteiden valinnassa kuullaan eri yksiköiden johtoa ja muuta henkilökuntaa, sekä myös ylioppilaskuntaa. Tarkastuskohteet valikoituvat ajankohtaisuuden, riskipitoisuuden sekä EU-lainsäädännön perusteella. Merkittävä vaikutus on myös Valtiontalouden Tarkastusviraston kommentteilla edellisen vuoden tilintarkastuskertomuksessa.

Omatarkastaja yliopiston tarkastustoimikunta antaa lausunnon sisäisen tarkastuksen

laatimasta vuosisuunnitelmasta, minkä jälkeen hallintojohtaja vahvistaa vuosisuunnitelman pohjalta laaditun tarkastussuunnitelman.

Vuoden päätyttyä sisäinen tarkastus laatii vuosiraportin toteutuneista tarkastuskohteista esiin nousseine huomioineen.

Sisäisen tarkastuksen ohjesäännön mukainen työnjako on perusteellisemmin esitetty kuvassa 12.

| | |
|---------------------|--|
| Sisäinen tarkastus | <ul style="list-style-type: none"> - vuosisuunnitelman laatiminen - tarkastussuunnitelman laatiminen - työsuunnitelmien laatiminen - tarkastuksen toteutus - tarkastuskertomusten laatiminen - toimikunnassa käsiteltävien asioiden valmistelu |
| Hallintojohtaja | <ul style="list-style-type: none"> - hyväksyy tarkastussuunnitelman - saa tiedokseen tarkastuskertomukset - raportoi tarkastuksen tuloksista rehtorille - vastaa sisäisen valvonnan järjestämisestä ja kehittämisestä yhdessä rehtorin kanssa |
| Rehtori | <ul style="list-style-type: none"> - saa tiedokseen tarkastusten tulokset - vastaa sisäisen valvonnan järjestämisestä ja kehittämisestä yhdessä hallintojohtajan kanssa |
| Tarkastustoimikunta | <ul style="list-style-type: none"> - lausunto vuosisuunnitelmasta - sisäisen tarkastuksen esiin tuomien asioiden käsittely - vuosiraportin käsittely |
| Hallitus | <ul style="list-style-type: none"> - saa tarkastussuunnitelman tiedokseen - saa vuosiraportin tiedokseen |

Kuva 12 Omataarkastaja yliopiston sisäisen tarkastuksen ohjesäännön mukainen työnjako

Sisäisen tarkastuksen toiminnon palveluksessa on Omataarkastaja yliopistossa yksi kokopäiväinen sisäinen tarkastaja.

6.4.2 Menetelmät, raportointi ja resursointi sisäinen tarkastus ulkopuoliselta organisaatiolta ostaen

Audiator Oy laatii vuosittain sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman yhteistyössä Ostopalvelu yliopiston talouspäällikön ja suunnittelupäällikön kanssa. Suunnitelman hyväksyvät rehtori ja hallintojohtaja.

Tarkastuskohteet vaihtelevat painottuen kulloinkin ajankohtaisiin asioihin. Siihen mitä organisaatioyksikköjä minäkin vuonna tarkastetaan, vaikuttaa mm. yksiköiden ulkopuolisen rahoitusosuuden suuruus, yksiköiden toiminnan hankintapainotteisuus ja yksiköiden heikko taloudellinen asema.

Ostopalvelu yliopiston käyttämä sisäisen tarkastuksen työnjako on perusteellisemmin esitetty kuvassa 13.

| | |
|--------------------------------|--|
| Sisäinen tarkastus, Auditor Oy | <ul style="list-style-type: none"> - laatii tarkastussuunnitelman hallintojohtajan, talouspäällikön ja suunnittelupäällikön kanssa käytyjen neuvottelujen perusteella - tarkastuksen toteutus - laatii arviointisuunnitelman tarkastuskohteista - laatii tarkastusmuistiot - konsultointi |
| Hallintojohtaja | <ul style="list-style-type: none"> - vastaa sisäisen tarkastuksen järjestämisestä - vastaanottaa arviointisuunnitelmat tarkastuskohteista - vastaanottaa tarkastusraportit |
| Rehtori | <ul style="list-style-type: none"> - vastaanottaa sisäisen tarkastuksen raportin vähintään kahdesti vuodessa tai tarpeen mukaan |
| Suunnittelupäällikkö | <ul style="list-style-type: none"> - vastaanottaa tarkastusraportit |
| Taluspäällikkö | <ul style="list-style-type: none"> - vastaanottaa tarkastusraportit |
| Tutkimuspalvelut -yksikkö | <ul style="list-style-type: none"> - vastaanottaa tarkastusraportit |

Kuva 13 Ostopalvelu yliopiston sisäisen tarkastuksen työnjako

Ostopalvelusopimuksessa on sovittu noin 30 tarkastuspäivän ostamisesta vuosittain, mikä on maksanut Ostopalvelu yliopistolle noin 16 000 euroa vuonna 2006. Lisäksi yliopisto osoittaa sisäisen tarkastuksen käyttöön vaihtelevassa määrin virkatyötä.

6.5 Sisäisen tarkastuksen sisältö

6.5.1 Sisältö omaa sisäistä tarkastusta käyttäen

Vuosiraportin v.2006 mukainen sisältö

Projektien hallinta

Koska yliopiston liiketaloudellisen maksullisen palvelutoiminnan on oltava kannattavaa ja Omataarkastaja yliopiston koko rahoituksesta n. 35 prosenttia tulee ns. täydentävänä projektirahoituksena, on tarkastuksen kohteeksi otettu projektien hallinta niin liiketaloudellisen maksullisen palvelutoiminnan projekteissa kuin myös yhteisrahoitteisessa sopimustutkimuksessa, valtion virastojen välisissä sopimuksissa (mukaan lukien Suomen Akatemia) ja EU-rahoituksessa.

Tarkastuksessa todettiin, että tarkastettujen projektien talous- ja hallintoasiat oli hoidettu asianmukaisesti.

Lisäksi tarkastettiin maksullisen toiminnan varoin palkatun henkilöstön työajan seuranta, koska maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot projektin kustannuksista, tuotoista ja kustannusvastaavuudesta. Valtiontalouden tarkastusvirasto on useissa tilintarkastuskertomuksissaan huomauttanut virkатыön osuudesta annetun tiedon luotettavuudesta ja kehottanut vuonna 2005 yliopistoa ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin työajan kohdentamisen parantamiseksi.

Tarkastuksessa todettiin, että Omataarkastaja yliopistossa on 1.1.2006 otettu käyttöön henkilöstön työsuunnitelma- ja työaikajärjestelmä, jota projekteissa työtä tekevien henkilöiden on käytettävä. Järjestelmän avulla työajan seuranta saadaan vaaditulle tasolle, mikäli järjestelmää käytetään kattavasti ja käyttöä valvotaan riittävästi.

Tulossopimusten taloudellinen toteutuminen

Tulossopimukseen ja rahoituksen jakautumiseen liittyen tarkastettiin yliopiston rahoitusmallin periaatteiden noudattamista tiedekuntien tekemissä rahanjakopäätöksissä. Lähtienä tarkasteltiin tulosohjausmallin käyttöönoton tuomia hyötyjä johtotasolle osoitetun kyselytutkimuksen avulla.

Tehdyn kyselyn perusteella pääteltiin, että laskennallisen mallin käyttö rahoituksen jakamisessa on sopiva ja käyttöön otettu malli sinänsä onnistunut. Mallin jalkauttamisessa laitostasolle todettiin olevan kuitenkin vielä puutteita. Varsinkin laitosten yhteishankkeiden ja laitosten rajojen ylittävien rahoitusten kohdalla pelisäännöt ovat epäselviä.

Menojen ja tulojen käsittely

Menojen ja tulojen käsittelyä eri yksiköissä on tarkasteltu atk-järjestelmien hyödyntämismahdollisuuksien, laillisuuden, tehokkuuden, riskin ja työn toimivuuden näkökulmista. Myös tiedonkulkua eri ohjelmien välillä on selvitetty.

Menojen käsittelyssä ongelmaksi on koettu korjausten suuri määrä, mikä aiheuttaa sen, että talousraportit eivät ole luotettavia, ajantasaista tietoa ei ole aina saatavissa ja työ-määrä lisääntyy. Tärkeäksi tavoitteeksi todettiin kerralla oikein tekeminen. Lisäksi kiinnitettiin huomiota sisäisen laskutuksen työllistävyyteen ja monimutkaisuuteen. Sisäistä laskutusta uudistettiin vähemmän työllistäväksi ja yksinkertaisemmaksi huomioiden kuitenkin sisäisen valvonnan toimivuus ja riskien minimointi. Uudistuksen myötä kertyvää sisäisen laskutuksen aineistoa saatiin vähennettyä 60 prosenttia.

Tulojen käsittelyssä oli tarpeen kehittää tietoturvaltaan parempi laskutusohjelma, joka sopii paremmin yhteen muiden olemassa olevien taloushallintojärjestelmien kanssa kuin käytössä oleva ohjelma. Toimenpiteisiin asian tilan parantamiseksi on ryhdytty tarkastusvuonna 2006.

Hankintatoimi

Hankintatoimen tarkastuksen tavoitteena oli hankintalain ja yliopiston omien sisäisten ohjeiden noudattamisen tehostaminen, koska julkisen sektorin hankinnoista tehdään helposti valituksia.

Tarkastuksessa todettiin, että keskitetysti kilpailutettujen hankintojen kohdalla sopimuksia noudatetaan hyvin, vähäisiä poikkeuksia kuitenkin on. Pääosin hankintalain velvoitteet todettiin olevan tiedostettu, mutta yksittäiset hankintoihin liittyvät kysymykset vaivaavat edelleen yliopiston eri yksiköitä.

Matkanhallintajärjestelmästä saatavat tiedot

Tavoitteena käytössä olevan matkanhallintajärjestelmän tarkastuksessa oli järjestelmästä saatavien raporttien kehittäminen ja monitasoisten raporttien laatimisen ongelmien poistaminen.

Tarkastusvuonna järjestelmään kehitettiin mahdollisuus ns. tietovarastopohjaiseen raportointiin, mikä kerrottiin otettavan uutena ominaisuutena käyttöön vuonna 2007. Lisäksi järjestelmän koodiluokituksia muutettiin paremmin raportoinnin tarpeita vastaa-

viksi. Matkakustannusten oikeellisuuden varmistamiseksi raportointi poimii taloudelliset tiedot suoraan virallisesta taloushallintajärjestelmästä.

Apurahat

Apurahoja koskevat menettelyohjeet on ajantasaistettu. Hallintojohtosäännön muutoksella tiedekuntien ja laitosten apurahoista päättäminen on siirretty rehtorilta tiedekuntien dekaaneille.

Tarkastuksen tavoitteena oli yksiköiden tukeminen apurahamenettelyistä annettujen uusien ohjeiden noudattamisessa sekä mahdollisten vaillinaisuuksien tai ristiriitaisuuksien esille tuominen.

Tarkastuksen perusteella todettiin, että uudet ohjeet ovat selkeyttäneet menettelyä ja ne soveltuvat käytettäviksi vähäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta. Tarkastettujen yksiköiden todettiin noudattavan pääsääntöisesti uutta ohjeistusta apurahamenettelyssään.

Kassantarkastukset

Sisäinen tarkastaja on tarkastanut yliopiston pääkassan ja todennut sen olevan hoidettu hyvin. Muissa kassantarkastuksissa on todettu lievää ristiriitaisuutta käytännön kassanhoidossa kassakohtaisten ohjeiden ja taloussäännön määräysten osalta. Toimenpiteisiin asian korjaamiseksi on ryhdytty.

Muut huomioon otettavat asiat

Tietojärjestelmien kehittäminen ja manuaalisten työvaiheiden vähentäminen on edelleen ajankohtaista riskien vähentämiseksi ja tehokkuuden ja luotettavuuden maksimoimiseksi.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on todennut vuoden 2005 toimintakertomuksessa olleen Omataarkastaja yliopiston sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman olevan laadittu ilman hyväksyttyä viitekehystä. Lisäksi se on maininnut systemaattisen riskien tunnistamisen ja arvioinnin olevan vielä kesken. Omataarkastaja yliopiston tarkastustoimikunta on käsitellyt asiaa ja todennut, että tarkoituksenmukaisinta on sitoa riskien tunnistaminen ja arviointi tehtävän laatutyön yhteyteen. Laatutyössä käytetään työvälineenä mm. CAF-itsearviointimallia, joka on hyväksytty arviointi- ja vahvistuslausumankin viitekehyyksiksi sillä edellytyksellä, että siinä otetaan riittävästi huomioon sisäisen valvonnan näkökohdat ja vaatimukset.

Osana valtion tuottavuusohjelmaa on kartoitettu koko hallinnonalan talous- ja henkilöstöhallinnon tila tarkoituksena tukipalveluiden tehostaminen, ja sitä kautta mahdollisuus lisätä voimavaroja ydintoimintoihin. Tarkastusvuonna Opetusministeriö päätti perustaa hallinnonalalle yhteisen talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen. Siirtyminen palvelukeskuksen piiriin tulee tapahtumaan vuoden 2009 loppuun mennessä.

Omatarkastaja yliopiston sisälle on myös alettu perustaa sisäisiä palvelukeskuksia sisäisten palvelujen tehostamiseksi.

Rehtori on asettanut tarkastustoimikunnan sisäisen tarkastuksen ohjaamiseksi ja kehittämiseksi. Sen lisäksi on otettu käyttöön sähköinen asiakaspalautejärjestelmä.

Vuosisuunnitelman v. 2007 mukainen sisältö

Taustatekijöinä vuoden 2007 tarkastussuunnitelman laatimiselle mainitaan valtionhallinnon muutokset, joita ovat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnin toteutus, tilinpäätöksen uudistuminen ja opetusministeriön hallinnonalan vuosien 2006—2010 tuottavuusohjelman toimeenpano.

Sisäisen tarkastuksen kerrotaan osallistuvan voimassa olevien sääntöjen ja ohjeiden noudattamisen seurantaan kulloisenkin tarkastuksen yhteydessä. Lisäksi sisäinen tarkastus osallistuu tietojärjestelmien kehittämiseen.

Sisäinen valvonta ja riskienhallinta

Tarkastuksen tarkoituksena ovat sisäisen valvonnan toimivuuden seuraaminen ja organisaation eri tasojen tukeminen järkevän ja systemaattisen riskienhallinnan toteuttamisessa.

Projektien hallinta

Tarkastetaan erityisesti maksullisen palvelutoiminnan projekteja ja niihin palkatun henkilöstön työajan seuranta sekä virkatyön osuutta projekteissa. Lisäksi tarkastuksen kohteena on päättyvän EU-rahoituksen maksatuspäätösten muodostuminen suhteessa hankepäätökseen. Tavoitteena on mm. projektien kokonaishallinnan kehittäminen sekä ohjeistuksen puutteellisuudesta aiheutuvat ongelmat.

Tulojen käsittely

Tarkastetaan yliopiston saatavien laskuttamista, maksusuoritusten saapumisen viivästyksiä, perintätoimenpiteisiin ryhtymistä, saatavien valvontaa sekä saatavien tileistä

poistamista. Pyrkimyksenä on taloussäännössä ja ohjeissa laskutusmenettelyistä annettujen menettelytapojen noudattamisen tehostaminen.

Hankintatoimi

Tarkastetaan uuden hankintalain perusteella laaditun hankintoihin liittyvän sisäisen ohjeistuksen noudattamista.

Tietojärjestelmistä saatavat tiedot

Tarkastuksella pyritään lisäämään tietoa saatavilla olevan tiedon hyödyntämisestä ja parantamaan tietojen oikeellisuutta ja ajantasaisuutta. Lisäksi tarkoituksena on tietojärjestelmien käytettävyyteen vaikuttaminen sekä saatavien tietojen selkeyden lisääminen. Erityisenä tarkastelun kohteena mainitaan projektien hallintaa koskevat tiedot ja tiedon tuottamisen kehittämistarpeet projektien osalta.

Lukuvuoden jaksotus

Tarkastuksella selvitetään, onko hallituksen päätös lukuvuoden jaksottamisesta syksy-, kevät- ja kesäkauteen toteutunut käytännössä.

Vuosisuunnitelmassa mainittujen tarkastuskohteiden lisäksi sisäinen tarkastus osallistuu kehittämiskonsultointiin, aineistoanalyysiin ja muihin tilannekohtaisesti määräytyviin tehtäviin, mikäli se resurssien puitteissa on mahdollista.

6.5.2 Sisältö sisäinen tarkastus ulkopuoliselta organisaatiolta ostaen

Vuosiraportin v. 2006 mukainen sisältö

Audiator Oy raportoi sisäisen tarkastuksen toteutuneen tarkastuksen osalta vuonna 2006 lähes suunnitellulla tavalla. Lisäksi sisäinen tarkastus toimi yliopiston tukena annettaessa sisäisen valvonnan varmistus- ja arviointilausumaa vuodelta 2005.

Vuosiraportti ei kerro mitä kaikkea tarkastusvuonna on sisäisen tarkastuksen taholta käyty läpi, mutta se nostaa keskeisimmät havainnot esiin ja tekee niistä johtopäätökset.

Laatujärjestelmä

Laatujärjestelmää on kehitetty Ostopalvelu yliopistossa vuoden 2006 aikana sekä opetuksen, tutkimuksen että tukipalvelujen osalta. Sisäisen tarkastuksen näkemys on, että

laatujärjestelmän kehittäminen edistää myös sisäisen valvonnan toteutumista ja riskienhallintaa.

Maksullisen palvelutoiminnan hallinnointi

Sekä ulkopuolisen rahoituksen hallinnoinnissa että projektien hankintojen suorittamisessa havaittiin heikkouksia. Ongelmat liittyivät kustannusten kohdentamiseen projekteille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti sekä kustannusten tukikelpoisuuteen. Riski tulojen menetykseen todettiin olevan vakavasti otettava. Lisäksi heikkouksia esiintyi maksullisen palvelutoiminnan liiketaloudellisen kannattavuuden perusteissa sekä hankintakilpailutusprosesseissa. Organisaatioyksiköille annetun ohjeistuksen katsottiin olevan kuitenkin riittävä, joten syynä lienee joko tietämättömyys ohjeistuksesta tai sitten ohjeiden noudattamatta jättäminen. Maksullisen palvelutoiminnan hallinnoinnin mainitaan edellyttävän kehittämistoimenpiteitä.

Tulosohjauksen terävöittäminen

Sisäinen tarkastus suosittelee yliopistolle tekemänsä sisäisen tarkastuksen perusteella tulosohjauksen terävöittämistä, jotta tulosohjaus edistäisi paremmin yliopiston strategian toteutumista.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuus

Sisäisen tarkastuksen löydösten mukaan sisäinen valvonta ja riskienhallinta ovat antamassa johdolle oikeaa kuvaa ja kohtuullisen varmuuden tavoitteiden saavuttamisesta. Yliopiston johto ei kuitenkaan saa sisäisen tarkastuksen mielestä riittävän hyvää kuvaa strategisten linjausten toteutumisesta.

Uusiksi haasteiksi sisäinen tarkastus mainitsee julkisten hankintojen uuden lainsäädännön sekä hyvän tiedonhallintatavan edistämisen. Lisäksi sisäinen tarkastus suosittaa jatkossa sisäisen tarkastuksen suositusten jälkiseurannan mukaan ottamista sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmaan.

Vuosisuunnitelman v.2007 mukainen sisältö

Ostopalvelu yliopisto ja Auditor Oy ovat sopineet noin 30 vuosittaisen tarkastuspäivän laajuudesta sisäisestä tarkastuksesta. Ehdotus sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmaksi tehdään sopimukseen perustuvan ajankäytön laajuuksi yliopiston kanssa käytyjen neuvottelujen pohjalta tarkastuskohteet nimeten.

Tarkastettavat organisaatioyksiköt

Tarkastussuunnitelmassa on eritelty neljä Ostopalvelu yliopiston organisaatioyksikköä, joiden toimintaan tarkastus on ko. tarkastusvuonna tarkoitus kohdistaa. Tarkastus on luonteeltaan toiminnan arviointia ja valvontaa eri osa-alueilla sekä varmistusta oikeista menettelyistä riskien hallitsemiseksi laadittavan arviointisuunnitelman mukaisesti. Sisäinen tarkastus laatii tarkastuskohteista arvion sisäisen valvonnan rakenteista ja menettelytavoista, niiden riittävyttä ja toimivuutta erityisesti tarkastellen. Lisäksi sisäinen tarkastus vetää tarkastuksesta johtopäätökset, joiden perusteella se antaa suosituksen korjaavista toimenpiteistä.

Koulutus- ja konsultointitoiminta

Sisäinen tarkastus kouluttaa ja konsultoi Ostopalvelu yliopistoa vuonna 2007 taloussääntöön liittyen sekä hankintalain muuttuessa uuden ohjeistuksen laadintaan liittyen. Lisäksi sisäinen tarkastus on mukana sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausuman laatimisessa.

Vuoden 2007 vuosisuunnitelmaan kuulumattomina tehtäväsisältöinä Ostopalvelu yliopisto mainitsee tutkimushaastattelussa lisäksi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan konsultoinnin, tulosohejajärjestelmän kehittämiskonsultoinnin, sisäisten ohjeiden ja sääntöjen konsultoinnin, kokonaiskustannusmalliin liittyvän konsultoinnin sekä EU-projektitarkastuksen.

6.6 Sisäisen tarkastuksen löydösten hyödyntäminen

Omatarkastaja yliopistossa sisäisen tarkastuksen esittämät ehdotukset pääsääntöisesti toteutetaan, mikäli niiden toteutus ei aiheuta suuria kustannuksia organisaatiolle. Myös laajemmat, kustannusvaikutuksiltaan merkittävät ehdotukset johtavat usein erilaisiin pohdintoihin ja käsittelyihin. Toimenpide-ehdotusten toteuttaminen on siis hyvin yleistä.

Ostopalvelu yliopistossa sisäisen tarkastuksen tekemien ehdotusten toimeenpanoa mietitään tapauskohtaisesti johdon, tarkastuskohteen ja sisäisen tarkastuksen yhteisessä palautepalaverissa. Myös myöhemmin palataan sisäisen tarkastuksen tekemiin huomioihin tarkastaen aiemmin tarkastuksissa esiinnousseiden toimenpide-ehdotusten nykytila.

Lisäksi sekä Omataarkastaja yliopisto että Ostopalvelu yliopisto hyödyntävät sisäisen tarkastuksen havaintoja tilinpäätöksen arviointi- ja vahvistuslausuman laadinnassa.

6.7 Organisaation sisäisenä ja ostopalveluna toteutetun sisäisen tarkastuksen vertaaminen

Ensi tutustumalta case -organisaatioiden sisäisen tarkastuksen toiminnot vaikuttavat todella erilaisilta.

Jo lähtökohtainen ero oman organisaation sisällä tuotetun ja oman organisaation ulkopuolelta ostetun sisäisen tarkastuksen toiminnon välillä on merkittävä. Omataarkastaja yliopisto käyttää oman organisaation virkaan nimitettyä sisäistä tarkastajaa, joka toimii virkavastuulla. Ostopalvelu yliopisto sen sijaan ostaa sisäisen tarkastuksen palvelun oman organisaation ulkopuolelta tarjouskilpailun voittaneelta osakeyhtiömuotoiselta organisaatiolta. Viittaan jo aiemmin mainitsemaani professori Myllymäen käsitykseen siitä, että sisäinen tarkastus on niin vastuunalainen tehtävä, että se edellyttää virkavastuun toteutumista¹⁰⁷, mikä on myös oma käsitykseni asiasta.

Lisäksi merkittävän eron organisoinnissa muodostaa se, miten korkealle johtoon ja kokonaisvaltaisesti läpi organisaation sisäinen tarkastus ulottaa informaationsa. Kun Ostopalvelu yliopistossa sisäisen tarkastuksen raportointi ulottuu ainoastaan rehtorin tasolle asti, Omataarkastaja yliopistossa tieto kulkee myös hallituksen tiedoksi. Lisäksi Omataarkastaja yliopistossa toimii tarkastustoimikunta, joka käsittelee sisäisen tarkastuksen esiin nostamat asiat. Hirvonen, Niskakangas ja Steiner ovat omistajaohjausta käsittelevässä kirjassaan tuoneet ilmi, että ammattitaitoinen hallitus on avainasemassa kustannustehokkuuden ja palvelutason parantamisessa pätevän johdon valitsemisen kautta.¹⁰⁸ Tämän perusteella on helppo päätellä hallituksen roolin olevan mittava myös sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuudessa, eikä hallitusta voi jättää sisäisen valvonnan asioiden käsittelyn ulkopuolelle sisäisten tarkastajien riippumattomuutta vaarantamatta.¹⁰⁹

Toinen merkittävä ero muodostuu sisäiselle tarkastukselle osoitetuista resursseista ja sitä kautta saatavasta sisäisen tarkastuksen palvelusta tarkastusvuorokausina. Kun Osto-

¹⁰⁷ Myllymäki 1994, s.100—101

¹⁰⁸ Hirvonen ym. 2003, s. 84

¹⁰⁹ Hirvonen ym. 2003, s. 225

palvelu yliopistolla on käytössään sopimuksensa mukaiset noin 30 sisäisen tarkastuksen työvuorokautta kalenterivuodessa on Omatarkastaja yliopistolla käytössään vuorokausia noin 210, vuosilomat jo työpäivien lukumäärästä vähennettynä.

Paitsi merkittävä määrä työvuorokausia on erona myös luonnollisesti sisäiselle tarkastukselle muodostuva hinta. Kun Ostopalvelu yliopiston sisäinen tarkastus kustantaa noin 16 000 euroa vuosittain, on Omatarkastaja yliopiston vuosikustannus vähintään 50 000 euron luokkaa (tarkka kustannus ei ole tiedossa). Suoraan näiden hintojen vertaaminen ei kuitenkaan ole mahdollista, koska Omatarkastaja yliopiston sisäinen tarkastus hoitaa paljon sellaisia tehtäviä, joita Ostopalvelu yliopistossa hoitavat väistämättä muilla nimikkeillä virkoihin nimitetyt virkamiehet. Kuten se itsekkin mainitsee, kuluu sisäisen tarkastuksen toteuttamiseen ostopalvelusopimushinnan lisäksi vaihteleva määrä virkatyötä.

Tehdyn tutkimuksen perusteella ei voida päätellä sitä, kuinka paljon eroa oman sisäisen tarkastuksen ja ulkopuolelta ostetun sisäisen tarkastuksen asiantuntemuksessa on. Voi olla, että asiantuntemuksessa ei ole eroa lainkaan. Ulkopuolisen organisaation osalta asiantuntemus riippuu paljolti siitä, kuinka hyvä kollektiivinen asiantuntemus asiantuntijayrityksessä on ja kuinka paljon se panostaa henkilöstönsä kehittämiseen. Organisaation henkilöstöpolitiikkakin on merkittävässä roolissa. Myös oman sisäisen tarkastuksen kyseessä ollessa ammattitaidon kehittäminen ja henkilövalinnat ovat avainasemassa. Hyvin pitkälti ammattitaito ja asiantuntevuus henkilöityvät niin oman organisaation virkamieheen kuin ulkopuolista organisaatiota edustavaan sisäiseen tarkastajaankin. Tutkimushaastattelusta käy kuitenkin ilmi, että käytettäessä oman toimen ohella sisäisen tarkastajan tehtäviä hoitavaa omaan organisaatioon kuuluvaa virkamiestä (kuten Ostopalvelu yliopisto aiemmin teki) ammattitaito ja asiantuntemus ovat huomattavasti vähäisemmät kuin joko omaa sisäiseen tarkastukseen erikoistunutta toimintoa käyttäen tai sisäiseen tarkastukseen erikoistuneelta yritykseltä palvelut ostaen.

Miten erot sitten näkyvät käytännössä sisäisen tarkastuksen työn tuloksissa? Konkreettisesti ero on nähtävissä case-organisaatioiden sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmissa ja vuosiraporteissa. Siinä missä Omatarkastaja yliopiston dokumentit ovat mittavia ja seikkaperäisiä ovat Ostopalvelu yliopiston dokumentit hyvin suppeita eikä asioiden käsittelemisessä edetä juuri otsikkotasoa pidemmälle. Toki Ostopalvelu yliopisto varmasti raportoi kattavammin asioista joko suullisesti tai osana tarkastusraportteja, mutta

toisaalta niin tekee varmasti myös Omatarkastaja yliopisto. Koska kumpikin yliopisto on korostanut laatujärjestelmää käyttämällään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehikkona ihmetyttää Ostopalvelu yliopiston vähäinen sisäisen tarkastuksen tietojen dokumentointi, se kun on yksi laatujärjestelmän käyttämisen kantavia voimia.

Mitä tulee sisäisen tarkastuksen painopisteiden valintaan, on tutkittujen asiakirjojen ja tehdyn tutkimushaastattelun pohjalta selkeästi nähtävissä, että Ostopalvelu yliopiston sisäinen tarkastus painottuu enemmän yksittäisten organisaatioyksiköiden toiminnan tarkastamiseen sekä erilaisten asioiden konsultointiin kuin Omatarkastaja yliopiston sisäinen tarkastus. Omatarkastaja yliopiston sisäisen tarkastuksen painopisteet ovat enemmän tiettyihin toimintoihin kohdistuvia, yleisemmin läpi koko organisaation kulkevia kuin yksittäisiin yksikköihin keskittyviä. Kumpi menettelytapa sitten on parempi, siitä voidaan olla montaa mieltä. Saattaa olla tehokkaampaa keskittyä tiettyihin, kenties ongelmiksi koettuihin toimintoihin pyrkien saattamaan toiminnot yhtäläisiksi ja sitä kautta kehittämään koko organisaation toimintaa, kuin keskittyä joihinkin tiettyihin yksikköihin, ovat niiden asiat sitten kunnossa tai eivät. Merkittävän lisän Omatarkastaja yliopiston sisäisen tarkastuksen palveluihin antaa vielä mahdollisuus reagoida lyhyelläkin varoitusaajalla tarkastusvuoden kuluessa ilmeneviin akuutteihin tarkastusta tai kehittämistä vaativiin asiakokonaisuuksiin.

Se mielikuva mikä tutkimuksen perusteella näistä kahdesta tavasta hoitaa sisäinen tarkastus muodostuu, on vahvasti samanlainen kuin oletettavissa oli ennen tutkimuksen tekemisen aloittamista: Sisäisen tarkastuksen anti organisaatiolle on huomattavasti merkittävämpi omaa sisäistä tarkastusta käyttäen kuin ulkopuolelta ostettuna. Voisi jopa väittää, että siihen sijoitetut eurot tulevat takaisin toiminnan kehittämisen ja riskien välttämisen kautta. Oman sisäisen tarkastuksen toiminnon oleminen osana organisaatiota myös korostaa koko organisaatiolle sisäisen tarkastuksen merkittävyyttä yhtenä toimintaa kehittävänä tekijänä sekä osana vastuullista toimintaa.

6.8 Sisäisen tarkastuksen vertaaminen olemassa oleviin viitekehyksiin

6.8.1 Löydökset suhteessa Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastusker- tomuksiin

Mielenkiintoista on se, että molemmat yliopistot ovat saaneet liki täsmälleen samasanaisen tilinpäätöskertomuksen Valtiontalouden tarkastusvirastolta vuodelta 2006. Siitä huolimatta yliopistoilla on ollut Valtiontalouden tarkastusvirastosta eri virkamies tarkastuksen toteuttajana.

Molempien yliopistojen kohdalla tilinpäätöksen tuloksellisuuden kuvausta on moitittu toiminnallisen tehokkuuden lukujen osalta. Valtiontalouden tarkastusviraston mielestä kummankaan toiminnallisesta tehokkuudesta esitettyjä lukuja ei voida pitää oikeina ja riittävinä, koska toiminnallisesta tehokkuudesta esitettyihin tietoihin sisältyy työkustannusten kohdentamisesta aiheutuvaa arvionvaraisuutta. Sekä Omatarkastaja yliopisto että Ostopalvelu yliopisto ovat veloitettu ilmoittamaan tarkastusvirastolle lyhyellä aikataululla, mihin toimenpiteisiin ne ovat ryhtyneet tuloksellisuuden laskentatoimen järjestämiseksi talousarviolain 16 §:n edellyttämällä tavalla.

Sisäisen valvonnan osalta on myös puututtu samaan asiaan, eli puutteelliseen työkustannusten kohdentamiseen tuloksellisuuden laskentatoimen mahdollistamisen kannalta.¹¹⁰

Tilintarkastuskertomuksissa esiin nostettua ongelmaa on pyritty korjaamaan Omatarkastaja yliopistossa jo vuonna 2006 käyttöön otetun työsuunnitelma- ja työaikajärjestelmän avulla. Sisäisen tarkastuksen vuosiraportissa 2006 mainitaan, että Valtiontalouden tarkastusvirasto on jo useampana vuonna puuttunut asiaan tilintarkastuskertomuksissaan ja kehottanut vuoden 2005 tilintarkastuskertomuksessa yliopistoa ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin työajan kohdistamisen parantamiseksi. Työajan seuranta on tarkastettu vuonna 2006 ja vuoden 2007 tarkastussuunnitelmaan se on otettu jälleen mukaan osana projektien hallintaa.

Ostopalvelu yliopiston sisäisen tarkastuksen vuosiraportti 2006 ja vuosisuunnitelma 2007 eivät anna selkeää kuvaa siitä, mitä työkustannusten kohdentamisen hyväksi on jo tehty tai ollaan aikeissa tehdä. Maksullisen palvelutoiminnan hallinnointi on kuitenkin nostettu esiin yhtenä keskeisimmistä havainnoista nimenomaan kustannusten kohdistamiseen liittyen. On oletettavaa, että se tarkoittaa myös työvoimakustannusten kohdistamista esim. työajan seurannan perusteella toteuttaen. Vaikka vuoden 2007 vuosisuunnitelmaan ei olekaan sisällytetty työvoimakustannusten kohdentamisen tarkastamista tai edes projektihallinnan kustannusten kohdentamisen tarkastamista on oletettavaa, että

¹¹⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto, tilintarkastuskertomukset 2006

asiat tulevat esiin neljän organisaatioyksikön koko toiminnan tarkastuksen yhteydessä. Se toki edellyttää, että kyseisissä organisaatioyksiköissä harjoitetaan projektitoimintaa virkatyön ohella tai lisäksi. Mikäli vuonna 2006 sisäisen tarkastuksen suosittama sisäisen tarkastuksen tekemien suositusten jälkiseuranta otetaan käytännöksi, tulee maksullisen palvelutoiminnan hallinnoinnin kautta todennäköisesti tarkastettua työajan kohdentamiseen liittyvät käytännöt.

6.8.2 Löydökset suhteessa organisaatioiden tulossopimukseen¹¹¹

Omatarkastaja yliopiston tulossopimus vuodelle 2007 sisältää tavoitteen yliopiston kustannusseurannan kehittamisestä siten, että kokonaiskustannusmallin käyttäminen on mahdollista. Tämä sisältää myös mahdollisuuden toteutuneen työajan kohdentamiseen nykyistä kattavammin. Vastaavuus sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmaan 2007 on siis tältä osin ilmeinen. Muiden tulossopimustavoitteiden osalta ei ole nähtävissä suoraa yhteyttä sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmaan.

Ostopalvelu yliopiston tulossopimus vuodelle 2007 sisältää myös tavoitteen kokonaiskustannusmallin käyttämisen mahdollistamisesta. Tältä osin myös Ostopalvelu yliopiston sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma tulee yhdentymään tulossopimukseen siltä osin, mikäli tarkastettavat yksiköt harjoittavat projektitoimintaa.

Kaikkiaan näyttää siltä, että yliopistojen tulossopimukset ovat hyvin samankaltaisia, mikä selittynee toiminnan samankaltaisuudella. Olisi olettanut tulossopimusten ja sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmien välisen yhteyden olevan selkeämmin havaittavissa useammallakin tulossopimusosa-alueella.

6.8.3 Löydökset suhteessa sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunnan arviointikehikkoon

Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunta on laatinut Coso-Erm-viitekehikkoon perustuvan suosituksen valtionhallinnon hyvästä käytännöstä sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan riskienhallinnan kehittämistarpeiden, riittävyyden ja asianmukaisuuden arviointiin. Suositus sisältää arviointikehikon, mikä on laadittu tukemaan

¹¹¹ Netra – Valtionhallinnon internetraportointi

valtion virastojen johtoa ja asiantuntijoita sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman valmistelussa. Kun virasto soveltaa arviointikehikkoa on tärkeää, että sisäinen valvonta ja riskienhallinta eivät muodostu erilliseksi ja raskaaksi prosessikseen vaan ne integroidaan kiinteäksi osaksi tulosohjausta, johtamista ja organisaatioyksikön perustoimintoja.¹¹²

Jäljempänä tarkastellaan arviointikehikon kutakin arviointialuetta lyhyesti pohtien näkykö aihealue case -organisaatioiden sisäisen tarkastuksen organisoinnissa, vuosiraporteissa tai vuosisuunnitelmissa. Tutustumatta syvemmin case -organisaatioiden toimintaan on mahdotonta arvioida arviointikehikon toteutumista kokonaisvaltaisesti, niinpä sitä tarkastellaan tässä tutkimuksessa vain sisäisen tarkastuksen toteuttamisen näkökulmasta.

Sisäinen toimintaympäristö ja toimintarakenteet

Sisäisellä toimintaympäristöllä käsitetään arviointikehikossa mm. johdon asennetta ja toimenpiteitä organisaation riskinottoa ja valvonnan tärkeyttä kohtaan. Aihealueen käsittelemät osatekijät ovat organisointi, suhtautuminen riskeihin, hyvän hallinnon periaatteiden toteutuminen, johdon arvot, periaatteet ja toimintatapa, organisaatorakenne, toimivallan jakaminen, henkilöstöhallinnan menettelyt ja henkilöstön pätevyys.¹¹³

Toimintakulttuurin osalta molempien tarkasteltujen case -organisaatioiden voi ajatella kiinnittävän paljon huomioita toiminnan lainmukaisuuteen ja säännösten noudattamiseen. Omata tarkastaja yliopistossa se ilmenee aihealueittaisen, läpi organisaation kulkevan tarkastamisen kautta ja Ostopalvelu yliopistossa yksittäisten organisaatioyksiköiden tarkastamisen kautta. Molemmissa tapauksissa poikkeamiin reagoidaan ja annetaan toiminnan korjaavaa ohjeistusta virheellisesti toteutetusta asiasta.

Molemmissa case -organisaatioissa voi niin ikään arvioida olevan selkeä organisaatorakenne ja vastuunjako. Vastuu ja organisointi on sisäisen tarkastuksen osalta toteutettu organisaatioissa hieman eri tavalla, mutta molemmissa vastuunjako on kuitenkin selkeä. Se, tukeeko Ostopalvelu yliopiston organisointitapa sisäisen tarkastuksen toteuttamista jää hieman epävarmaksi, koska sisäisen tarkastuksen suunnitelmia ja raportteja

¹¹² Valtiovarainministeriö tiedote VM 042/00/2004

¹¹³ Valtiovarainministeriö tiedote VM 042/00/2004

ei käsitellä organisaation ylimmillä tasoilla eikä osana organisaatiota ole tarkastustoimikuntaa tai muuta erityisesti tarkastusasioita valvovaa tahoa.

Sisäiselle tarkastukselle osoitetut resurssit ovat Omatarkastaja yliopistossa luultavimmin riittävät, mutta Ostopalvelu yliopiston resursointi saattaa olla toiminnan luonteeseen nähden hieman vähäistä. Ostopalvelu yliopisto on kyllä kehittänyt omaa osaamistaan ostopalvelun kautta ja siten lisännyt sisäiselle tarkastukselle osoitettuja resursseja viime vuosina, mitä voi pitää positiivisena kehityksenä.

Tavoitteiden asettaminen

Arviointikehikon mukaan tavoitteiden asettamisessa tulee arvioida ulkoisesta ja sisäisestä toimintaympäristöstä tavoitteiden saavuttamiselle koituvat riskit ja huomioida ne tavoitteita toteuttavien toimenpiteiden määrittelyssä.¹¹⁴

Molemmat case -organisaatiot laativat vuositasoiset suunnitelmat sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteista painopisteineen. Lisäksi case -organisaatioiden sisäisen tarkastuksen suunnittelu ja seuranta näyttäisivät olevan molemmissa organisaatioissa hyvällä tolalla. Tarkastuskohteiden valinnassa vaikuttavat ajankohtaisuus ja riskipitoisuus, joten tavoitteiden asettamisen voidaan katsoa olevan arviointikehikon suosituksen mukaista yleisellä tasolla.

Toiminnan avoimuudessa saattaa olla toivomisen varaa Ostopalvelu yliopistossa, sillä sen osalta ei ole ainakaan yleisesti saatavana sisäisen tarkastuksen dokumentteja. Siitä huolimatta niitä saattaa olla saatavana organisaation sisäisinä asiakirjoina. Sen sijaan Omatarkastaja yliopisto on hoitanut sisäisen tarkastuksen suunnitelmien ja raporttien tarkastelun todella avoimesti internetin kautta.

Sisäisen tarkastuksen tavoitteet pitkällä aikavälillä eivät selviä tutkimusmateriaalista, joten niiden asettamista ei voida tämän tutkimuksen yhteydessä arvioida. Myöskään sisäisen tarkastuksen tehokkuudelle ja tuloksellisuudelle asetetuista tavoitteista seurantamittareineen ei löydy viitteitä tutkimusmateriaalista.

Riskien tunnistaminen ja arviointi sekä riskeihin vastaaminen

Riskien tunnistamiseen kuuluu arviointikehikossa sekä uhkaavien seikkojen tunnistaminen että niiden dokumentointi. Riskien arvioinnilla käsitetään olennaisimmille riskeille

¹¹⁴ Valtiovarainministeriö tiedote VM 042/00/2004 s. 27

arvioitua riskin toteutumisen todennäköisyyttä ja mahdollisen toteutumisen vaikutusta tavoitteiden saavuttamiselle. Riskeihin vastaaminen taas on päättämistä siitä, mitä riskejä otetaan ja miten riskejä hallitaan. Riskien suhteuttamisessa käytetään vertaamista lainsäädäntöön sekä ylempien valtionviranomaisten asettamiin linjauksiin kuin myös oman organisaation riskinottohalua ja -kykyä.

Riskien tunnistaminen ja arviointi liittyvät hyvin läheisesti sisäiseen tarkastukseen, joten molemmilla case -organisaatioilla näyttäisi tutkimusaineiston perusteella olevan riskien toteutumisen vähentämiseen tähtäävä työ melko hyvin hallinnassa. Katsoisin silti, että riskienhallinta koko organisaation tasolla on paremmin hoidettu Omatarkastaja yliopistossa, jossa sisäisen tarkastuksen tuottama tieto kulkee aina organisaation ylimpään johtoon asti. Ostopalvelu yliopiston riskien hallinnassa sisäisen tarkastuksen tuottama tieto saattaa jäädä huomioimatta ja hyödyntämättä, koska tieto jää tutkimusaineiston perusteella suorittavalle tasolle ja toimivaan johtoon eikä siten kulkeudu ylimpiin hallintoelimiin.

Huomionarvoista on, että molempien organisaatioiden sisäinen tarkastus on panostanut projektien hallinnoimisen kautta projektivarojen tulouttamiseen kohdistuvien riskien pienentämiseen, mikä on toisaalta ollut jopa valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomuksessa edellytetty toimenpide. Lisäksi molemmat organisaatiot ovat huomioineet hankintalain muuttumisen vaikutuksesta ohjeistukseen vaadittavat muutokset vuoden 2007 tarkastussuunnitelmissaan, ja siten ennakoineet lain muuttumisesta aiheutuviin riskien eliminoimisen.

Ostopalvelu yliopiston sisäisen tarkastuksen hyvydeksi mainitsisin riskeihin liittyvänä toimenpiteenä arviointikehikon perusteella laaditun sisäisen tarkastuksen räätälöimän yksinkertaisen työvälineen, jolla johto arvioi yliopiston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa. Toinen Ostopalvelu yliopiston sisäisen tarkastuksen ansio on mielestäni sen virallisen sisäisen tarkastuksen vuosiraportin lyhyys ja ytimekkyys, mikä saattaa olla tarpeen, jotta todella merkittävät riskit saataisiin ylimmän johdon tietoisuuteen erotettuina muusta raportointimassasta.

Valvontatoimenpiteet (kontrollit)

Valvontatoimenpiteiden tehtävä arviointimallissa on kohtuullisen varmuuden tuottaminen organisaation tavoitteiden saavuttamisesta halutulla tavalla. Valvontatoimenpiteet

ovat menettelyitä, joilla riskiä voidaan pienentää, joko niin, että estetään riskin toteutuminen tai niin, että pienennetään riskin toteutumisesta aiheutuneita kielteisiä vaikutuksia.¹¹⁵ Yksi sisäisen tarkastuksen tehtävistä on juuri kontrollien toimivuuden varmistaminen.

Molempien case -organisaatioiden osalla sisäinen tarkastus seuraa annettujen sääntöjen ja ohjeiden noudattamista osana tarkastustehtävänsä valvontatoimenpiteitä. Lisäksi varsinkin Omatarkastaja yliopisto mainitsee tarkastavansa toimintaprosesseja kiinnittäen huomiota prosessin kohtiin, joissa kontrollit ovat riittämättömät.

Aiempien kontrollien lisäksi Ostopalvelu yliopisto on suosittanut sisäisen tarkastuksen tekemien suositusten jälkiseurannan mukaan ottamista tulevien vuosien tarkastussuunnitelmiin. Vuoden 2007 tarkastussuunnitelmaan jälkiseurantaa ei ole kuitenkaan vielä lisätty.

Molempien case -organisaatioiden sisäinen tarkastus osallistuu sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman valmisteluun ja laatimiseen.

Tiedonkulku

Tiedonkululla varmistetaan arviointikehikossa, että organisaation johdolla, henkilöstöllä ja sidosryhmillä on olennainen ja käyttökelpoinen tieto oikea-aikaisesti saatavilla.¹¹⁶

Omatarkastaja yliopisto on varmistanut tiedonkulun henkilöstöltä sisäiselle tarkastukselle luomalla käyttöön sähköisen palautejärjestelmän. Lisäksi molemmat case -organisaatiot käyttävät toiminnassaan laatujärjestelmää, jolla osaltaan varmistetaan hyvää tiedonkulkua organisaatiossa. Tiedonkulku sisäisestä tarkastuksesta ylimmällä johdolle on Omatarkastaja yliopistossa varmistettu määrittelemällä sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä organisaatorakenne hyvin sisäisen valvonta ja tarkastus huomioivaksi.

Molemmat organisaatiot raportoivat tarkastustapauksista tarkastuskertomuksin tai -raportein myös tarkastuksen kohteena olevalle organisaation osalle.

¹¹⁵ Valtiovarainministeriö tiedote VM 042/00/2004 s. 33—34

¹¹⁶ Valtiovarainministeriö tiedote VM 042/00/2004 s. 35—36

Seuranta

Arviointikehikon mukaisella seurannalla toteutetaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointia ja kehittämistä. Seuranta voi liittyä osana tavanomaiseen toimintaan tai olla erillistä, määräajoin tehtävää arviointia.¹¹⁷

Omatarkastaja yliopisto toteuttaa osana sisäistä tarkastusta säännöllisesti pääkassantarkastuksen. Lisäksi molemmat case -organisaatiot osallistuvat jatkuvasti sisäisen valvonnan tilan arviointiin ja huomioivat toiminnassaan valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset. Molemmat organisaatiot ovat kehittäneet oman tapansa käsitellä tarkastusraportit.

Yleisesti ottaen voidaan tarkasteltujen asioiden sanoa olevan melko hyvällä tasolla case -organisaatioiden sisäisen tarkastuksen osalta. Sitä, onko asiat hyvin hoidettuja myös koko organisaation osalta, on mahdoton tämän tutkimuksen perusteella päätellä. Olisi mielenkiintoista saada tietää, miten paljon organisaatiot ovat hyödyntäneet arviointikehikon oppeja ja miten mahtavat asiat suhteessa arviointikehikkoon olla niissä valtion organisaatioissa, joissa ei käytetä lainkaan sisäisen tarkastuksen toimintoa.

6.8.4 Löydökset suhteessa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit ovat kansainvälisen sisäisten tarkastajien ammattiyhdistyksen IIA:n (The Institute of Internal Auditors) määrittänyt siitä, miten sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa. Samalla ne toimivat viitekehyksenä, jonka puitteissa lisäarvoa tuottavat sisäisen tarkastuksen tehtävät suoritetaan.¹¹⁸

Ominaisuusstandardit 1100—1130 – Riippumattomuus ja objektiivisuus¹¹⁹

Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit lähtevät siitä, että sisäisen tarkastuksen tulee olla riippumatonta ja objektiivista toimintaa, jonka on tuotettava lisäarvoa organisaatiolle sekä parannettava sen toimintaa. Herää kysymys, voiko organisaatiossa hallintojohtajan alaisuudessa työskentelevä virkamies, sisäinen tarkastaja, olla riippumaton ja objektiivinen tarkastaessaan omaa organisaatiotansa ja myös oman esimie-

¹¹⁷ Valtiovarainministeriö tiedote VM 042/00/2004 s. 37

¹¹⁸ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit 2004, s. 1—2

¹¹⁹ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardien käänös, s. 4—5

hensä toimintaa? Entä sitten ulkopuolinen yritys, joka rahoittaa toimintansa palvelemla määräaikaisen sopimuksen tehnyttä valtion organisaatiota? On luultavaa, että mitä merkittävämpi riippuvuussuhde on kyseessä (esim. työnsaantimahdollisuus muista organisaatioista, sopimuksen koko suhteessa organisaation sopimuskantaan) sitä enemmän objektiivisuus on uhatta vaarantua. Ammattimaisessa toiminnassa objektiivisuus ei ehkä ole vaarassa, mutta sisäisen tarkastuksen omana riskitekijänä tilanne on hyvä tiedostaa. Varsinkin konsultointipalvelujen kyseessä ollessa on varmistuttava siitä, että objektiivisuus tai riippumattomuus ei vaarannu.

Ominaisuusstandardit 1200—1230 – Ammattitaito ja ammatillinen huolellisuus¹²⁰

Hyvin pitkälti ammattitaito määräytyy sen mukaan, millaisen henkilön organisaatio onnistuu palkkaamaan, oli palkkaajana sitten yliopisto tai ulkopuolinen asiantuntijaorganisaatio. Kyseisissä case -organisaatioissa todennäköisesti ammattitaito -vaade tulee täytettyä, onhan toisella yliopisto-organisaatiolla palveluksessaan kokenut sisäinen tarkastaja ja toisella yhteistyökumppanina arvostettu tarkastustoimisto, joka on luultavasti pystynyt houkuttelemaan palvelukseensa ammattitaitoisia sisäisiä tarkastajia. Merkittävää on kuitenkin se, että sisäisen tarkastajan työssä tulee ammattitaitoa kehittää jatkuvasti, mihin palkanmaksajaorganisaation on osoitettava riittävästi resursseja. Tutkimusmateriaalin mukaan ainakin Omatarkastaja yliopisto panostaa jatkuvaan kehittämiseen riittävästi.

Ominaisuusstandardit 1300—1340 – Laadun varmistus- ja kehittämisohjelma¹²¹

Kummassakaan tutkituista case -organisaatioista ei näkynyt viitteitä siitä, että standardin edellyttämä laadun varmistus- ja kehittämisohjelma olisi kehitetty tai se olisi toiminnassa. Ostopalvelu yliopiston kohdalla oli kyllä maininta siitä, että yliopiston laatusertifiointi oli suoritettu, mutta tietoa laadun kehittämisestä sisäisen tarkastuksen osalta ei ollut saatavilla. Kehittämiseksi voitaneen kuitenkin lukea se, että Ostopalvelu yliopisto on siirtynyt oman toiminnan ohella sisäisen tarkastuksen hoitamisesta ammattimaisempaan tapaan hoitaa sisäinen tarkastus ostopalvelun avulla.

Kummankaan organisaation raporteissa ei ollut standardin suosittellemaa mainintaa kansainvälisten ammattistandardien mukaisesti suoritetusta sisäisestä tarkastuksesta. Ken-

¹²⁰ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardien käännös, s.5—7

¹²¹ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardien käännös, s. 7—8

ties se johtuu siitä, että sisäisen tarkastuksen laadun kehittämis- ja varmistusohjelma ei ole ollut organisaatioissa käytössä, jolloin lausumaa ei voi myöskään käyttää.

Toteutustapastandardit 2000—2060 – Sisäisen tarkastuksen johtaminen¹²²

Sisäisen tarkastuksen järjestäminen on Omataarkastaja yliopistossa asetettu hallintojohtajan ja rehtorin vastuulle sekä Ostopalvelu yliopistossa hallintojohtajan vastuulle. Varsinaista sisäisen tarkastuksen johtajaa ei ole kummassakaan organisaatiossa.

Molemmissa organisaatioissa sisäisen tarkastuksen toimintasuunnitelmat tehdään johdon vahvistettavaksi vuosittain ja tehdyt suunnitelmat sisältävät myös konsultointitehtävät.

Omatarkastaja yliopiston sisäisen tarkastuksen raportointi on standardin mukaista, eli säännöllinen raportointi menee aina hallitukselle ja ylimmälle johdolle saakka. Sen sijaan Ostopalvelu yliopiston sisäinen tarkastus raportoi ainoastaan rehtoritasolle asti.

Toteutustapastandardit 2100—2130 – Työn luonne¹²³

Sekä omaa sisäistä tarkastusta että ulkopuolista organisaatiota käytettäessä sisäisen tarkastuksen työn luonne on standardin mukainen. Molemmissa case -tapauksissa riskienhallinta, valvonta ja toimintojen kehittäminen ovat avainroolissa.

Toteutustapastandardit 2200—2240 – Tehtävän suunnittelu¹²⁴

Sisäisen tarkastuksen tehtäväkohtaista suunnittelua ja raportointia ei tässä tutkimuksessa tarkasteltu lainkaan.

Toteutustapastandardit 2300—2340 – Tehtävän toteuttaminen¹²⁵

Sisäisen tarkastuksen tehtävien toteuttamista ei tarkasteltu tässä tutkimuksessa.

Toteutustapastandardit 2400—2440 – Tulosten raportointi¹²⁶

Standardin mukaisesti sisäisen tarkastuksen johtaja vastaa tulosten raportoinnista asianmukaisille tahoille. Omataarkastaja yliopistossa tulokset raportoidaan kattavasti,

¹²² Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardien käännös, s. 9—10

¹²³ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardien käännös, s. 10—12

¹²⁴ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardien käännös, s. 12—14

¹²⁵ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardien käännös, s. 15

¹²⁶ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardien käännös, s. 15—17

mutta tutkimuksen perusteella Ostopalvelu yliopistossa ainakin raporttien jakelussa, ellei myös itse raportoinnissa on kehitettävää.

Toteutustapastandardit 2500 ja 2600 – Kehittämistoimenpiteiden seuranta ja johdon hyväksymät riskit¹²⁷

Sisäisen tarkastuksen johtajan on standardin mukaan luotava järjestelmä johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanon seuraamiseksi. Seuranta käsittää sekä toimenpiteiden toteuttamisen seurannan että varmistumisen siitä, että organisaatio ottaa tietoisesti riskin jättämällä toimenpiteen toteuttamatta. Sisäisen tarkastuksen johdon tulee myös reagoida silloin kun se katsoo, että riski on organisaation kannalta liian suuri ja keskustella organisaation ylimmän johdon kanssa tilanteesta. Mikäli asia ei keskusteluin ratkea, se tulee viedä organisaation hallitukselle ratkaistavaksi. Tässä tutkimuksessa käsitellyn aineiston perusteella ei ole nähtävissä viitteitä tilanteista, joissa olisi ajauduttu edellä mainitun kaltaisiin tilanteisiin.

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisiin ammattistandardeihin nähden molempien case - organisaatioiden sisäisen tarkastuksen toiminta näyttää, niiltä osin mitä tutkimusmateriaali kattaa, miltei standardit täyttävältä. Ainoat puutteet näyttäisivät olevan Ostopalvelu yliopiston raportoinnin jakelun ja raporttien sisällön mahdolliset vaillinaisuudet, mitkä ovat merkittäviä puutteita lisäarvon ja organisaation kehittämisen sekä valvonnankin kannalta.

7. Yhteenveto ja päätelmät

Tutkielma selvensi tätä monimuotoista corporate governancen ja sisäisen valvonnan kenttää. Se antoi lisävakuutusta siitä, miten tärkeitä toimintoja sekä corporate governance että sisäinen valvonta ja tarkastus ovat kaikille organisaatioille, mukaan lukien valtionhallinnon organisaatiot.

Teoriassa valtionhallinnon ohjaus- ja valvontakäytännöt vaikuttavat toimivilta ja oikean suuntaisilta, kuten tulosohjaukseen siirtyminen asetettavine tulostavoitteineen ja jälkikäteisine valvontoineen. Valvonnan saralla näyttäisi silti olevan paljon kehitettävää. Herää kysymys, ovatko sisäisen valvonnan säännökset liian väljät vai missä on vika, kun sel-

¹²⁷ Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, standardienkäännös, s. 17

laisetkin valtionhallinnon organisaatiot, joiden toiminta edellyttäisi mittavia sisäisen valvonnan ja tarkastuksen toimia, voivat suorittaa velvollisuutensa hyväksyttävästi ilman suurempia ponnistuksia sisäisen tarkastuksen saralla. Sisäisen valvonnan ja myös tehokkaan sisäisen tarkastuksen tarve kun on valtiolla ilmeinen jo pelkästään value for money- ja läpinäkyvyys -vaateiden tähden.

Tutkimuksen mukaan sillä ei näyttäisi olevan merkitystä sisäisen tarkastuksen painopisteisiin tai asiantuntemukseen, onko sisäinen tarkastus hoidettu organisaation omana toimintana vai ulkoa ostettuna ostopalveluna. Enemmän näyttäisi olevan merkitystä sillä, kuinka paljon organisaatio on valmis maksamaan sisäisen tarkastuksen suorittamisesta ja siitä lisäarvosta, mikä sillä on sisäisen tarkastuksen kautta mahdollisuus saada. Resursoimalla hieman enemmän voi saada todella paljon lisäarvoa organisaation toiminnan jatkuvaan kehittämiseen.

Negatiivisesti yllätti se tila, missä sisäinen valvonta vuonna 2006 tehdyn selvityksen mukaan vielä valtiolla on, joskin tilan saattoi epäilläkin olevan huono. Toisaalta myönteisesti yllätti se suuri määrä ponnistuksia, joita valtionhallinnon ylimmällä taholla on tehty asioiden tilan parantamiseksi, esimerkkinä sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunnan tekemä mittava kehitystyö sisäisen valvonnan kehittämiseksi. Asioiden tilan voi olettaa olevan valtionhallinnossa edelleen kehnolla tolalla, mikä saattaa johtua virastojen ja yksittäisten valtion organisaatioyksiköiden sitoutumattomuudesta sisäisen valvonnan ja hyvän johtamis- ja hallintotavan kehittämiseen osaksi päivittäistä toimintaa. Pelkkä vaade toimintakertomukseen lisättävästä lausumasta sisäisen valvonnan tilasta ei ole riittävä motivoimaan organisaatioyksiköitä oikeaan toiminnan kehittämiseen näillä saroilla. Nyt on aika vaatia tekoja, sillä uhallakin, että virastojen johto tuntee varpailleen astutun, kun vapautta valita askelten suunta rajoitetaan.

Corporate governance vaikuttaa näin lähemmän tarkastelun jälkeen vieläkin paremmalta apuvälineeltä kuin saattoi ajatella sen olevan. Myös valtionhallintoon olisi hyvä laatia omat suositukset hyvästä hallinto- ja johtamistavasta corporate governance suosituksia soveltaen nykyisen arviointikehikon rinnalle, koska arviointikehikkoa ei välttämättä mielletä organisaatioissa hallinnon ja johtamisen kehittämisen apuvälineeksi. Sisäistä tarkastusta tavalla tai toisella toteuttavien organisaatioyksiköiden tulee huomioitua corporate governance –periaatteet melko kattavasti sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien kautta, kuten tutkimuksesta käy ilmi, mutta huolen aiheeksi jäävät

edelleen ne lukuisat valtionhallinnon organisaatioyksiköt, jotka eivät harjoita sisäistä tarkastusta lainkaan. Corporate governance tulisi huomioida paremmin myös virastojen tulostavoitteita määriteltäessä, ellei niin ole jo joidenkin virastojen kohdalla tehtykin. Vuonna 2003 voimaan tullut uusi hallintolaki on askel hyvään suuntaan, mutta lisäponnistukset olisivat vielä kuitenkin paikallaan.

Vuoteen 2011 asti nimetyltä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnalta on lupa odottaa paljon. Sen soisi kehittävän niin luontevia ja erinomaisia työkaluja sisäisen valvonnan kehittämiseen, että virastot innostuisivat ottamaan niitä käyttöönsä ja oppisivat ymmärtämään corporate governancen ja sisäisen valvonnan ja erityisesti sisäisen tarkastuksen merkityksen oman toimintansa kehittämässä ja tuloksellisuuden lisäämisessä. Sisäisen tarkastuksen yhteys sisäiseen valvontaan ja corporate governancen on niin selkeä, että mitään näistä kolmesta ei voi sivuuttaa olankohautuksella hyvinkään perustellen. On toivottavaa, että neuvottelukunta panostaisi sisäisen tarkastuksen organisoimiseen esimerkiksi luomalla toimialoittaista tai alueellista yhteistyötä, taikka pohtimalla, voisiko sisäisen tarkastuksen hoitaa kuten talous- ja henkilöstöhallinnonkin, palvelukeskusten kautta tai samantyyppistä organisoimista rakentaen.

Valtiontalouden tarkastusviraston tehtävä osana sisäistä valvontaa näyttää tutkimuksen perusteella epäselvältä, ja vaikealta mieltää osaksi sisäistä tai ulkoistakaan tarkastustoimintaa. Varmasti sillä on oma paikkansa valvontakokonaisuudessa, mutta olisi toivottavaa kehittää sen tehtäviä ja selkeyttää työnjakoa organisaatioyksiköiden sisäisen tarkastuksen ja valtiontalouden tarkastusviraston välillä.

Uskon edelleen, että hyödyntämällä oikein modernin sisäisen tarkastuksen ja valvonnan mahdollisuudet organisaatio kulkee vääjäämättä tehokkaasti ja luotettavasti kohti hyvää johtamis- ja hallintotapaa.

Lähdeluettelo

Kirjalliset lähteet

Adamec Bruce A., Leinicke Linda M., Ostrosky Joyce A. & Rexroad W. Max. Getting a leg up. *Internal Auditor*, Jun2005, Vol. 62 Issue 3, s. 40—45.

Adams Michael B. Agency theory and the internal audit. *Managerial auditing journal*, 1994, Vol. 9 No. 8, s.8—12.

Baker Neil. Tomorrow's internal auditor. *Internal Auditor*, Dec2007, Vol. 64 Issue 6, s. 44—50.

Bartsiotas George. An expanding role. *Internal Auditor*, Apr2008, Vol. 65 Issue 2, s. 35—36.

Buttery Roger, Hurford Chris & Simpson Robert K. *Audit in the public sector*. Second Edition. Hertfordshire 1993.

Chadwick William E. Keeping internal auditing in-house. *Internal Auditor*, Jun2000, Vol. 57 Issue 3.

Corporate governance -selvitys. Hyvä hallintotapa puntarissa. Deloitte, 2007.

Douma Sytse & Schreuder Hein. *Economic approaches to organizations*. 3. painos. Gosport, Englanti 2002.

Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Kokonaisvaltainen ajatusmalli organisaation riskienhallintaan). 2004.

Halla Ilona, Hättinen Raija, Grönfors-Kallio Anneli, Malm Saara, Kaisanlahti Timo, Kontula Lisbet & Väisänen Heljä. *Corporate Governance Suomessa*. Helsinki 2003.

Hirsjärvi Sirkka, Sajavaara Paula & Remes Pirkko. *Tutki ja kirjoita*. Helsinki 2000.

Hirvonen Ahti, Niskakangas Heikki & Steiner Maj-Lis. *Corporate governance, Hyvä omistajaohjaus ja hallitustyöskentely*. Juva 2003.

Holopainen Atte, Koivu Eila, Kuuluvainen Antero, Lappalainen Keijo, Leppiniemi Jarmo, Mikola Matti & Vehmas Keijo. *Sisäinen tarkastus*. Helsinki 2006.

Kivistö Vellamo. *Valtion virastojen ja laitosten sisäinen valvonta, EU-vaikutukset*. 1998.

Mallin Christine A. *Corporate governance*. Englanti 2004.

Martin Charles L, Lavine Michael K, Baker C Richard & O'Leary John J. Outsourcing the internal audit function. CPA Journal, Feb2000, Vol. 70 Issue 2, s. 58—59.

Mattila Matti. Tehtävänä valvonta. Versio 4. Helsinki 2007.

McCall Sam M. The auditor as consultant. Internal Auditor, Dec2002, Vol 59 Issue 6, s. 35—39.

Meklin Pentti. Valtiontalouden perusteet. 4. painos. Helsinki 2002.

Moeller Rober & Witt Herbert. Brink's modern internal auditing. Kanada 1999.

Myllymäki Arvo. Julkistalouden valvonta. Helsinki 1994.

OECD Proceedings Corporate governance, state-owned enterprises and privatization. OECD 1998.

Paape Leen, Scheffe Johan & Snoep pim. The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – a survey. International Journal of Auditing 7/2003.

Pickett K. H. Spencer. The internal auditor at work. A practical guide to everyday challenges. New Jersey, USA 2004.

Sawyer Lawrence B. & Vinten Gerald. The manager and the internal auditor. Partners for profit. Englanti 1996.

Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit. 30.4.2004.

Trends in finnish internal auditing. Benchmarking survey II. Helsinki 2007.

Valtiovarain controller -toiminto. Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi. 2005.

Valtiovarainministeriö, tiedote VM 042/00/2004, 20.12.2005. Valtion virastojen ja laitosten sekä rahastojen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi.

Sähköiset lähteet

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921243> , käytetty 6.6.2007.

Hallintolaki 6.6.2003/434. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2003/20030434> , käytetty 15.4.2008.

Laki valtion talousarvioista 13.5.1988/423.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1988/19880423>, käytetty 6.6.2007.

Netra – Valtionhallinnon internetraportointi. http://www.netra.fi/cognos8/cgi-bin/cognos.cgi?b_action=xts.run&m=portal/cc.xts&m_tab=i2DE391493E2C4D749A57D4C7E8694C7D, käytetty 2.5.2008.

Opetusministeriön kehittämisohjelma 2007—2011, <http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Julkaisut/2006/liitteet/mon5.pdf?lang=fi>, käytetty 11.3.2008.

Opetusministeriön tilinpäätös ja toimintakertomus 2006, <http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Julkaisut/2007/liitteet/opm16.pdf?lang=fi>, käytetty 11.3.2008.

Sisäasiainministeriön tiliviraston taloussääntö. [http://www.intermin.fi/intermin/biblio.nsf/92D4D81AF39E038DC225725D004D4A8F/\\$file/012007.pdf](http://www.intermin.fi/intermin/biblio.nsf/92D4D81AF39E038DC225725D004D4A8F/$file/012007.pdf), käytetty 6.6.2007.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta http://www.hare.vn.fi/mHankePerusSelaus.asp?h_iID=13593&tVNo=1&sTyp=Selaus, käytetty 16.4.2008.

Sisäisen valvonnan ja tarkastuksen neuvottelukunta. http://www.hare.vn.fi/mHankePerusSelaus.asp?h_iID=9545&tVNo=1&sTyp=Selaus, käytetty 16.4.2008.

Suositus listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä (Corporate Governance). 12/2003. http://www.cgfinland.fi/images/stories/pdf/cg_suositus_suomi2003.pdf, käytetty 15.4.2008.

Valtiontalouden tarkastusvirasto. http://www.vtv.fi/index.phtml?menu_id=3&lang=1, käytetty 5.3.2008.

Valtiontalouden tarkastusvirasto, tilintarkastuskertomukset 2006 http://www.vtv.fi/index.phtml?menu_id=213&lang=1, käytetty 2.5.2008.

Valtiontalouden tarkastusvirasto, valtiontalouden tarkastusjärjestelmä kuvana. http://www.vtv.fi/index.phtml?menu_id=149&lang=1, käytetty 5.3.2008.

Valtiovarainministeriön tiedote 8/2007, 18.1.2007: Suuret virastot panostavat sisäiseen tarkastukseen. http://www.vm.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/20070118Suuret/name.jsp

Luentomateriaalit

Oulasvirta Lasse, 2007. Tampereen yliopisto, opintojakso FILAA6 Sisäinen tarkastus.

Liite 1. Haastattelulomake**KYSELY SISÄISEN TARKASTUKSEN JÄRJESTÄMISESTÄ YLIOPISTOSSASI**

Kysymyksiin voi vastata kirjoittamalla vastaukset heti kysymyksien perään.

1. a) Miten sisäinen tarkastus on organisoitu edustamassasi yliopistossa? Mikäli toteutettu ostopalveluna kuka on palvelun tuottaja?

b) Mistä lähtien se on organisoitu a-kohdassa mainitulla tavalla?

c) Mikä oli aiempi organisointitapa ennen nykyistä?

d) Miksi organisointitapaa vaihdettiin?

e) Onko yliopistossanne nyt suunniteltu organisointitavan muuttamista ja jos on, niin miten?
2. Mitä etuja tai haittoja edustamasi yliopisto näkee nykyisessä organisointitavassa verrattuna muihin käytettävissä oleviin organisointitapoihin?
3. a) Mikäli organisointitapaa on vaihdettu miten tarkastuksen sisältö on muuttunut uuden organisointitavan myötä?

b) Mille alueille tarkastus nykyään painottuu?

c) Miten tarkastussuunnitelman tarkastuskohteet valitaan?
4. a) Miten tarkastustuloksia hyödynnetään?

b) Kuinka yleistä on raportissa annettujen toimenpide-ehdotusten toteuttaminen edustamassasi organisaatiossa?

- c) Talousarvioasetuksen mukaan toimintakertomuksessa tulee olla arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävyydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista. Miten olette käyttänyt sisäistä tarkastusta apuna tämän lausuman valmistelussa?
5. Mihin kaikkeen sisäistä tarkastajaa / sisäisen tarkastuksen yksikköä käytetään edustamassasi organisaatiossa?
6. a) Kuinka paljon olivat sisäisen tarkastuksen järjestämisen kustannukset v. 2006?
b) Muut sisäiselle tarkastukselle osoitettavat resurssit?

Mikäli mahdollista pyydän että saisin vastauksesi lisäksi käyttööni kuluvan vuoden tarkastussuunnitelmanne ja viime vuoden tarkastusraporttinne. Ne voi liittää vastaussähköpostiin esim. pdf -muotoisina.