TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

SISÄINEN TARKASTUS JA SEN LAATU SUURTEN KUNTIEN VALVONTAJÄRJESTELMÄSSÄ

Finanssihallinto ja
julkisyhteisöjen laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
2006
Ohjaaja(t): Lasse Oulasvirta

Anna-Mari Tuhkanen

ALKUSANAT

Tämä Pro gradu tutkielma syntyi kiinnostuksestani sisäistä tarkastusta kohtaan. Aiheen valintaan on myös edesvaikuttanut Tampereen kaupungin sisäisen tarkastuksen johtaja Keijo Lappalainen, joka auttoi varsinkin kyselyn teossa ja sen lähettämisessä eteenpäin. Haluankin kiittää sekä Keijo Lappalaista että kaikkia kyselyyn vastanneita yhteistyöstä ja tutkielmani onnistumisesta.

Pro gradun työn ohjaajana ja tarkastajana toiminutta professoria Lasse Oulasvirtaa haluan kiittää neuvoista ja ohjauksesta.

Lopuksi vielä suuret ja lämpimät kiitokset kaikille niille, erityisesti läheisimmilleni perhe- ja ystäväpiirissä, jotka myönteisyydellään ja kärsivällisyydellään ovat rohkaisseet ja vaikuttaneet työni valmistumiseen. Haluan vielä erikseen kiittää avopuolisoani, joka on suuresti auttanut ja tukenut niin hyvinä kuin huonoinakin tutkielman kirjoittamisen päivinä.

Helsingissä lokakuussa 2006

Anna-Mari Tuhkanen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos, Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Tekijä:	TUHKANEN, ANNA-MARI

Tutkielman nimi:	Sisäinen tarkastus ja sen laatu suurten kuntien valvontajärjestelmässä
Pro gradu –tutkielma:	105 sivua, 12 liitesivua
Aika:	Lokakuu 2006
Avainsanat:	agenttiteoria, kunnan valvontajärjestelmä, sisäinen valvonta, sisäinen tarkastus, laatu

---

Koska verovarat ja valtion tuki ovat yksi suurimmista kuntien tulolähteistä, on hyvin tärkeää kyetä vahvistamaan yleistä luottamusta sen suhteen, että kunnat toimivat tehokkaasti, kustannuksia säästäen ja erityisiä riskejä välttäen, mutta toiminnalliset tavoitteensa kuitenkin laadukkaasti saavuttaen. Tätä luottamusta voidaan vahvistaa hyvin toimivalla valvontajärjestelmällä. Kuntien valvontajärjestelmä muodostuu kunnan omaehtoisesta valvonnasta sekä valtion ja kuntalaisten valvonnasta. Hyvin järjestetty, toimiva ja laadukas sisäinen tarkastus täydentää kunnan valvontajärjestelmää ja näin kasvattaa yleistä luottamusta kunnan toiminnasta ja verovarojen käytöstä. Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää suurten kuntien sisäisen tarkastuksen yksikköjen toiminnan laatua, koska vain laadukas sisäinen tarkastus voi tuoda lisäarvoa. Jotta sisäisen tarkastuksen laadun tasoa voidaan selvittää, tulee tutkimuksessa ensiksi löytää keino sisäisen tarkastuksen laadun mittaamiselle. Tutkimuksessa pyritään myös kuvaamaan sisäisen tarkastuksen asemaa osana suurten kuntien valvontajärjestelmää, jotta voidaan ymmärtää sisäisen tarkastuksen merkitys valvontajärjestelmälle.

Tutkimus koostuu teoriaosasta ja empiriaosasta. Teorian avulla pyritään kuvaamaan kunnan valvontajärjestelmää ja sisäisen tarkastuksen roolia osana sitä. Tutkimuksessa käsitellään ensiksi laatukäsitettä ja yleisimpiä laadun kehittämisen menetelmiä ja apuvälineitä, jonka jälkeen tarkastellaan laadun käsitettä ja sen mittaamisen keinoja sisäisen tarkastuksen kontekstissa. Tutkimuksen empiriaosan tutkimuskohteena ovat Suomen kuuden suurimman kaupungin sisäisen tarkastuksen yksiköt. Kysely oli osoitettu kaupunkien sisäisen tarkastuksen yksiköiden johtajille ja sen avulla pyrittiin selvittämään millä tasolla on suurten kaupunkien sisäisen tarkastuksen laatu.

Tämän tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että suurten kuntien sisäisen tarkastuksen yksikköjen toiminnan laatu on yleisesti hyvällä tasolla. Vaikka laadun voidaan sanoa olevan hyvällä tasolla, tutkimuksen mukaan joitakin ongelma-alueita sisäisen tarkastuksen yksiköiden toiminnassa kuitenkin esiintyy. Ongelma-alueita ovat informaation vaihtaminen ja toimintojen koordinointi tilintarkastajien kanssa, sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelman perustuminen riskiarviointiin sekä niiden menettelyiden kuvaaminen tehtäväkohtaisessa työsuunnitelmassa, joita sovelletaan tehtävän aikana informaation hankkimisessa, analysoinnissa, arvioinnissa ja dokumentoinnissa. Lisäksi puutteita löytyy työpapereiden dokumentoinnin ohjeistuksessa, raportoinnissa ylemmälle johdolle sekä laadun varmistus- ja kehittämisohjelmassa.

SISÄLLYS

1 JOHDANTO ... 6

1.1 AIHEENVALINNAN TAUSTA ... 6
1.2 TUTKIMUSONGELMA JA TUTKIMUKSEN TAVOITTEET ... 8
1.3 TUTKIMUKSEN RAJAUKSET ... 10
1.4 TUTKIMUSOTE JA MENETELMÄ ... 11
1.5 TUTKIMUKSEN RAKENNE ... 12

2 VIITEKEHYS ... 15

2.1 AGENTTITEORIA ... 15
2.1.1 Agenttiteoria tarkastuksen olemassaolon perustana ... 16
2.1.2 Agenttiteorian soveltaminen kuntasektorille ... 19
2.1.3 Agenttiteoria ja sisäinen tarkastus ... 21
2.2 MUUT TARKASTUSTA JÄSENTÄVÄT TEORIAT ... 22
2.2.1 Motivaatioteoria ... 22
2.2.2 Informaatioteoria ... 23
2.2.3 Vakuutusteoria ... 23
2.3 TILIVELVOLLISUUS ... 24
2.3.1 Tilivelvollisuus ja tilintarkastus ... 25

3 KUNNAN HALLINNON JA TALOUDEN VALVONTA ... 27

3.1 ULKOISEN JA SISÄISEN VALVONNAN RAJOISTA ... 28
3.2 VALTION VALVONTA ... 30
3.3 KUNTALAISTEN VALVONTA ... 30
3.4 ULKOINEN VALVONTA ... 32
3.4.1 Tarkastuslautakunta ... 33
3.4.2 JHTT-tarkastus ... 34

4 SISÄINEN VALVONTA ... 37

4.1 SISÄINEN TARKKAILU ... 38
4.2 SISÄINEN TARKASTUS ... 40
4.2.1 Historiaa ... 42
4.2.2 Sisäisen tarkastuksen ammatillisen käytännön viitekehys ... 44
4.2.3 Kunnan sisäisen tarkastuksen määrittely ... 46
4.2.4 Kunnan sisäisen tarkastuksen tehtävät ... 47
4.2.5 Tarkastuslautakunnan ja JHTT-tarkastuksen suhde sisäiseen tarkastukseen ... 48
4.2.6 Sisäisen tarkastuksen asema suurten kuntien valvontajärjestelmässä ... 50

5 LAATU JA SEN KEHITTÄMISEN MENETELMÄT JA APUVÄLINEET ... 54

5.1 YLEISTÄ LAATU-KÄSITTEESTÄ ... 54
5.2 LAADUN ERI NÄKÖKULMAT ... 57
5.2.1 Transkendenttinen laadun näkökulma ... 57
5.2.2 Tuotepohjainen laadun näkökulma ... 58
5.2.3 Käyttäjäpohjainen laadun näkökulma ... 58
5.2.4 Valmistuspohjainen laadun näkökulma ... 59
5.2.5 Arvopohjainen laadun näkökulma ... 59
5.3 SISÄISEN TARKASTUKSEN ASIAKKUUDEN MÄÄRITTÄMINEN LAADUN NÄKÖKULMASTA ... 60
5.4 YLEISIMMÄT LAADUN KEHITTÄMISEN MENETELMÄT JA APUVÄLINEET ... 61
5.4.1 Laatujärjestelmät ... 62
5.4.2 Laatupalkintokriteerit ... 63
5.4.3 Muita laadun kehittämisen keinoja ... 66

6 LAADUN KÄSITE JA SEN MITTAAMINEN SISÄISEN TARKASTUKSEN KONTEKSTISSA ... 69

6.1 SISÄISEN TARKASTUKSEN LAATU PALVELUN JA TOIMINNAN LAATUNA ... 69
6.2 SISÄISEN TARKASTUKSEN LAATUUN VAIKUTTAVIA TEKIJÖITÄ TILINTARKASTAJIEN NÄKÖKULMASTA ... 70
6.3 SISÄISEN TARKASTUKSEN LAADUN MITTAAMINEN ... 71
6.4 TÄMÄN TUTKIMUKSEN LAADUN MÄÄRITELMÄ JA MITTAAMISEN KEINO ... 73

7 CASE: KUUDEN SUURIMMAN KUNNAN SISÄISEN TARKASTUKSEN LAATU ... 75
7.1 ORGANISATORINEN ASEMA ... 75
7.2 VASTUU, TEHTÄVÄT JA VALTUUDET ... 77
7.3 SUUNNITTELU JA TARKASTUSTYÖ ... 79
7.3.1 Tehtäväkohtainen työsuunnitelma ... 81
7.3.2 Tarkastustyö ja -menetelmät ... 82
7.4 RAPORTOINTI JA JÄLKISEURANTA ... 83
7.5 KOULUTUS JA KEHITYS ... 86
7.6 LAADUNVALVONTA ... 90
7.7 YHTEENVETO KYSELYN TULOKSISTA ... 93
8 YHTEENVETO JA PÄÄTELMÄT ... 97
LÄHDELUETTELO ... 102
LIITE 1: KYSELYLOMAKE ... 106

1 JOHDANTO

Tässä luvussa tarkastellaan aluksi aiheenvalinnan taustaa, jonka jälkeen määritellään tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet. Lisäksi luvussa tehdään tutkimuksen kannalta keskeiset rajaukset ja kuvaillaan tutkimusotetta ja -menetelmää. Lopuksi esitellään lyhyesti tutkimuksen rakenne.

1.1 Aiheenvalinnan tausta

Sisäisten tarkastajien työ ei juurikaan näy ulospäin ja heidän toimistaan ei kerrota paljoa julkisuudessa. Sisäiset tarkastajat eivät myöskään anna oma-aloitteisesti lausuntoja julkisuuteen. Yleensä sisäisten tarkastajien nimi tai toiminnon nimi näkyy vain organisaatiota kuvaavissa kaavioissa. Tästä johtuen hyvin moni tuntee heikosti sisäistä tarkastusta ammattina, tarkastustyön tarkoitusta ja sen sisältöä. Hyvin monella on myös väärä kuva sisäisestä tarkastuksesta. Organisaatioissa sisäinen tarkastaja saatetaan mieltää enemmänkin poliisina kuin työkaverina. Eritoten organisaation ulkopuolisten tahojen tietämys sisäisen tarkastajan työstä ja sen merkityksestä on hyvin vähäinen ja se mielletäänkin helposti tilintarkastuksen jatkeeksi.

Sisäinen tarkastus ammattina on kehittynyt hyvin paljon vuosien saatossa. Se on muuttunut perustoimintojen täyttämisestä, kuten varojen valvonnasta, johdon tärkeäksi tukitoiminnoksi. Sisäisen tarkastuksen kehittyminen on kuitenkin tapahtunut lähes kokonaan yritystoiminnan kautta. Yritystoiminnassa johto on hyödyntänyt sisäistä tarkastusta oman valvontavelvollisuutensa toteuttamisessa. Julkishallinnossa ei ole ollut vastaavaa tarvetta sisäisille tarkastajille, koska se on ollut hyvin pitkälti säännöillä rajattua. Kunnissa valvonnan suorittivat luottamushenkilötilintarkastajat sekä heitä avustavat viranhaltijatarkastajat (reviisorit). Sisäinen tarkastuksen puute oli kunnissa korvattu lisäämällä tilintarkastusta. Uuden kunnalliskulttuurin myötä kunnissa on siirrytty sääntöohjauksesta tulosohjaukseen ja tämä asettaa uusia vaatimuksia valvonnalle ja seurannalle. Tulosohjauksen seurauksena kunnan johdolla on oltava jatkuva ja välitön mahdollisuus tulosten seuraamiseen. Tulosohjaus on vaikuttanut myös siihen, että tilintarkastuksissa keskitytään entistä enemmän kunnan johdon toimien

tarkastamiseen. Kunnan johto tarvitseekin nyt tuekseen sisäisen tarkastuksen yksikön suorittamaan johdon vastuulla olevaa valvontaa.[1]

Sisäisen tarkastuksen merkitys on huomattu myös kunnallishallinnossa. On hyvin tärkeää kyetä vahvistamaan yleistä luottamusta sen suhteen, että kunta toimii tehokkaasti, kustannuksia säästäen ja erityisiä riskejä välttäen, mutta toiminnalliset tavoitteensa kuitenkin laadukkaasti saavuttaen. Sisäinen tarkastus voidaankin nähdä kunnissa yhä selkeämmin osana toiminnan arviointi- ja varmistustoimintaa sekä johdon apuna toimivaa asiantuntijatoimintaa. Hyvin järjestetty, toimiva ja laadukas sisäinen tarkastus täydentää kunnan valvontajärjestelmää ja näin kasvattaa yleistä luottamusta kunnan toiminnasta ja verovarojen käytöstä.

Sisäisen tarkastuksen merkitys on siis huomattu sekä yksityisellä että julkisella sektorilla. Sisäinen tarkastus onkin vakiinnuttamassa asemansa osana organisaatioiden valvontajärjestelmää erityisesti suurissa organisaatioissa, sillä niissä valvonnan kokonaisjärjestelmää on vaikeampi rakentaa vain yhden tarkastajatahon varaan. Valvonnan kokonaisjärjestelmän rakenne ei kuitenkaan yksin riitä, sillä sen lisäksi on kyettävä varmistamaan sen toimivuus, organisaation tarpeisiin vastaaminen, kustannustehokkuus ja erityisesti laatu. Viime vuosina sisäisestä tarkastuksesta puhuttaessa onkin noussut esiin yhä enenevissä määrin sisäisen tarkastuksen laatu. Koska sisäisten tarkastajien työhön sisältyy muiden tekemisten tarkastaminen, myös tarkastajien työn laatuun on alettu kiinnittämään huomiota. Kysymys laadusta on erityisen tärkeä monille tahoille, jotka ovat tekemisissä sisäisen tarkastuksen kanssa niin välittömästi kuin välillisestikin.

Sisäisen tarkastuksen laatu ja sen varmistus on korostunut entistä enemmän vuonna 2002 voimaan tulleiden uusittujen sisäisen tarkastuksen ammattistandardien myötä. Sisäisen tarkastajan ry:n kansainvälisen kattojärjestön IIA:n (The Institute of Internal Auditors) uusitut standardit korostavat laatua entistä enemmän, sillä niiden mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee kehittää laadun varmistus- ja kehittämisohjelma ja ylläpitää sitä. Ohjelman tulee sisältää säännöllisin väliajoin tehdyt sisäiset ja ulkoiset

[1] Niinisalo 1995, s.6-7

laatuarvioinnit ja jatkuva sisäinen seuranta. Laatua tulee siis varmistaa sekä jatkuvalla esimiesvalvonnalla ja – ohjauksella että varsinaisilla laadunvarmistustarkastuksilla.

Vaikka sisäisen tarkastuksen merkitys on huomattu sekä yksityisellä että julkisella sektorilla, kaivataan vielä kuitenkin sisäistä tarkastusta suorittavan ammattikunnan työn ja sen vaativuuden nykyistä parempaa tunnetuksi saattamista. Tätä kaivataan eritoten julkisella sektorilla, sillä sisäinen tarkastus varmistaa osaltaan kuntalaisten kunnan päätöksentekijöille delegoituen verorahojen ja päätöksenteon asianmukaista käyttöä.

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet

Yksi tärkeistä kunnallishallinnon uudistusten tavoitteista on ollut kunnan hallinnon ja talouden valvonnan parantaminen. Tarve valvonnan parantamiselle syntyy siitä, että uskottava kunnan valvontajärjestelmä luo osaltaan luottamusta julkiseen toimintaan ja demokraattisen hallintoon. Kuntalaisilla on oikeus tietää, onko kunnan taloudenhoito laillista, tuloksellista ja tarkoituksenmukaista.

Kuntalaissa on luku kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta, joka on osa kunnan valvontakokonaisuutta. Kyseisessä luvussa määrätään kunnan talouden ulkoisesta tarkastuksesta, joka pitää sisällään tilintarkastuksen ja tarkastuslautakunnan. Vaikka kunnan valvontajärjestelmä muodostuu sekä ulkoisesta että sisäisestä valvonnasta, kuntalaissa ei ole erikseen säädetty sisäisen valvonnan järjestämisestä. Sisäisellä valvonnalla on kuitenkin tärkeä rooli kunnan kokonaisvalvonnassa. Sen avulla pyritään varmistamaan oikean ja riittävän tiedon tuottaminen toiminnan kehityksestä kohti tavoitteita ja siten edesauttamaan kunnan tavoitteiden ja päämäärien saavuttamisessa.

Perinteisesti ulkoiselle valvonnalle on asetettu enemmän arvoa kuin sisäiselle valvonnalle. Vuosien saatossa kunnissa on kuitenkin ruvettu kiinnittämään yhä enemmän huomiota sisäiseen valvontaan. Sisäisen valvonnan tärkeyttä osana valvontajärjestelmää on ruvettu ymmärtämään ja sitä on ruvettu kehittämään. Tämän vuoksi sisäiseen valvontaan kohdistuneen kasvaneen kiinnostuksen ja kehittämistoimenpiteiden seurauksena kuntien sisäinen valvonta on kokonaisuutena kehittynyt. Tästä huolimatta sisäisen valvonnan toimivuuden tulisi kuitenkin olla

jatkuvasti kunnan johdon huomion kohteena. Sisäisen valvonnan menetelmiä ja järjestämistapoja tulee jatkuvasti uudistaa ja kehittää, samalla kun kunnan toiminta tai organisaation rakenne muuttuu.

Sisäinen valvonta koostuu sisäisestä tarkkailusta ja sisäisestä tarkastuksesta. Varsinkin sisäisen tarkastuksen toimi on kunnissa hyvin vaihtelevaa johtuen osittain kuntien suurista kokoeroista. Sisäisen tarkastuksen merkitystä ja asemaa ei ole täysin oivallettu kuntasektorilla, vaikka laadukas sisäinen tarkastus tehostaa organisaation sisäisen valvonnan järjestelmien toimivuutta, lisää tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyttä ja vähentää epäonnistumisriskejä[2]. Kuntien on siis kiinnitettävä entistä enemmän huomiota sisäisen tarkastuksen asemaan, merkitykseen ja laatuun osana kunnan valvontajärjestelmää.

Vaikka sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan tulee kehittää laadun varmistus- ja kehittämisohjelma sekä suorittaa sisäiset ja ulkoiset latuarvioinnit, käytännössä ohjelman kehittäminen ja laatuarvioinnit ovat lähteneet käyntiin hyvin hitaasti. Varsinkin ulkoisia laadunvarmistustarkastuksia on tehty Suomessa vielä suhteellisen vähän.

Jotta voidaan tutkia sisäisen tarkastuksen laatua, tulee ensiksi ymmärtää sisäisen tarkastuksen asema ja merkitys osana suurten kuntien valvontajärjestelmää. Tämä siksi, että sisäisen tarkastuksen laatu vaikuttaa joko suoraan tai välillisesti koko valvontajärjestelmään. Tutkimuksessa tarkastellaan sisäistä tarkastusta ja sen asemaa suurten kuntien valvontajärjestelmässä. Tavoitteena on kuvata suurten kuntien hallinnon ja talouden valvontajärjestelmää, sekä mistä tekijöistä se muodostuu. Erityisesti keskitytään sisäiseen tarkastukseen ja sen asemaan kunnan valvonnassa. Tavoitteena on kuvata sisäistä tarkastusta ja miten se sijoittuu muihin valvontakeinoihin nähden. Kun on saatu muodostettua kattava kuva kunnan valvontajärjestelmästä ja sisäisestä tarkastuksesta osana sitä, keskitytään tutkimaan sisäisen tarkastuksen laatua. Laatua tarkastellaan ensiksi yleisellä tasolla, jotta myöhemmin voidaan muodostaa käsitys sisäisen tarkastuksen laadusta ja löytää mahdolliset keinot sen mittaamiseksi.

[2] Ihalainen 1998, s.189

Tutkimuksen pääasiallisena tavoitteena on löytää vastaus seuraaviin kysymyksiin: Mikä on sisäisen tarkastuksen asema suurten kuntien valvontajärjestelmässä ja millä tasolla on suurten kuntien sisäisen tarkastuksen yksikköjen toiminnan laatu? Jotta voidaan vastata pääkysymyksiin, tulee löytää vastaus seuraaviin alakysymyksiin:

- Miten sisäisen tarkastuksen laatua voidaan mitata?
- Mistä laatu koostuu ja miten sitä voidaan mitata ja kehittää?
- Mikä on sisäisen tarkastuksen rooli ja merkitys suurten kuntien valvonnassa?
- Miten sisäinen tarkastus sijoittuu muihin valvontakeinoihin nähden?
- Miten suurten kuntien hallinnon ja talouden valvonta on järjestetty?

Jo olemassa olevan kirjallisuuden avulla pyritään vastaamaan kysymykseen sisäisen tarkastuksen asemasta suurten kuntien valvontajärjestelmässä. Kysymykseen sisäisen tarkastuksen laadun tasosta pyritään vastaamaan sekä kirjallisuuden että empirian avulla. Tarkoituksena on löytää vastaus pääkysymyksiin käyttäen apuna alakysymyksiä.

Aluksi tarkastellaan kunnan valvontajärjestelmää yleisellä tasolla. Sen jälkeen kuvataan valvontajärjestelmän osatekijöitä yksitellen. Erityisesti keskitytään sisäiseen tarkastukseen ja sen asemaan ja merkitykseen. Edellisen teoreettisen tarkastelun perusteella vastataan pääkysymykseen sisäisen tarkastuksen asemasta. Sitten tarkastellaan laatua yleisellä tasolla ja myöhemmin sovelletaan sitä sisäisen tarkastuksen laatu-käsitteen määrittelyyn ja keinoihin sen mittaamiseksi. Lopuksi alakysymysten ja niihin löydettyjen vastausten kautta sekä empirian avulla päädytään vastaamaan pääkysymykseen suurten kuntien sisäisen tarkastuksen yksikköjen toiminnan laadusta.

1.3 Tutkimuksen rajaukset

Tutkimus rajataan koskemaan suuria kuntia, joilla on omat sisäisen tarkastuksen yksiköt. Tutkimuksesta jätetään pois keskikokoiset ja pienet kunnat. Vaasan yliopistossa tehtiin vuonna 2002 tutkimus, jossa tutkittiin 118 suomalaista kuntaa ja niiden sisäisen valvonnan ja tarkastuksen nykytilaa[3].

[3] Glader & Jokipii 2003

Tutkimuksessa ilmeni seuraavanlaisia tuloksia, joiden perusteella tätä tutkimusta voidaan rajata. Yleensä keskikokoisissa kunnissa sisäisen tarkastuksen palvelu ostetaan ulkopuolisilta palvelutarjoajilta, toisilta kunnilta tai kunnat palkkaavat yhteisen sisäisen tarkastajan. Pienissä kunnissa johto pystyy yleensä itse suorittamaan valvontavelvollisuutensa ja tilintarkastajat toteavat valvonnan riittävyyden. Pienissä kunnissa johdolla on hyvin usein henkilökohtainen mahdollisuus seurata läheltä organisaation toimintaa, jolloin sisäinen tarkastus voidaan korvata johdon suorittamalla sisäisellä valvonnalla, tarkastuslautakunnan tekemällä arviointityöllä sekä tehokkaalla sisäisellä tarkkailulla. Keskikokoisissa ja pienissä kunnissa ei siis yleensä ole erillistä yksikköä suorittamassa sisäistä tarkastusta. Varsinkin keskikokoisissa kunnissa sisäisen valvonnan järjestämistavat ja sisäisen valvonnan tila on hyvin hajanainen. Yhtäältä näissä kunnissa on osoitettu resursseja sisäiseen valvontaan ja tarkastustoiminta on hyvin suunnitelmallista ja toisaalta on olemassa keskikokoisia kuntia, joissa sisäinen valvonta ja tarkastus eivät ole kovin suunnitelmallista. Voidaan sanoa, että keskikokoisissa kunnissa sisäisen tarkastuksen toimintaa ollaan vielä kehittämässä.

Koska keskikokoisissa ja pienissä kunnissa ei välttämättä ole järjestetty asianmukaista sisäistä tarkastusta ja tutkimuksen tarkoituksena on tutkia nimenomaan sisäisen tarkastuksen asemaa valvontajärjestelmässä, voidaan keskisuuret ja pienet kunnat jättää tutkimuksesta pois. Sisäisen tarkastuksen yksikköjä on eniten suurimpien kuntien joukossa. Tutkimuksen tarkoituksena onkin keskittyä nimenomaan suurten kuntien sisäisen tarkastuksen yksikköjen toimintaan.

1.4 Tutkimusote ja menetelmä

Tutkimus on jaettu kahteen osaan, joita ovat teoriaosa ja empiriaosa. Tutkimuksen alkuosa on luonteeltaan deskriptiivinen, eli siinä pyritään kuvailemaan ilmiötä ja selittämään kirjallisuuden avulla miten asiat ovat. Alkuosa rakentuu teoriakehikosta ja käsitejärjestelmästä ja tutkimusote on käsiteanalyyttinen. Tutkimus pyrkii tekstiaineistoon perustuen selvittämään sisäisen tarkastuksen asemaa suurten kuntien valvontajärjestelmässä. Tutkimus pyrkii myös tekstiaineistoon perustuvan tulkitsevan tutkimuksen keinoin selvittämään sisäisen tarkastuksen laadun käsitettä sekä löytämään keino sisäisen tarkastuksen laadun mittaamiselle.

Tutkimuksen empiirinen osuus perustuu Suomen kuuden suurimman kunnan sisäisen tarkastuksen yksiköille tehtyyn kyselyyn, joten käytetty aineisto on primaariaineistoa. Kysely perustuu teoreettisen tutkimuksen avulla löydettyyn laadun mittaamisen keinoon. Kysely on lähetetty kuuden suurimman kunnan, joita ovat asukasluvun mukaisessa suuruusjärjestyksessä Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Turku ja Oulu, sisäisen tarkastuksen johtajille. Näissä kaikissa on erillinen sisäisen tarkastuksen yksikkö, jolloin kyselyn avulla voidaan vertailla sisäisten tarkastusyksikköjen laadun tasoa.

Sisäisen tarkastuksen ja kunnan valvontajärjestelmän osalta käytetään lähdekirjallisuutena yleisimpiä alaa käsitteleviä kirjoja, artikkeleja tieteellisistä aikakausilehdistä ja lainsäädäntöä, erityisesti kuntalakia. Sisäistä tarkastusta koskeva lähdekirjallisuus painottuu lähinnä yritysten sisäiseen tarkastukseen, koska kuntien sisäisestä tarkastuksesta ei ole kovinkaan paljoa kirjallisuutta olemassa. Kirjallisuuden painottuminen yrityksien sisäiseen tarkastukseen ei kuitenkaan tutkimuksellisesti tuota ongelmia sisäisen tarkastuksen luonteen vuoksi. Sisäinen tarkastus on osa organisaation hallintojärjestelmää, joten periaatteet ovat samat, oli sitten kyseessä yksityinen yritys tai julkishallinnon organisaatio. Käytetty kirjallisuus on sekä kotimaista että kansainvälistä kirjallisuutta.

Laadun osalta käytetään yleisesti laatua käsittelevää kirjallisuutta. Nimenomaan sisäisen tarkastuksen laadusta ei löydy kovinkaan paljon lähdekirjallisuutta. Tutkimuksessa käytetään joitakin sisäisen tarkastuksen laatua käsitteleviä artikkeleja tieteellisistä aikakausilehdistä. Sisäisen tarkastuksen laadun määritettä ja mittauksen keinoja pyritään kuitenkin löytämään suurelta osin käyttäen yleisesti laatua käsittelevää kirjallisuutta. Myös laatua käsittelevä kirjallisuus painottuu niin kotimaiseen kuin kansainväliseenkin lähdekirjallisuuteen.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Seuraavaksi annetaan yleiskuva tutkimuksen rakenteesta ja päälukujen sisällöstä. Tutkimuksen alkuosassa on teoriatarkastelu, minkä tarkoituksena on kuvata suurten

kuntien valvontajärjestelmää ja sisäistä tarkastusta sekä sen asemaa ja merkitystä osana valvontajärjestelmää. Sen lisäksi tarkastellaan ensiksi laadun yleistä käsitettä ja sen kehittämisen sekä mittaamisen keinoja, jonka jälkeen tarkastellaan laatua ja sen mittaamisen keinoja sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Empiriaosa keskittyy suoritetun kyselyn analysointiin.

Toisessa luvussa rakennetaan teoreettista viitekehystä, joka muodostuu pääasiassa agenttiteoriasta ja tilivelvollisuus-käsitteestä. Näiden lisäksi käsitellään lyhyesti muita tarkastuksen olemassaoloon vaikuttavia teorioita ja agenttiteorian yhteyttä sisäiseen tarkastukseen. Agenttiteoria saa kuitenkin suurimman painoarvon tarkastuksen olemassaolon selittäjänä. Johtuen agenttiteorian liiketaloudellisesta taustasta, luvussa käsitellään erikseen teorian soveltumista kuntasektorille.

Kolmannessa luvussa käsitellään yleisellä tasolla kunnan hallinnon ja talouden valvontaa sekä tarkastellaan ulkoisen ja sisäisen valvonnan rajoja. Lisäksi käsitellään valtion ja kuntalaisten harjoittamaa valvontaa sekä ulkoista valvontaa, johon kuuluvat tarkastuslautakunta ja JHTT-tarkastus.

Neljäs luku käsittelee sisäistä valvontaa, joka käsittää sisäisen tarkkailun ja sisäisen tarkastuksen. Päähuomio tässä luvussa keskittyy sisäiseen tarkastukseen sisäisen tarkkailun jäädessä pienemmälle tarkastelulle. Sisäisen tarkastuksen käsittely koostuu sisäisen tarkastuksen historiasta, sisäisen tarkastuksen ammattistandardeista ja määrittelystä sekä sisäisen tarkastuksen tehtävistä. Luvussa otetaan erikseen käsittelyyn myös sisäisen tarkastuksen määritelmä ja tehtävät nimenomaan kunnallissektorin näkökulmasta. Luvun lopussa tarkastellaan tarkastuslautakunnan ja JHTT-tarkastuksen suhdetta sisäiseen tarkastukseen sekä tehdään yhteenveto edellisten lukujen perusteella sisäisen tarkastuksen asemasta suurten kuntien valvontajärjestelmässä.

Viidennessä luvussa tarkastellaan laadun käsitettä. Ensiksi tarkastellaan laatu-käsitettä yleisellä tasolla, jonka jälkeen tarkastellaan laadun eri näkökulmia. Koska laatuun liitetään hyvin usein asiakkuus, tässä luvussa määritellään sisäisen tarkastuksen asiakas. Luvussa käsitellään myös yleisempiä laadun kehittämisen menetelmiä ja apuvälineitä. Yleisimmistä laadun kehittämisen menetelmistä ja apuvälineistä tarkastellaan laatujärjestelmiä ja laatupalkintoja. Erityisesti keskitytään ISO-9000 standardistoon

sekä Suomen laatupalkintoon ja EFQM-malliin. Luvussa käsitellään lyhyesti myös muita laadun kehittämisen keinoja. Näitä ovat benchmarking sekä laatukustannukset.

Kuudennessa luvussa tarkastellaan laadun käsitettä ja sen mittaamista sisäisen tarkastuksen kontekstissa. Luvussa yritetään määritellä sisäisen tarkastuksen laadun käsite ja laadun mittaamisen keinot edellistä lukua apuna käyttäen. Ensiksi tarkastellaan sisäisen tarkastuksen laatua palvelun ja toiminnan laatuna. Tämän jälkeen tarkastellaan sisäisen tarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä tilintarkastajien näkökulmasta. Lisäksi luvussa tarkastellaan erilaisia sisäisen tarkastuksen laadun mittaamisen keinoja. Lopussa määritetään tämän tutkimuksen sisäisen tarkastuksen laadun määritelmä ja sen mittaamisen keino.

Seitsemännessä luvussa analysoidaan suoritettua kyselyä, joka käsittelee kuuden suurimman kunnan sisäisen tarkastuksen laatua. Lisäksi luvussa esitellään yhteenveto kyselyn tuloksista. Viimeisessä luvussa kootaan tutkimus yhteen ja esitellään tutkimuksen keskeisimmät päätelmät.

2 VIITEKEHYS

Agenttiteoria on yksi keskeisimmistä tarkastusta jäsentävistä teorioista, joten sillä voidaan hyvin selittää tarkastuksen olemassaoloa. Agenttiteoria on kehitetty alun perin liiketaloudellistieteelliseltä pohjalta ja sillä on kytkentöjä moniin muihin teorioihin kuten yrityksen managerial- teorioihin ja neoklassiseen talousteoriaan. Teoria tarkasteleekin alkuperäisessä muodossaan yrityksen omistajien (päämies) ja johdon (agentti) välisiä suhteita. Vaikka teoria on kehitetty alun perin yksityiselle sektorille, sen ajatuskulkua voidaan soveltaa myös julkiselle sektorille. Agenttiteorian lisäksi viitekehyksenä käytetään tilivelvollisuuskäsitettä. Tilivelvollisuuden tarve syntyy vallan ja vastuun hajauttamisen seurauksena. Agenttiteorian päämies-agenttisuhteeseen liittyy tilivelvollisuus eli agentin velvollisuus tehdä se, mitä on sovittu ja tilittää tekemänsä päämiehelle. Tarkastuksen tehtävänä onkin päämiehen ja agentin sopimuksenmukaisen tilityksen oikeellisuuden varmentaminen, eli vastaako tilitys todellisuutta ja tehtyä sopimusta. Varsinkin julkisella sektorilla puhutaan paljon tilivelvollisuudesta ja sen oikeellisuuden varmentamisesta. Seuraavaksi tarkastellaan agenttiteoriaa tarkastuksen olemassaolon perustana ja sen soveltamista kuntasektorille. Sen lisäksi määritellään tilivelvollisuuden käsite ja sen kytkentä tilintarkastukseen.

Agenttiteorian lisäksi tilintarkastuksen toimintaympäristösuhteiden selittämiseen löytyy useita muita teorioita. Viitekehyksessä käsitellään lyhyesti myös niistä eniten huomiota saaneita informaatioteoriaa, vakuutusteoriaa ja motivaatioteoriaa. Päähuomio tulee kuitenkin säilymään agenttiteoriassa.

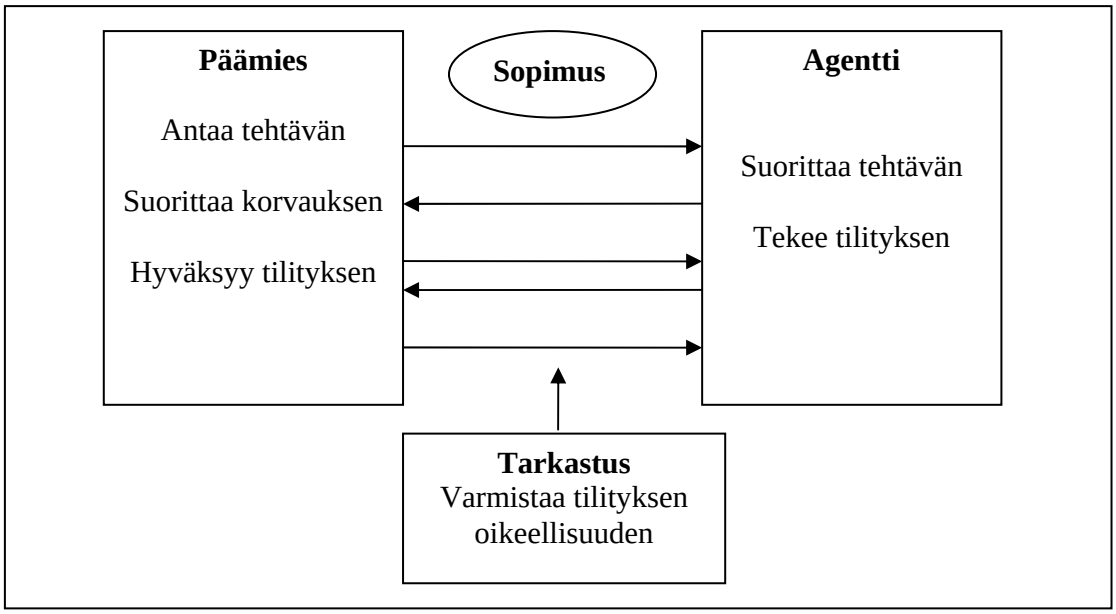
2.1 Agenttiteoria

Useilla vaihtoehtoisilla teorioilla voidaan kuvata ja selittää tarkastuksen olemusta ja sen toimintaympäristösuhteita. Eniten huomiota ovat saaneet agenttiteoria, informaatioteoria, vakuutusteoria ja motivaatioteoria. Vaikka huomiota saaneita teorioita on useita, keskeisimpänä tarkastuksen olemusta jäsentävänä teoriana pidetään

agenttiteoriaa, jota tarkastellaan tässä tarkemmin.[4]Agenttiteoreettinen tutkimus on yleistynyt 1970 luvun alkupuolelta lähtien, jolloin myös Jensen ja Mecling (1976) vaikuttivat hyvin vahvasti agenttiteorian kehittämiseen. Jensen ja Mecling kuvasivat agenttisuhdetta sopimukseksi, jossa yksi tai useampi (päämiehet) sitouttaa toisen henkilön (agentti) suorittamaan joitakin tehtäviä heidän puolestaan, mihinkä liittyy päätöksenteon delegointi agentille.[5]Agenttisuhde syntyy siis kahden tai useamman henkilön välille, kun agentti toimii päämiehen nimissä tai valtuuttamana, tehden päätöksiä joistakin määrätyistä seikoista. Jensen ja Mecling käsittelivät agentin ja päämiehen välistä suhdetta ja tavoiteristiriitoja sekä sitä, kuinka tehokkaat markkinat ja useat sopimusmekanismit voivat minimoida mahdollisten tavoiteristiriitojen kustannuksia[6].

2.1.1 Agenttiteoria tarkastuksen olemassaolon perustana

Agenttiteoria on muodostettu liiketaloustieteelliselle pohjalle ja sen tarkastelun kohteena ovat agentin ja päämiehen välisen sopimuksen tekeminen, sen toteuttaminen ja valvonta[7]. Päämiehen ja agentin välistä suhdetta voidaan esittää yksinkertaistetun kuvion 1 avulla.



Kuvio 1 Tarkastuksen asema päämies-agenttimallissa (Meklin 2000)

[4] Vuorinen 1995, s.104
[5] Deegan 2001, s.211
[6] Deegan 2001, s.211
[7] Lumijärvi 1987, s.6

Agenttiteorian ydin on siinä, että päämies valitsee agentin ja antaa sille tehtävän, jonka agentti suorittaa päämiehen toivomusten mukaan. Agentin velvollisuutena on siten hoitaa tehtävä, josta hän saa sopimuksen mukaisen korvauksen. Korvaus on eräänlainen kannustin sille, että agentti toimisi päämiehen toivomusten mukaisesti. Agentin velvollisuutena on myös tehdä tiliä toiminnastaan päämiehelle. Toisin sanoen agentti on toiminnastaan tilivelvollinen.[8]Tilivelvollisuutta käsitellään myöhemmin tässä tutkimuksessa.

Peruslähtökohtanaan agenttiteoria olettaa, että päämies ja agentti ovat rationaalis-taloudellisia toimijoita, joiden tavoitteena on maksimoida omaa etuaan[9]. Oman hyödyn maksimoinnin seurauksena päämiehen ja agentin välille saattaa syntyä tavoiteristiriitoja.

Agenttisuhteen perusongelmaksi muodostuu informaation epäsymmetrisyys. Jos informaatiota olisi saatavilla täydellisesti ja ilman kustannuksia, päämiehellä olisi tiedossa sama informaatio kuin agentilla ja näin päämies tietäisi mitä agentti tietää ja myös mitä agentti tekee. Asia ei kuitenkaan ole todellisuudessa näin, vaan täydellinen informaatio on harvoin vapaasti kaikkien käytettävissä. Informaation epäsymmetrisyydestä seuraakin se ongelma, miten päämiehen ja agentin välinen sopimus voidaan tehdä sellaiseksi, että se saa agentin toimimaan päämiehen kannalta parhaalla mahdollisella tavalla huolimatta siitä, että agentin informaatio ja toiminta eivät ole päämiehen tarkkailtavissa.[10]

Informaation epäsymmetrisyydestä aiheutuu agenttisuhteessa kaksi oleellista ongelmaa. Ensimmäinen ongelma tunnetaan agenttikirjallisuudessa nimellä moral hazard. Moral hazard-ongelma syntyy siitä, kun agentin toiminta aiheuttaa hänelle itselleen negatiivisen hyödyn, jolloin agentti saattaa valita virheellisen toimenpiteen eli valitsee liian alhaisen toiminnan tason. Liian alhaisesta toiminnan tasosta johtuen agentin saama palkkio jää pieneksi. Informaation epäsymmetrisyys mahdollistaa sen, että agentti voi tahallaan valita liian alhaisen toiminnan tason ja väittää, että heikko tulos johtuu epäedullisesta ympäristön tilasta. Tämä on mahdollista, jos päämies voi tarkkailla vain agentin toiminnan tulosta eikä agentin toiminnan tasoa. Toinen ongelma tunnetaan nimellä adverse selection. Ongelma esiintyy silloin, kun agentti haluaa

[8] Meklin 2000, s.136
[9] Kaplan 1982, s.567
[10] Lumijärvi 1987, s.9

toimia toisella tavalla, kuin päämies olisi halunnut agentin toimivan. Agentti voi olla motivoitunut tulkitsemaan informaatiota väärin voidakseen toimia toisin.[11]Yksi tapa epäsymmetrisen informaation ja siitä aiheutuvien ongelmien poistamiseksi on pyrkimys parantaa valvontajärjestelmää ja käyttää tätä kautta saatua informaatiota sopimuksen tekemiseen. On kuitenkin muistettava, että toimintojen täydellinen kontrollointi on joko mahdotonta tai se vaatii kohtuuttoman määrän kustannuksia.[12]

Agenttisuhteessa on pyrkimyksenä jakaa päämiehen ja agentin välillä toiminnasta saatava tuotto ja sen aiheuttama riski parhaalla mahdollisella tavalla. Tämä jakaminen konkretisoituu sopimuksessa, jossa hiotaan suhteen yksityiskohdat. Riskin ja tuoton näkökulmasta päämies-agenttisuhteessa on kolme vaihtoehtoa. Jos agentin palkitseminen ei riipu toiminnan tuloksesta, voidaan olettaa agentin antaman informaation olevan oikea. Tällöin kaiken riskin kantaa päämies ja agentin ponnistelut ovat vähäisiä. Toisessa vaihtoehdossa päämies voi vuokrata kaikki toiminnassa käytettävät resurssit agentille. Tällöin agentti kantaa kaikki riskit, mutta päämiehen on puolestaan tyydyttävä vähempään informaatioon ja tuottoon. Kolmantena vaihtoehtona on riskinjako päämiehen ja agentin välillä ja agentin palkitseminen perustuen toiminnan tulokseen, jolloin informaatioon voi sisältyä tavoitteellisia virheitä. Kolmannen vaihtoehdon tavoitteellisten virheiden pienentämiseksi päämiehen on otettava tilintarkastaja arvioimaan agentin antaman informaation oikeellisuutta. Tilintarkastajalle on kuitenkin myös tarvetta kahden ensimmäisen vaihtoehdon tapauksessa. [13]

Tilintarkastuksen tarve liittyy siis päämiehen ja agentin väliseen suhteeseen siten, että päämies palkkaa tarkastajan varmistamaan agentin tilityksessä antaman informaation oikeellisuuden ja riittävyyden. Informaation varmistaminen on tärkeää, koska päämies joutuu pitkälti toimimaan agentin antaman informaation varassa.

Kuviossa 1 selitettiin agentin ja päämiehen välistä suhdetta. Kuvan mukaan agentti tekee päämiehelle tilityksen suorittamastaan toiminnasta, toisin sanoen agentti raportoi päämiehelle toiminnastaan tilinpäätöksessä. Tilintarkastuksen tehtävänä on varmistaa tilityksen oikeellisuus, eli todeta, että tilinpäätös antaa tilivelvollisen toimista oikeat ja riittävät tiedot. Jotta tilintarkastus pystyisi varmentamaan tämän, tilintarkastajan on

[11] Scapens et al. 1984, s.65–66
[12] Lumijärvi 1987, s.18
[13] Vuorinen 1995, s.105

selvitettävä, että agentin suorittama tilitys on sopimuksen mukainen ja pitää yhtä todellisuuden kanssa.[14]

Agenttiteorian hyödyllisyyteen uskotaan, mutta sitä on kritisoitu mm. siitä, että tarkastelukautena on vain yksi kausi. Lisäksi teoriassa oletetaan, että yksilön tavoitteena on vain oman hyödyn maksimointi. Kritiikin kohteena on myös se, että teoriaa on vaikea mallintaa usean agentin tapauksessa ja se, että teorian vaatimat tiukat ja määrämuotoiset sopimukset on useimmissa tapauksissa mahdotonta toteuttaa.[15]

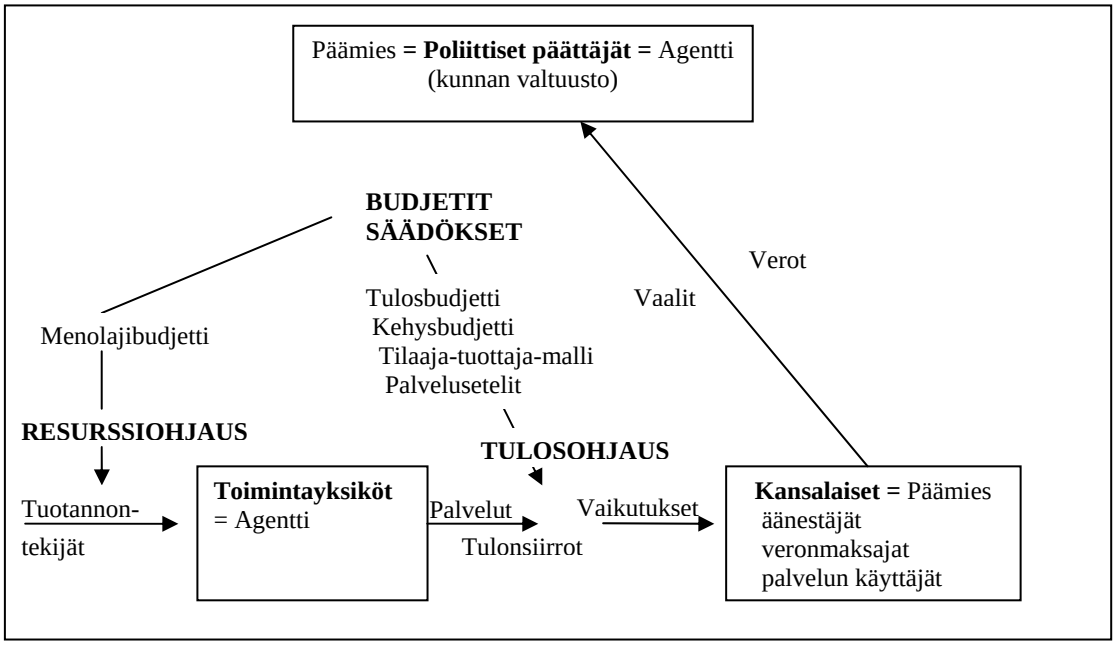
2.1.2 Agenttiteorian soveltaminen kuntasektorille

Vaikka agenttiteoria on muodostettu liiketaloustieteelliselle pohjalle, sillä voidaan myös selittää tarkastuksen asemaa kuntaorganisaatiossa. Kunnallishallinnossa agenttiteorian päämies-agentti toimeksiantosuhde poikkeaa markkinasektorista. Keskeisin ongelma teorian soveltamisessa kunnallishallintoon on päämiehen ja agentin määrittäminen ja se, millä tavalla päämies ja agentti tekevät sopimuksen, mitä sopimus sisältää ja mistä agentti on tilivelvollinen.[16]

Kunnassa voidaan nähdä useita päämies-agenttisuhteita, kuten kuviosta 2 käy ilmi. Verorahoitteisella sektorilla päämiehinä voidaan nähdä äänestäjät, julkisten palveluiden kuluttajat ja poliitikot. Julkishallinnossa voidaan myös tunnistaa monia kansalaisista alkavia ja virkamiehiin jatkuvia päämies-agenttiketjuja. Jos mietitään päämiehen määrittelyä tarkastuksen näkökulmasta, tulee kiinnittää huomiota niihin suhteisiin, joissa päämiehet antavat jotakin toisen hoidettavaksi ja vastuulle. Tällä perusteella voidaan löytää kaksi päämies-agenttisuhdetta. Ensinnäkin päämiehiä ovat erityisesti kuntalaiset, sillä he valitsevat valtuutetut vaaleissa agenteikseen, jolloin valtuutetut saavat käyttöönsä kuntalaisille kuuluvaa valtaa ja varallisuutta verojen muodossa. Toisen päämies-agenttisuhteen muodostavat poliitikot ja toimintayksiköt, missä päämiehiä ovat poliitikot ja agentteja toimintayksiköt. Tämä suhde syntyy siten, että

[14] Meklin 2000, s.136
[15] Viljaranta 1985, s.21
[16] Meklin 2000, s.138

valtuutetut edelleen jakavat kuntalaisilta saamansa tehtävät ja varat toimintayksiköille, joiden tehtävänä on hoitaa tehtäviä saamillaan varoilla.[17]



Kuvio 2 Verorahoitteisen sektorin resurssiohjausmalli ja tulosohjausmalli (Meklin 2000)

Kumpaankin päämies-agenttisuhteeseen liittyy tilivelvollisuus. Yksi keskeisimmistä ongelmista agenttiteorian soveltamisessa kunnallishallintoon oli nimenomaan se, mistä agentti on tilivelvollinen. Tilivelvollisuus voidaan jakaa kolmeen pääryhmään, joita ovat poliittinen tilivelvollisuus, manageriaalinen tilivelvollisuus ja toiminnan laillisuutta koskeva tilivelvollisuus[18]. Kuntalaisten ja poliittisten päättäjien välillä on poliittinen tilivelvollisuus. Tähän tilivelvollisuuteen ei kuulu tilitystä sen varsinaisessa merkityksessä vaan kuntalaiset arvioivat poliittisten päättäjien toimintaa vaaleissa. Poliittisten päättäjien ja toimintayksikköjen suhteessa voi olla kyse manageriaalisesta tai laillisen toiminnan tilivelvollisuudesta.[19]Tämä tilivelvollisuus perustuu siihen, mitä päämies ja agentti ovat sopineet. Sopimuksena voidaan nähdä kunnan talousarvioprosessi, jossa sovitaan, mitä agentti tekee ja millä rahasummalla. Varsinainen tilitys tapahtuu tilinpäätöksen käsittelyssä.[20]

[17] Meklin 2000, s.138
[18] Glynn 1993, s.16-20
[19] Glynn 1993, s.16-20
[20] Meklin 2000, s.139

Sopimus- ja tilitysmenettelyt voivat siis vaihdella, jolloin myös tarkastuksen tehtävät ovat erilaiset. Poliittisten päättäjien ja toimintayksikköjen suhteessa valtuutetut jakavat tehtävät ja varat budjeteissa. Kuten kuviosta 2 käy ilmi, resurssiohjauksessa käytetty budjetointitapa on ollut menolajibudjetti, jossa määrärahat osoitetaan menolajikohtaisesti. Resurssiohjausmallissa päämies, eli tässä tapauksessa poliittinen päättäjä, pyrkii varmistamaan oman tahdon toteutumisen ohjaamalla resurssien määrää ja lajeja sekä prosessia, joilla palveluja tuotetaan.[21]Näin ollen toimintayksiköille, eli agenteille, ei jää paljon päätäntävaltaa resurssien käytöstä. Sen sijaan tulosohjausmallissa resurssien ohjaus tapahtuu tuloksen kautta, jolloin toimintayksiköillä on enemmän mahdollisuutta vaikuttaa resurssien käyttöön. Puhtaassa tulosohjausmallissa poliittinen päättäjä päättää mitä tuotetaan tai järjestetään ja toimintayksikkö päättää miten palvelu tuotetaan tai järjestetään[22].

2.1.3 Agenttiteoria ja sisäinen tarkastus

Agenttiteorialla voidaan myös selittää sisäisen tarkastuksen olemassaolo. Kuten aikaisemmin agenttiteorian yhteydessä esitettiin, ongelmat päämies-agenttisuhteessa aiheutuvat epätasaisesti jakautuneesta informaatiosta. Tämä tarkoittaa sitä, että ilman erillisiä toimenpiteitä päämiehet eivät tiedä toimivatko agentit päämiesten kannalta parhaalla mahdollisella tavalla. Mikäli päämiehet pelkäävät agenttien toimivan tavalla, joka ei ole päämiesten edun mukaista, heidän täytyy valvoa agenttien toimia. Tästä valvonnasta aiheutuu päämiehille agenttikustannuksia. Päämies- ja agenttisuhteeseen liittyviä agenttikustannuksia näkee ryhmiteltävän eri tavoin. Jencen ja Meckling jakavat agenttikustannukset kolmeen luokkaan: valvontakustannuksiin, sitouttamiskustannuksiin ja jäännöskustannuksiin[23]. Toinen mahdollisuus on jakaa kustannukset Niskasen mukaan sopimuskustannuksiin, valvontakustannuksiin ja jäännöskustannuksiin. Sopimuskustannukset liittyvät päämiehen ja agentin välisen sopimuksen rakentamiseen ja muotoiluun, valvontakustannukset aiheutuvat agentin toiminnan mittaamisesta ja tarkkailusta. Jäännöskustannukset muodostuvat, jos agentin päätökset eivät ole valvonnasta ja sopimuksista/sitouttamisesta huolimatta päämiesten

[21] Meklin 2000, s.140
[22] Meklin 2000, s.141-142
[23] Jensen & Meckling 1976

kannalta optimaalisimpia päätöksiä.[24]Agentti voi uhrata kustannuksia vakuuttaakseen päämiehen siitä, että agentti toimii päämiehen etujen mukaisesti, luotettavasti ja sopimuksen mukaisesti. Nämä uhratut kustannukset ovat niin sanottuja sitouttamiskustannuksia (bonding costs), joita ovat esimerkiksi sisäisestä tarkastuksesta aiheutuvat kustannukset. Tällainen toiminta auttaa agenttia säilyttämään asemansa organisaatiossa ja suojelemaan palkkatasonsa. Voidaan todellakin nähdä että, päämiehille informaation epäsymmetrisyydestä aiheutuvat valvontakulut vaikuttavat agentille maksettavaan palkkaan. Tästä johtuen on agentin edun mukaista vaatia valvontapalveluja, kuten sisäistä tarkastusta, jotta voidaan vähentää riski siitä, että päämies oikaisee epäsuotuisasti agentin saamaa korvausta.[25]

Agenttiteoria väittää, että sisäinen tarkastus yhdessä muiden mekanismien kanssa, kuten taloudellinen raportointi ja tilintarkastus, auttaa säilyttämään taloudellisesti tehokkaita sopimuksia päämiesten ja agenttien välillä. Agenttiteoria voi auttaa selittämään sekä sisäisen tarkastuksen olemassaolon organisaatiossa että joitain sisäisen tarkastusyksikön ominaispiirteitä, kuten sen kokoa tai toiminnan laajuutta.[26]

2.2 Muut tarkastusta jäsentävät teoriat

Muita tarkastusta jäsentäviä teorioita, jotka ovat saaneet eniten huomiota, ovat vakuutusteoria, informaatioteoria ja motivaatioteoria. Nämä teoriat painottuvat tilintarkastukseen, mutta niitä voidaan soveltaa myös muihin tarkastuksen muotoihin. Tässä tarkastellaan lyhyesti näitä teorioita. Muut teoria kuten poliisiteoria, luottoteoria ja välittäjäteoria jätetään käsittelemättä.

2.2.1 Motivaatioteoria

Tarkastuksen suorittaminen voi vaikuttaa motivoivasti organisaation kaikilla tasoilla. Myönteinen vaikutus voi esiintyä jopa siinä vaiheessa, jolloin tarkastusta ei vielä suoriteta vaan on vain tieto sen tulemisesta. Tästä voidaan olettaa, että myös sisäisellä tarkastuksella voi olla organisaatiossa motivoiva vaikutus. Sisäisen tarkastuksen

[24] Niskanen & Niskanen 2000, s.15
[25] Adams 1994, s.8
[26] Adams 1994, s.10

luonteesta johtuen sillä voi olla pysyvä motivoiva vaikutus. Tilintarkastuksen motivoiva vaikutus riippuu tarkastajan ja tarkastettavien välisistä suhteista. Teoriassa tarkasteltava tietää olevansa tarkastuksen kohteena, mikä motivoi hyvään toimintaan. Olosuhteet ovat motivoivuudelle otolliset, kun tarkastustilanteessa vallitsee periaatteellinen ristiriidaton ja avoin ilmapiiri ja tilintarkastajaa pidetään riippumattomana, objektiivisena ja ammattitaitoisena. Tämä pätee kaikkiin tarkastuksen muotoihin mukaan lukien tilintarkastus ja sisäinen tarkastus.[27]

2.2.2 Informaatioteoria

Kun agenttiteoria keskittyy päämiehen ja agentin jo keskenään toimivaan suhteeseen, informaatioteoria käsittelee puolestaan potentiaalisten päämiesten ja organisaation (agentin) välisiä suhteita. Teorian lähtökohtana on tiedon epätasainen jakautuminen sijoittajien ja tulevien päämiesten kesken. Päätöstä tehtäessä sijoittajalla on tavanomaisen liikeriskin lisäksi myös informaatioriski. Informaatioriski saattaa aiheutua siitä, että sijoittaja käyttää päätöksenteon perustana riittämätöntä ja epäluotettavaa informaatiota. Riskin pienentämiseksi sijoittaja tukeutuu päätöksessään tilintarkastajan suorittamaan arviointiin annetusta informaatiosta. Tilintarkastaja tasapainottaa informaatiota sidosryhmien välillä. Informaatioteorian voidaan nähdä tukevan pakollista ja kaikille käyttäjille tasapuolista informaatiota. Toki sijoittaja voi informaatioriskin pienentämiseksi hankkia muitakin todisteita, mutta ne asettavat potentiaaliset resurssien haltijat eri asemaan.[28]

2.2.3 Vakuutusteoria

Tarkastuksen olemassaoloa ja asemaa voidaan myös tarkastella vakuutusteoreettisesta näkökulmasta. Teoriassa tilintarkastaja osallistuu päämiehen kanssa riskijakoon ja tilintarkastuksesta suoritettua korvausta pidetään vakuutusmaksuna, jonka resurssin omistaja suorittaa. Tällöin ei enää suoriteta korvausta pelkästään tehdystä tarkastustyöstä vaan myös osallisuudesta riskin kantamiseen. Tarkastajan ja tarkastuksen tilaajan (resurssin omistajan) välille katsotaan syntyvän sopimus riskin jaosta ja vastaavasti korvauksen tilintarkastuksesta katsotaan sisältävän myös

[27] Vuorinen 1995, 107-108
[28] Vuorinen 1995, s.106

”vakuutusmaksun”. Vakuutusteorian mukainen tilintarkastuksen tulkinta ylittää perinteisen tilintarkastuksen käsityksen.[29]

2.3 Tilivelvollisuus

Tilivelvollisuutta on tutkimuksessa käsitelty aikaisemmin agenttiteorian yhteydessä. Tässä luvussa tarkastellaan tarkemmin tilivelvollisuuskäsitettä ja sen yhteyttä tilintarkastukseen.

Tuloksellisuusinformaatiolla pyritään täyttämään erilaisia informaation tarpeita. Sillä pyritään syventämään ymmärrystä siitä, miten veronmaksajien suorittamat uhraukset palvelujärjestelmien toimintaan aikaansaavat vastiketta. Tätä ajattelua kutsutaan vastiketta rahalle - ajattelutavaksi. Tuloksellisuusinformaatiolla pyritään todentamaan tilivelvollisuuden toteutumista organisaatioissa.[30]

Perinteisessä tilivelvollisuusajattelussa sosiaalinen toiminta nähdään päämies-agenttityyppisenä vaihtosuhteena. Tässä vaihtosuhteessa päämiehellä on intressejä, joiden edistämiseksi se tarvitsee agentin palveluja. Päämies-agenttisuhteessa agentti on tilivelvollinen toiminnastaan päämiehelle, eli hän on velvollinen vastaamaan päämiehelle saamiensa resurssien käytöstä ja tilasta.[31]

Tarvitaan kolmas osapuoli todentamaan tavat, joilla toimeksiannot ovat toteutuneet, koska päämies ei voi olla täysin varma agentin halukkuudesta ja kyvystä toteuttaa sille annetut toimeksiannot tuloksellisesti ja sovittujen sääntöjen mukaisesti. Ulkopuolista todentamista ei tarvita läheskään kaikilla sosiaalisen toiminnan alueilla. Ulkopuolisen todentamisen käyttö riippuu hyvin pitkälti suhteen luonteesta. Esimerkiksi lainatessaan pienen summan rahaa ystävälle harvemmin tehdään kirjallista sopimusta tai edellytetään ystävältä tilivelvollisuutta, koska suhde on hyvin yksinkertainen. Kuitenkin esimerkiksi kuntasektorilla resurssien käyttäminen palveluiden organisointiin on hyvin monimutkainen ja prosessi sitoo lukuisia eri tahoja, ihmisiä ja organisaatioita. Tällöin kuntalaisten mahdollisuudet saada perusteltua tietoa tahoilta, jotka ovat olleet

[29] Vuorinen 1995, s.107
[30] Myllymäki & Vakkuri 2001, s.171
[31] Myllymäki & Vakkuri 2001, s.17

operatiivisessa vastuussa häneltä kerättyjen verovarojen käytöstä, ovat rajoitetut. Tässä tilanteessa tarvitaan kolmas ”ulkopuolinen” osapuoli todentamaan asia.[32]Tämä kolmannen osapuolen todentamisen tarve perustelee tilintarkastuksen keskeistä tehtävää. Päämiehelle aiheutuisi merkittävän ja jopa kohtuuttoman suuria kustannuksia informaation oikeellisuuden varmentamisesta, mikäli kolmatta osapuolta ei olisi. Tämä aiheutuu siitä, että tarve varmistamiselle säilyisi, mutta jokainen päämies joutuisi itse varmentamaan informaation oikeellisuuden. Tämä puolestaan johtaisi ylimääräisiin transaktiokustannuksiin, eli tilintarkastuspalvelun hankkimisesta aiheutuviin kustannuksiin sekä talouden tehottomuuteen.[33]

Organisaation laskentatoimen avulla voidaan mitata tilivelvollisuuden toteutumista. Laskentatoimen tehtävän painopiste onkin muuttumassa palvelemaan ensisijaisesti tilivelvollisuuden toteamista. Tilivelvollisuus voi olla mitattavissa raha- että muine määrällisin yksiköin. Tällöin voidaan puhua kvantifioitavin yksiköin mitattavasta tilivelvollisuudesta. Tilivelvollisuus voi olla myös kvalitatiivista eli laadullista, jolloin resurssien omistajan ja tilivelvollisen välillä on sellainen suhde, jota ei voida yksiselitteisesti eikä objektiivisesti mitata määrällisillä yksiköillä. Tällöin tilivelvollisuuteen liittyy resurssin omistajan tilivelvolliselle asettamat tavoitteet, jolloin kyseeseen tulee vaikuttavuustavoitteiden toteutumisen arviointi.[34]

2.3.1 Tilivelvollisuus ja tilintarkastus

Se missä laajuudessa todentamista tarvitaan, mitkä ovat tilintarkastajan tehtävät ja miten ne konkreettisesti toteutetaan, riippuu edellä esitetyistä kahdesta eri tilivelvollisuudesta. Kun kyseessä on kvantitatiivinen tarkastus, keskeinen tarkastuksen kohde on informaatio, jolla resurssin käyttäjä eli agentti raportoi toimeksiantojen toteutumisesta.[35] Tässä mielessä ”tilien” tarkastus on kuntakentässä kunnan toimintaa koskevan tili- ja laskentainformaation oikeellisuuden todentamista[36]. Kvantitatiivinen tarkastus kohdistuu siis tilinpäätöstasoon ja tuottavuustasoon. Yksinkertaistettuna tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, vastaako tilivelvollisen antama informaatio todellista tilaa ja onko

[32] Myllymäki & Vakkuri 2001, s.17–18
[33] Martikainen et al.2002, s.15
[34] Vuorinen 1995, s.160–161
[35] Vuorinen 1995, s.161
[36] Martikainen et al.2002, s.16

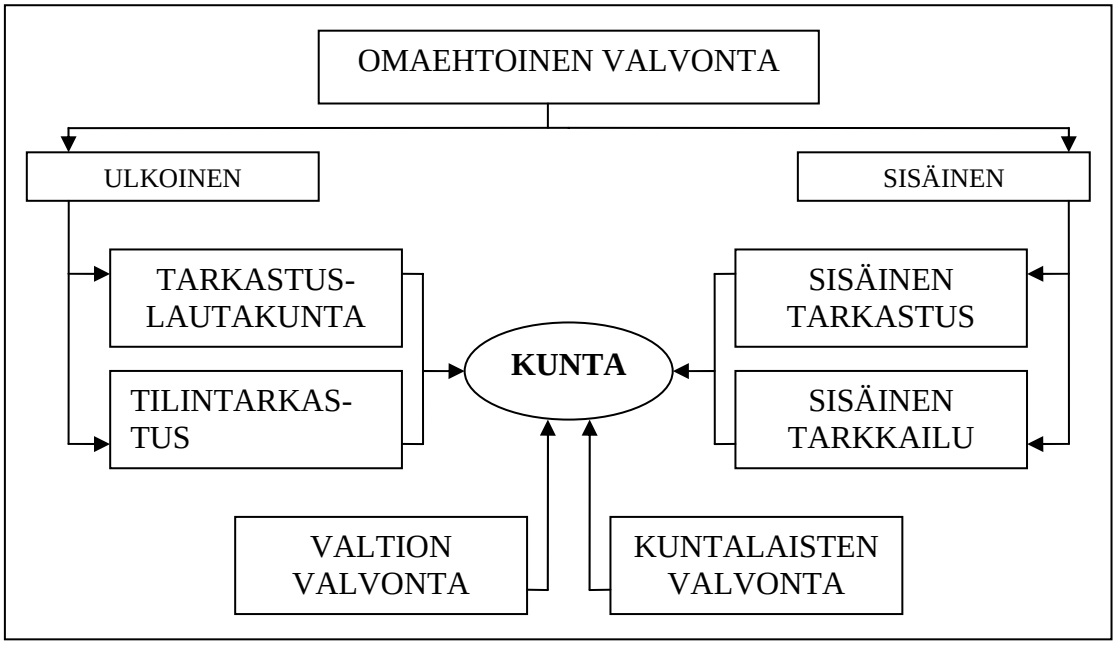
informaatio laadittu hyväksyttävällä tavalla. Laillisuuden ja päätöksentekomukaisuuden tarkastus kuuluvat myös kvantitatiivisen tarkastuksen piiriin.[37]

Vaikuttavuuden tarkastus sisältää usein sellaisten alueiden tarkastelua, joita ei puhtaalla ”tilien” tarkastuksella kyetä todentamaan. Tällöin tarkastuksen kohteena ovat vertailtavana resurssin omistajan asettamat tavoitteet ja niiden toteuttamiseksi annettujen resurssien avulla aikaansaadut vaikutukset. Vaikutuksista ei useinkaan tehdä tilinpäätöstä, toisin sanoen vaikutuksista on harvoin saatavilla laskentainformaatiota, vaan arvioijan on hankittava tieto vaikutuksista muulla tavoin.[38]Vaikuttavuuden tarkastus onkin yksi vaikeimmista tarkastuksen alueista. Arviointia vaikeuttaa asetettujen tavoitteiden ja aikaansaatujen vaikutusten todentaminen ja mittaaminen. Varsinkin vaikutteita on hankalaa arvioida. On kyettävä arvioimaan, mitkä vaikutukset syntyivät nimenomaan tarkastettavina olevien resurssien käytön seurauksena ja ovatko syntyneet vaikutukset tavoitteiden mukaisia. Tarkastuksessa on otettava myös huomioon, ovatko syntyneet vaikutukset välittömiä vai välillisiä ja ovatko kaikki syntyneet vaikutukset haluttuja.

[37] Vuorinen 1995, s.162
[38] Vuorinen 1995, s.162

3 KUNNAN HALLINNON JA TALOUDEN VALVONTA

Kunnan valvontajärjestelmä muodostuu ulkoisesta ja sisäisestä valvonnasta. Ulkoinen valvonta on kunnanvaltuuston alaisuudessa tapahtuvaa toimintaa ja siihen kuuluu JHTT-tarkastajan tai -yhteisön suorittama riippumaton tilintarkastus sekä tarkastuslautakunnan suorittama tarkastus. Valtuuston valitsemat tilintarkastajat suorittavat valtuuston toimikautta vastaavien vuosien talouden ja hallinnon tarkastuksen. Tarkastuslautakunta vastaa kunnan tarkastuksen järjestämisestä, tarkastukseen liittyvien asioiden valmistelusta sekä taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen arvioinnista. Sisäinen valvonta sisältää sisäisen tarkkailun ja sisäisen tarkastuksen, jotka ovat organisaation sisäisiä, toimivan johdon alaisena tapahtuvia toimintoja. Sisäinen tarkkailu on organisaatioon sisäänrakennettu passiivinen järjestelmä, jonka tarkoituksena on taloudellisuuden edistäminen, organisaation varallisuuden säilyttäminen sekä virheiden, erehdysten ja väärinkäytösten estäminen ja paljastaminen[39]. Sisäinen tarkastus on puolestaan organisaation ylimmän johdon alaisuudessa olevaa aktiivista toimintaa, joka vaatii erillisen tarkastusorganisaation valvomaan toimintojen sujuvuutta ja taloudellisuutta[40].



Kuvio 3 Kunnan valvontajärjestelmä (Vuorinen 2000)

[39] Salminen 1981, s.11
[40] Vuorinen 2000, s.13

Kuten kuviosta 3 käy ilmi, ulkoinen ja sisäinen valvonta muodostavat yhdessä kunnan omaehtoisen valvonnan. Omaehtoisen valvonnan lisäksi kuntaan kohdistuu valvontaa myös valtion, kuntalaisen ja EU:n taholta. Ulkoisen ja sisäisen valvonnan toimivuus, painoarvo ja laajuus vaihtelevat kunnittain[41]. Suurimmaksi osaksi vaihtelu johtuu kuntien koosta ja käytettävissä olevista voimavaroista.

Kunnan valvontajärjestelmän tarkoituksena on tarkastuksen luotettavuuden lisääminen ja sitä kautta kunnallisen itsehallinnon uskottavuuden säilyttäminen. Jotta kunnan valvontajärjestelmän tarkoitus toteutuisi, sen on oltava uskottavaa. Uskottavuus onkin yksi tarkastustoiminnan keskeisimmistä arvoista. Tarkastuksen tulee lähteä vakavalta ja tosissaan tehdyltä pohjalta, sillä kunnallishallinnon uskottavuutta vahvistaa asianmukainen tarkastus. Toinen tarkastuksen arvoista on oikean tiedon varmistaminen. Oikean tiedon varmistamisella pyritään tuomaan hallintoa mahdollisimman lähelle kuntalaisia avaamalla hallintoa mahdollisimman paljon kuntalaisten tietoon. Kuntalaiset saavat tietoa toiminnan tuloksista kunnallishallinnon tilivelvollisilta. Tarkastuksen tehtävänä on varmistaa tilivelvollisten antaman informaation todellisuutta, jotta kuntalaiset pystyvät paremmin valvomaan ja arvioimaan kunnan hallintoa. Kolmas tarkastustoiminnan keskeisimmistä arvoista on hyvää tilintarkastustapaa, johon kuuluu mm. riippumattomuus, esteellisyys ja salassapito. Tarkastuksen riippumattomuus on hyvin oleellinen osa hyvän tilintarkastustavan sisällöstä. Tarkastuksen uskottavuuden kannalta on erityisen tärkeää, että tarkastaja on riippumaton tarkastettavasta. Merkittävää ei ole ainoastaan tosiasiallinen riippumattomuus vaan myös se, millaisen kuvan kuntalaiset saavat tarkastajan riippumattomuudesta. Jos kuntalaiset eivät pidä tarkastusta riippumattomana, se vie pohjan tarkastuksen ja koko kunnallishallinnon uskottavuudelta.[42]

3.1 Ulkoisen ja sisäisen valvonnan rajoista

Vaikka kunnan valvontajärjestelmä on jaettu ulkoiseen ja sisäiseen valvontaan, niiden rajat eivät ole kovin yksiselitteisiä. Yksi tapa määrittää ulkoisen ja sisäisen valvonnan rajoja on tehdä se valvojan aseman perusteella. Ulkoista tarkastusta toimittavat tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta ja se toimii kunnan valmistelu ja toimeenpano-

[41] Hautala 1997, s.501
[42] Vuorinen 2000, s.18 - 20

organisaation ulkopuolella. Sisäinen valvonta on puolestaan osa valmistelu- ja täytäntöönpano-organisaatiota ja sen johtamista. Toinen mahdollisuus rajojen määrittämiseen on tehdä se työnjaon perusteella, mikä onkin huomattavasti vaikeampaa.[43]

Ensimmäinen ulkoisen ja sisäisen valvonnan tehtävärajausta vaikeuttava tekijä on kuntien tilivelvollisten suuri määrä. Ulkoisen tarkastuksen tehtävänä on ottaa kantaa tilivelvollisen toimintaan ja edesottamuksiin. Tämä edellyttää laajempaa ulkoista tarkastusta kuntaorganisaatiossa kuin yksityisen sektorin organisaatioissa, joissa tilivelvollinen on helposti osoitettavissa. Laajempi ulkoinen tarkastus kuntaorganisaatiossa saattaa aiheuttaa päällekkäisiä tehtäviä sisäisen tarkastuksen kanssa. Toinen rajausta vaikeuttava tekijä liittyy kunnan toiminnan tulokseen. Kunnan tulosta ei ole mahdollista mitata kaikilta osin euromääräisesti. Kunnan toiminnan tulos on hyvin moninainen ja muodostuu monista keskenään yhteismitattomista ja joskus hyvinkin etäisesti toisiinsa liittyvistä tekijöistä ja vaikutuksista. Tämä aiheuttaa sen, että käsite ”oikeat ja riittävät tiedot” on kunnissa erilainen kuin yrityksissä.[44]

Jos organisaation hallinnossa ja taloudenhoidossa ilmenee jokin epäkohta, virhe tai menetys, aina tulee tutkia onko kunnanhallituksella ja kunnanjohtajalla osallisuutta siihen. Sisäinen tarkastus ei voi tutkia tätä osallisuutta, koska sisäinen tarkastus toimii kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan alaisena. Tämä rajoittaa sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttää.

Lähtökohtaisesti kunnan johdon intressissä on, että organisaatio toimii lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Tältä osin ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen intressit ovat pitkälti yhteneväiset. Jos sisäisen tarkastuksen järjestämisessä kaikki on kunnossa, ulkoinen tarkastus voi harjoittaa sisäisen tarkastuksen kanssa yhteistyötä päällekkäisen työn välttämiseksi. Tällöin ulkoinen tarkastus voi keskittyä erityisesti kunnan johdon edesottamuksiin sekä johdon ja valtuuston väliseen suhteeseen.[45]Sisäinen tarkastus ei voi osallistua näihinkään tehtäviin, koska se avustaa kunnan johtoa.

[43] Eskola 2005, s.17
[44] Eskola 2005, s.17
[45] Eskola 2005, s.17

3.2 Valtion valvonta

Valtio valvoo, miten kunnat toiminnassaan noudattavat lainsäädäntöä ja valtion viranomaisten asettamia tavoitteita. Valvonnan kohteena on myös se, miten kunnat käyttävät niille annetut valtionosuudet ja – avustukset.[46]Valvontaa rajoittavat kuitenkin Kuntalain 2§:n ja HM (hallitusmuoto) säännökset. Rajoittamisella turvataan kunnan itsehallinto, sillä itsehallinnolla ei ole todellista merkitystä, jos valtio voi antaa määrättömästi kunnille uusia tehtäviä ja velvollisuuksia tai ottaa niitä pois ja valvoa yksityiskohtaisesti kunnan toimintaa.

Valtion valvonta kuntiin on vähentynyt toteutettujen valtionosuusuudistusten myötä. Aiemmin valtion viranomaisilla oli usein mahdollisuuksia puuttua kunnan päätösten lainmukaisuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen, koska monet kunnan päätökset tuli alistaa valtion viranomaisten vahvistettavaksi. Aiempaa valvontaa lisäsi myös läänihallituksen yleinen valtuutus valvoa kunnan hallinnon ja talouden lainmukaisuutta. Valtionosuusuudistus vähensi valtion valvontaa ja lisäsi kuntien vastuuta.[47]Vähentynyt valvonta korostaa kunnan oman valvontajärjestelmän merkittävyyttä. Kunnan omaehtoinen valvonta saa lisää painoa ja sen tehostaminen on ollut edellytyksenä valtion valvonnan vähentämiselle[48].

3.3 Kuntalaisten valvonta

Kuntien itsehallinto perustuu kunnan asukkaiden itsehallintoon, joka on turvattu perustuslailla. Kunnallinen itsehallinto merkitsee kuntalaisille oikeutta päättää kunnan hallinnosta ja taloudesta. Kunnan päätösvaltaa käyttää valtuusto, jonka kunnan asukkaat valitsevat kunnallisvaaleissa. Kuntalaiset antavat valtuustolle oikeuden päättää kunnan hallinnosta ja taloudesta niiden puolesta. Asukkailla on kuitenkin oikeus muuten osallistua ja vaikuttaa kunnan hallintoon sekä valvoa kunnan hallintoa ja toimintaa.

Kuntalaisen mahdollisuuksia osallistua valvontaan edistää kunnallisessa itsehallinnossa noudatettava laaja julkisuusperiaate ja oikeus tehdä oikaisuvaatimus sekä

[46] Myllymäki 1994, s.189
[47] Martikainen et al.2002, s.30
[48] Vuorinen 2000, s.19

kunnallisvalitus. Ennen kuntalain uudistusta oli käytössä vain kunnallisvalitus, mutta uudistuksen jälkeen muutoksenhakujärjestelmään tuli myös oikaisuvaatimus. Oikaisuvaatimuksen voi tehdä sekä laillisuusperustein että tarkoituksenmukaisuusperustein. Kunnallisvalituksen avulla kuntalaisilla on mahdollisuus valvoa kunnan viranomaisten päätösten laillisuutta ja hakea oikeussuojaa.[49]Kunnallislain 91§:n mukaan kunnallisvalitusta eikä oikaisuvaatimusta saa tehdä päätöksestä, joka koskee vain valmistelua tai täytäntöönpanoa. Näin ollen kunnallisvalituksen ja oikaisuvaatimuksen saa tehdä vain kunnallisen viranomaisen lopullisesta päätöksestä. Näiden lisäksi kunnan hallinnossa noudatettava julkisuusperiaate mahdollistaa kuntalaisten osallistumista valvontaan. Julkisuuslakiin sisältyy julkisuusperiaate, jonka mukaan viranomaisen asiakirjat ovat julkisia, jollei julkisuuslaissa tai muussa laissa erikseen toisin säädetä (1.§, 1.mom.). Poikkeuksen tähän muodostavat asiakirjat, jotka on säädetty salassapitovelvollisuuden alaisiksi.

Julkisuus on yksi hallinnon yleisperiaatteista ja kansalaisvalvonnan tärkeimpiä takeita. Julkisuusperiaate merkitsee sitä, että kansalaisella on oikeus saada tietoja viranomaisen toiminnasta sellaisissakin asioissa, jotka eivät välittömästi koske häntä. Hallinnon julkisuusperiaatetta toteuttaa osaltaan tiedottaminen.[50]Kuntalain 29§:n mukaan kunnan on tiedotettava asukkailleen kunnassa vireillä olevista asioista, niitä koskevista suunnitelmista, asioiden käsittelystä, tehdystä ratkaisuista ja niiden vaikutuksista. Kunnan on myös laadittava tarvittaessa katsauksia kunnan palveluja, taloutta, ympäristösuojelua ja maankäyttöä koskevista asioista. Asukkaille on lisäksi tiedotettava, millä tavoin asioista voi esittää kysymyksiä ja mielipiteitä valmistelijoille ja päättäjille.

Oikaisuvaatimus on kunnanvalituksen esiaste. Kuntalain 89§:n mukaan kunnanhallituksen ja lautakunnan sekä niiden jaoston ja niiden alaisten viranomaisten päätökseen tyytymätön voi tehdä kirjallisen oikaisuvaatimuksen. Oikaisuvaatimus kunnanhallituksen ja lautakunnan päätöksistä tehdään niille itselleen ja hallituksen tai lautakunnan alaisen viranomaisen päätöksestä tehdään lautakunnalle ja hallitukselle. Alkuperäinen päätös voidaan kumota tai sen tilalle voidaan asettaa uusi päätös, jos

[49] Oulasvirta 1996, s.141
[50] Myllymäki 1994, s.45

lautakunta tai hallitus hyväksyy oikaisuvaatimuksen. Jos lautakunta tai kunnanhallitus hylkää vaatimuksen, asianosainen voi tehdä kunnallisvalituksen läänioikeudelle.[51]

Kunnallisvalituksella kunnan jäsenet voivat valvoa kunnan sisäisen päätöksenteon laillisuutta ja toisaalta hakea oikeussuojaa. Poiketen oikaisuvaatimuksesta kunnallisvalitus voidaan tehdä vain laillisuusperustein. Kuntalain 90§:n mukaan valituksen saa tehdä kolmella perusteella, joita ovat 1) päätöksen syntyminen virheellisessä järjestyksessä; 2) päätöksen tehnyt viranomainen on ylittänyt toimivaltansa; tai 3) päätös on muuten lainvastainen. Kunnallisvalituksen saa tehdä se, johon päätös on kohdistettu tai jonka oikeuteen, velvollisuuteen tai etuun päätös välittömästi vaikuttaa sekä kuka tahansa kunnan jäsen. Kunnallisvalituksen valvova luonne korostuukin siinä, että asianosaisen lisäksi valittajana voi olla kuka tahansa kunnan jäsen, vaikka asia ei häntä henkilökohtaisesti koskisikaan. Tehty kunnallisvalitus voi johtaa aikaisemmin tehdyn päätöksen kumoamiseen ja sen lisäksi asian palauttamiseen uudelleen käsiteltäväksi.[52]

3.4 Ulkoinen valvonta

Kunnan ulkoiseen valvontaan kuuluu tilintarkastus ja sen rinnalle tullut tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunnan vaikuttamismahdollisuudet on pyritty turvaamaan siten, että tilintarkastajan työstä eriytettiin kunnan toiminnan tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arviointi. Tarkastuslautakunta on saanut siten järjestämis-, valmistelu- ja arviointitehtävän, joista kerrotaan tarkemmin jäljempänä. Tarkastuslautakunnan tehtävä tukee tilintarkastusta, jonka toiminta-ajatuksena on turvata kunnan toiminnan laillisuus ja julkinen luotettavuus sekä edistää osaltaan toiminnan tehokkuutta.[53]Molemmat ulkoisen valvonnan keinot ovat lakisääteisiä ja niiden tarkoituksena on taata asianmukainen ja luotettava kunnan talouden ja hallinnon ulkoinen valvonta.

[51] Oulasvirta 1996, s.143
[52] Oulasvirta 1996, s.144
[53] Kallio et al. 2000, s.120 - 121

3.4.1 Tarkastuslautakunta

Kuntalain 71§:n mukaan valtuusto asettaa tarkastuslautakunnan toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Valtuuston asettaman tarkastuslautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja. Kuntalain 21§:n nojalla valtuusto voi erottaa tarkastuslautakunnan kesken toimikauden, jos lautakunta tai jotkut sen jäsenistä eivät nauti valtuuston luottamusta. Erottamispäätös koskee kaikkia toimielimeen valittuja jäseniä.

Tarkastuslautakunnan jäsenten valinnassa on pyritty kiinnittämään erityistä huomiota riippumattomuuteen. Riippumattomuuden tavoitteena on valvonnan uskottavuuden lisääminen kaikilla tasoilla.[54]Kuntalain 71§:n mukaan vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan ei ole 1) kunnanhallituksen jäsen; 2) kunnanhallituksen jäseneen tai kunnanjohtajaan hallintolain 28 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitetussa suhteessa oleva henkilö; 3) kuntaan tai kunnan määräämisvallassa olevaan yhteisöön tai säätiöön pysyväisluonteisessa palvelussuhteessa oleva henkilö; eikä 4) henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen. Vaalikelpoisuus on erotettava esteellisyydestä, sillä usein ne sekoitetaan keskenään. Vaalikelpoisuudessa on kyse siitä kelpaako henkilö lainkaan tarkastuslautakuntaan. Esteellisyydessä on puolestaan kyse siitä, saako tarkastuslautakunnan jäsen osallistua yksittäisen asian käsittelyyn. Yllämainituilla rajauksilla kuntalaki pyrkii varmistamaan tarkastuslautakunnan riippumattomuuden säilymistä.

Tarkastuslautakunnan on kuntalain 71§:n mukaan valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioitava, onko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointi on ehkä tarkastuslautakunnan tärkein tehtävä. Jotta tarkastuslautakunnan olisi mahdollista arvioida kyseisten tavoitteiden toteutumista, valtuuston on asetettava selkeät tavoitteet. Tavoitteiden asettaminen on suhteellisen uutta valtuustotyöskentelyä, tästä johtuen valtuuston asettamat tavoitteet eivät usein ole kovin selkeitä ja yksiselitteisiä, mikä puolestaan vaikeuttaa tarkastuslautakunnan arviointitehtävää. Tarkastuslautakunta joutuu tämän vuoksi kohdistamaan kritiikin tavoitteiden asetannan puutteisiin. Lautakunta joutuu arvioimaan

[54] Vuorinen 2000, s.25

toiminnan tuloksellisuutta itse muodostamiensa arviointikriteerien avulla, ilman arvion perustana oleva tavoitetta. Mikäli tavoitteet on asetettu selkeästi, lautakunnan tehtävänä on esittää arvio siitä, kuinka tavoitteet ovat toteutuneet.

Kuntalain 9. luvun pykälissä on täydentäviä säännöksiä tarkastuslautakunnan tehtävistä. Tarkastuslautakunta voi antaa tilintarkastajalle erityisiä ohjeita koskien tilintarkastajan tehtäviä. Mikäli tilintarkastaja esittää tilintarkastuskertomuksessa tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen, tarkastuslautakunnan tulee hankkia tehdystä muistutuksesta asianomaisen selitys sekä kunnanhallituksen lausunto.[55]

Laissa määrättyjen tehtävien lisäksi myös Kuntaliiton tarkastussääntömallissa on esitetty tarkastuslautakunnan tehtäviä. Sääntömallilla pyritään täsmentämään tarkastuslautakunnan poliittista vastuuta tilintarkastuksen toteutumisesta asianmukaisesti. Tätä tehtävää pyritään täsmentämään niin, että lautakunta seuraa tilintarkastajan tehtävien suorittamista yleisellä tasolla ja seuraa myös tilintarkastajan tarkastussuunnitelman toteutumista. Lautakunnan on tehtävä tarpeen mukaan esityksiä tilintarkastuksen kehittämiseksi ja huolehdittava siitä, että tilintarkastusta varten on tarpeelliset voimavarat. Lautakunnan tehtävänä on myös tehdä aloitteita ja esityksiä lautakunnan, tilintarkastajan ja sisäisen valvonnan tehtävien yhteensovittamisesta mahdollisimman tarkoituksenmukaisella tavalla.[56]

3.4.2 JHTT-tarkastus

Kuntalain uudistumisen myötä tarkastustoimi uudistui melko perusteellisesti. Aikaisemmin tilintarkastusta suorittivat kunnan valitsemat luottamushenkilötilintarkastajat, joille ei ollut asetettu ammattipätevyysvaatimuksia. Uusi kuntalaki korostaa ammattitilintarkastusta ja tarkastuksen julkista luotettavuutta. Ammattitilintarkastajien luotettavuus syntyy niiden suorittamasta riippumattomasta ulkoisesta valvonnasta ja ammattitaidosta.[57]

Kuntalain 71§:n mukaan valtuuston on valittava toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman tilintarkastajan.

[55] Huuskonen et al. 2004, s.35
[56] Huuskonen et al. 2004, s.35–36
[57] Oulasvirta 1996, s.146 - 147

Valittavan tilintarkastajan tulee olla julkishallinnon ja talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä henkilö (JHTT-tilintarkastaja) tai JHTT-yhteisö. Jos tarkastajaksi valitaan yhteisö, sen on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja, joka voi työssään käyttää apulaisia. Nimetty JHTT-tilintarkastaja vastaa tarkastuksen suorittamisesta ja allekirjoittaa tilintarkastuskertomuksen. Ellei tilintarkastajaksi valita yhteisöä ja tilintarkastajia valitaan vain yksi, on valittava vähintään yksi varatilintarkastaja. Varatilintarkastajaan sovelletaan, mitä tilintarkastajasta säädetään. Käytännössä kunnat valitsevat kuitenkin suurimmaksi osaksi tilintarkastajakseen tilintarkastusyhteisön. Tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla, eli hän on rikosoikeudellisessa ja vahingonkorvausvastuussa. Tarkastajan toimikausi on valtuustokausi, mutta tehtävä päättyy kuitenkin vasta viimeisen valtuustovuoden tilinpäätöksen tarkastuksen jälkeen. Valtuustolla on oikeus erottaa tilintarkastaja toimestaan kesken toimikauden ja ottaa tilalle uusi, jos luottamus tilintarkastajaan menetetään. Vastaavasti tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä valtuustolle.

Kuntalain 73§:n mukaan tilintarkastajien on kunkin varainhoitovuoden osalta tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti, 2) onko kunnan tilinpäätös ja konsernitase laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista, 3) ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita sekä 4) onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Tilintarkastajat eivät siis tarkasta pelkästään kirjanpitoa vaan tarkastustehtävä on paljon laajempi, sillä kirjanpidon lisäksi tarkastetaan kunnan tilikauden hallinto ja tilinpäätös. Kunnan tilintarkastajan työ on laillisuustarkastusta. Tarkoituksenmukaisuustarkastus on jätetty ensisijaisesti tarkastuslautakunnan tehtäväksi. Laissa ei kuitenkaan ole esteitä, etteikö myös tilintarkastajan voisi ottaa kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin, joskaan riippumattomuuden ja uskottavuuden näkökulmasta tilintarkastajan on perusteltua pidättäytyä ottamasta kantaa tarkoituksenmukaisuusseikkoihin[58].

[58]Huuskonen et al. 2004, s.41

Tilintarkastus on siis varmennustehtävä, jonka avulla pyritään saamaan asiantunteva ja luotettava lausunto kunnan kirjanpidosta, hallinnosta ja tilinpäätöksestä. Jotta tilintarkastajan lausunnolla olisi arvoa ja uskottavuutta, tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä riippumattomana ja ammattitaidolla. Myös luottamuksella tilintarkastusinstituutioon on vaikutusta tilintarkastajan uskottavuuteen. Riippumattomuudella on hyvin keskeinen asema tilintarkastuksen uskottavuudessa. Tilintarkastajan riippumattomuudesta on säädetty kuntalain 72§:ssä. Sen mukaan tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä. Kunnan tilintarkastajan riippumattomuutta on pyritty varmistamaan myös vaalikelpoisuus- ja esteellisyyssäännöksillä. Kuntalain 72§:n mukaan tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan, mutta tilintarkastajaksi voidaan kuitenkin valita henkilö, jonka kotikunta tarkastettava kunta ei ole. Esteellisyyden osalta tilintarkastaja rinnastetaan kuntalaissa luottamushenkilöihin ja kunnan henkilöstöön[59].

Tilintarkastajat raportoivat tarkastuksen aikana kunnanhallitukselle ja tarkastuslautakunnalle sekä antavat kultakin tilikaudelta valtuustolle tilintarkastuskertomuksen. Kuntalain 75§:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa esitetään tarkastuksen tulokset sekä annetaan lausunto siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja voidaanko kunnan hallintoa ja taloutta hoitaneille luottamushenkilöille ja viranhaltijoille myöntää vastuuvapaus. Jos tilintarkastajat havaitsevat, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä, eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tilintarkastuskertomuksessa on tehtävä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistus. Muistutus osoitetaan kunnanhallitukselle ja saatetaan tiedoksi myös tarkastuslautakunnalle. Muistutusta ei voida kuitenkaan kohdistaa valtuustoon.

[59] Huuskonen et al. 2004, s.43

4 Sisäinen valvonta

Luotettavasti ja tehokkaasti toimivat valvontajärjestelmät varmistavat parhaiten nopean tiedonkulun organisaatiossa tarvittavia korjaustoimia varten. Sisäinen valvonta onkin reaaliaikaista toimintaa, jolloin tiedot välittyvät nopeasti toimivalle johdolle. Valvontajärjestelmän kehittämisessä on tärkeintä, että käytössä oleva sisäinen valvonta todella toimii. Merkitystä ei siis ole sillä, millä tavalla organisaation sisäinen valvonta on järjestetty. Organisaation valvontajärjestelmän on täytettävä ainakin kaksi tavoitetta. Ensimmäinen tavoite on se, että valvontajärjestelmä ei saa olla liian näkyvää ja sen on tehokkaasti ja luotettavasti saavutettava tavoiteltu valvonnan taso. Toisena tavoitteena on pitää valvonnan aiheuttamat kustannukset kohtuullisina. Toimintojen valvonta on aina järjestettävä kuhunkin organisaatioon parhaiten soveltuvalla tavalla riippumatta siitä onko organisaatiossa sisäistä tarkastusta vai ei. Jos organisaatiossa toimii sisäinen tarkastus, sen keskeisenä tehtävänä on tarkastaa valvonnan toimivuutta ja tehdä parannusesityksiä ilmenneistä puutteista. Organisaatiokulttuurilla on suuri vaikutus valvonnan toimivuuteen. Jos organisaatiossa vallitsevaan kulttuuriin kuuluu, että sen kaikilla toiminnan tasoilla pyritään asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen, silloin hyvä yhteistyö ja työmotivaatio tukevat tavoitteita. Tällöin edellytykset hyvin toimivan valvonnan järjestämiselle ovat myös suotuisat. [60]

Sisäinen valvonta on kunnan johtamisen olennainen osa-alue, joka sen järjestämisajatuksen mukaan voi edelleen jakautua sisäiseen tarkkailuun ja sisäiseen tarkastukseen[61]. Sisäinen tarkkailu toimii organisaation omien varmistusmekanismien kautta, joten sitä voi luonnehtia passiiviseksi valvonnaksi, joka sisältyy tavanomaisiin toimintarutiineihin. Sisäistä tarkkailua ei siis tehdä erityisessä toimintaelimessä. Käsitteet sisäinen valvonta ja sisäinen tarkkailu voidaankin tulkita merkitykseltään samaksi asiaksi. Sisäinen tarkastus on puolestaan sisäisen valvonnan näkyvä osa sillä se on aktiivista, systemaattista ja julkista toimintaa. Sisäinen tarkastus on tarkastustarkoituksessa tehtyä valvontaa.

[60] Marttila 1998, s.16
[61] Tarkastussääntömalli

Kunnallislaki on tärkein kunnan valvontaa koskeva säännös. Kunnallislain 23§:n mukaan kunnanhallituksen tehtävänä on vastata kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta ja valvoa kunnan etua. Kunnanjohtajan tehtävänä on johtaa kunnanhallituksen alaisena kunnan hallintoa ja taloudenhoitoa. Näihin tehtävämäärittelyihin sisältyy velvoite valvoa organisaation toimintaa. Sisäinen valvonta on johtamisen apuväline, joten sen järjestämisestä vastaa kunnanhallitus. Kun sisäinen valvonta on kunnan johtamisen olennainen osa, on sisäisen valvonnan toteuttamis- ja valvontavastuu ennen kaikkea kunnanjohtajalla. Vaikka kuntalaissa ei ole erikseen säädetty sisäisen valvonnan järjestämisestä, kuitenkin kuntalain 73§:ssä edellytetään tilintarkastajilta lausuntoa siitä, onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Suomen Kuntaliitto on antanut kuntien taloussääntömallin ja tarkastussääntömallin. Tarkastussääntömallissa valvonnan järjestämisestä todetaan seuraavaa: ”Kunnan hallinnon ja talouden valvonta järjestetään niin, että ulkoinen ja sisäinen valvonta yhdessä muodostavat kattavan valvontajärjestelmän”[62]. Siinä todetaan myös, että sisäinen valvonta on johtamisen apuväline ja sen järjestämisestä vastaa kunnanhallitus. Taloussääntömallissa puolestaan todetaan sisäisen valvonnan järjestämisestä seuraavasti: ”Kunnan toiminnot on järjestettävä ja johtamistehtävät hoidettava niin, että organisaation kaikilla tasoilla ja kaikissa toiminnoissa on riittävä sisäinen valvonta. Johtamansa toiminnan sisäisestä valvonnasta vastaa kukin toimielin ja vastuuhenkilö”[63]. Sisäisen valvonnan järjestämiselle löytyy siis velvoitteita useista eri lähteistä.

4.1 Sisäinen tarkkailu

Sisäinen tarkkailu eli sisäinen kontrolli on huomaamaton osa kunnan sisäistä valvontaa, sillä se toimii organisaation omien varmistusmekanismien kautta. Se on luonteeltaan passiivista valvontaa, jolle on tunnusomaista oletus siitä, että jokainen henkilö suorittaa tehtävänsä johdon antamien ohjeiden mukaisesti. Sisäistä tarkkailua pidetään yllä erilaisten sisäisten tarkkailujärjestelmien ja tarkkailumenetelmien avulla. Näitä tarkkailujärjestelmiä ja – menetelmiä voivat olla esimerkiksi tehtävien jako, tehtävien vaihdot, vastuun jako ja hyväksymisvaltuudet. Näillä voidaan estää esimerkiksi vaarallisten työyhdistelmien syntymistä, jolloin ei synny mahdollisuutta toimia johdon

[62] Tarkastussääntömalli
[63] Huuskonen et al. 2004, s.47

antamien ohjeiden vastaisesti. Myös työhönottopolitiikka, henkilökunnan tarkkailu ja koulutukset ovat osa sisäistä tarkkailua, tosin kunnat ovat sidottuja lainsäädäntöön työhönottopolitiikan suhteen. Tarkkailujärjestelmät voivat siis esiintyä muun muussa organisaatio-ohjeina hallinto-, talous- ja johtosääntöinä, tehtävävaltuuksina, valvontavelvoitteina, työkulkumääräyksinä, siirto- ja alistamisvelvoitteina, luettelointi- ja inventointimääräyksinä sekä kassahoito-ohjeina[64]. Nämä ovat vain osa kunnissa mahdollisesti toimivista tarkkailujärjestelmistä ja kukin kunta valitsee juuri omaan organisaatioon sopivat tarkkailujärjestelmät.

Sisäisen tarkkailun, niin kuin muidenkin valvontajärjestelmien, on pyrittävä mukauttamaan organisaatioon ja sen toimintoihin taloudellisuusvaatimusten mukaisesti. Organisaation ja toimintojen muuttaminen saattaa kuitenkin olla joskus välttämätöntä sisäisen tarkkailun vaatimusten toteuttamiseksi. Tällöin syntyy ongelma siitä, vastaako tarkkailulla saavutettu hyöty sen aiheuttamia kustannuksia. Tehokas tarkkailu voi merkitä toiminnan jäykistymistä ja valvontamenojen lisääntymistä ja siten epätaloudellista toimintaa. Sisäinen tarkkailujärjestelmä ei ole kuitenkaan milloinkaan aukoton ja valmis. Muutokset organisaatiossa ja tehtävien jaossa vaativat sisäisen tarkkailujärjestelmän uudelleenarviointia muutosten osalta. Tämän lisäksi sisäinen tarkkailujärjestelmä vaatii aina johdon jatkuvaa valvontaa, että luotua järjestelmää noudatetaan.[65]

Sisäinen tarkkailu ja sisäinen tarkastus sekoitetaan hyvin usein keskenään tai niitä pidetään samana asiana. Sisäinen tarkkailu muodostuu kaikista organisaation tarkkailujärjestelmistä, jotka ovat johdon ylläpitämiä ja jotka mahdollistavat organisaation toimimisen turvallisesti ja tehokkaasti[66]. Nämä tarkkailujärjestelmät sisältyvät organisaation johtamiseen ja toimintatapaan. Sisäinen tarkkailu on passiivista ja näin olleen huomaamatonta valvontaa. Sisäinen tarkastus on puolestaan aktiivista valvontatoimintaa, joka vaatii erillisen tarkastusorganisaation. Sisäinen tarkastus on organisatorinen kontrolli, joka mittaa ja arvioi muiden kontrollien tehokkuutta.

---

[64] Eskola 2005, s.1
[65] Salminen & Vento 1981, s.11–15
[66] Buttery et al. 1993, s.4

4.2 Sisäinen tarkastus

Ehkä paras tapa kuvata ytimekkäästi sisäistä tarkastusta on sisäisten tarkastajien kansainvälisen yhteistyöjärjestön IIA:n (The Institute of Internal Auditors) uusi määritelmä sisäisestä tarkastuksesta:

> *”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.”*[67]

Uusi määrittely korostaa ja normalisoi aiemmasta poiketen arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoiminnan. Toiminnan tarkoituksena on lisäarvon tuottaminen organisaation kehittämiseksi.

Avaintermeinä tässä määritelmässä ovat tarkastus ja sisäinen sekä riippumaton ja objektiivinen. Tarkastuksella tarkoitetaan tarkastusta, joka ulottuu pienistä yksityiskohdista laajoihin tarkastuksiin. Sisäinen merkitsee sitä, että tarkastustyö suoritetaan organisaation sisällä omilla työntekijöillä. Se, että sisäinen tarkastus toteutetaan organisaation sisällä omilla työtekijöillä, on hieman ongelmallista kuntasektorilla. Kuten tutkielman rajauksessa on tullut esille, sisäisen tarkastuksen toteutus vaihtelee kunnan koon mukaan. Varsinkin pienissä ja keskisuurissa kunnissa sisäinen tarkastus saatetaan ostaa organisaation ulkopuolelta. Tässä yhteydessä on erotettava kaksi käsitettä toisistaan, sisäisen tarkastuspalvelun ostaminen ja ulkoistaminen, jotka voidaan helposti sekoittaa keskenään.

Sisäisen tarkastustoiminnan täydellinen ulkoistaminen ei voi tulla kyseeseen hyvän hallintojärjestelmän mukaisesti hoidetussa organisaatiossa. Myös sisäisen tarkastuksen osittainen ulkoistaminen on ongelmallista, koska ulkoistamiseen herkästi mielletään liittyväksi myös vastuun siirtyminen. Sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen vastuuta ei kuitenkaan voida ulkoistamalla siirtää palvelun tuottajalle, sen sijaan

[67] Sisäiset tarkastajat ry

ostopalveluja palvelun ostajan vastuulla voidaan käyttää. Isoissa organisaatioissa ostoetua voidaan hyödyntää omien resurssien täydennyksenä. Esimerkiksi suuret kunnat, joilla on omat sisäisen tarkastuksen yksiköt, voivat ostaa ulkopuoliselta palveluntarjoajalta yksittäisiä tarkastuspäiviä. Pienimmissä organisaatioissa ulkoisen palvelun käyttö on puolestaan aito mahdollisuus toteuttaa sisäistä tarkastusta. Sisäisen tarkastuksen uusi määritelmä antaa kuitenkin liikkumavaraa sen suhteen, tehdäänkö kaikki itse vai ostetaanko joitakin palveluja organisaation sisäisen tarkastuksen ulkopuolelta.[68]Sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen on kuitenkin täysin määritelmän vastainen.

Sisäisen tarkastuksen määritelmä edellyttää sisäiseltä tarkastukselta objektiivisuutta ja riippumattomuutta. Sisäisen tarkastajan objektiivisuus edellyttää sitä, että sisäinen tarkastaja ei ensinnäkin osallistu sellaiseen toimintaan tai ryhdy sellaiseen suhteeseen, joka voi vaikuttaa tai jonka voi olettaa vaikuttavan arvioinnin puolueettomuuteen. Toisekseen objektiivisuus edellyttää sitä, että sisäinen tarkastaja ei ota vastaan mitään, joka haittaa tai jonka voidaan olettaa haittaavan ammatillista arviointikykyä. Kolmannekseen sisäisen tarkastajan on ilmaistava kaikki tiedossa olevat oleelliset asiat, joiden kertomatta jättäminen saattaa antaa väärän kuvan arvioitavista asioista. Objektiivisuus voidaan nähdä tehokkaan tarkastustoiminnan ydinedellytyksenä. Sisäinen tarkastus onkin vakiinnuttanut paikkansa sisäisen valvonnan tehokkuuden ja laadun objektiivisena arvioijana[69]. Riippumattomuus saadaan aikaan hallitsemalla objektiivisuutta uhkaavat riskit tehokkaasti. Riippumattomuus tarkoittaa siis sitä, että ei ole olemassa merkittäviä eturistiriitoja, jotka uhkaavat objektiivisuutta. Riippumattomuus onkin tärkeää siksi, että se luo ympäristön, joka maksimoi todennäköisyyden tarkastajan objektiivisuuteen, joten sen merkitystä ei voi väheksyä.[70]

Määritelmän mukaan sisäisen tarkastustoiminnon tehtävät jakautuvat kahdelle alueelle: arviointi- ja varmistuspalvelut sekä konsultointipalvelut. Näiden palvelujen avulla sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla asiantuntemustaan kolmella organisaation johdon vastuulla olevalla osa-alueella. Näitä osa-alueita ovat riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessit.

[68] Kuuluvainen 2001a, s.28
[69] Halla 1999, s.293
[70] Kuuluvainen 2001b, s.4-5

Määritelmän mukaiset arviointi- ja varmistuspalvelut voivat heikentää sisäisen tarkastustoiminnon riippumattomuutta ja sisäisen tarkastajan objektiivisuuden säilyttämistä. Näin voi käydä, kun sisäinen tarkastus tarjoaa arviointi- ja varmistuspalveluita sellaisiin kohteisiin, joihin se on aikaisemmin tuottanut konsultointipalveluita. Käytännön ratkaisu syntyneeseen ongelmaan on ainakin selonteko asiasta ennen tehtävän vastaanottamista ja maininta lopullisessa tarkastuskertomuksessa tästä mahdollisesta riippumattomuuden tai objektiivisuuden heikentymisestä.[71]

4.2.1 Historiaa

Organisaatioiden kasvava monimutkaisuus on luonut tarpeen erilaisten kontrollien asiantuntijoille, sisäisille tarkastajille. Pienissä organisaatioissa sisäinen tarkastus kuuluu johdon tai omistajien perustehtäviin, koska niillä on hyvä mahdollisuus kontrolloida organisaation toimintoja. Kun organisaation rakenne monimutkaistuu, johdolla ei ole enää mahdollisuuksia pitää tarpeeksi yhteyttä kaikkiin toimintoihin, jotta se voisi riittävällä tasolla tarkastaa suoritusten tehokkuutta. Jotta tämä onnistuisi, tarkastustehtävä on delegoitava muulle taholle.

Aikaisemmat johdon erikoishuolenaiheet liittyivät siihen, olivatko organisaation varat tarpeeksi suojattuja, noudatettiinko organisaation menettelytapoja ja säilytettiinkö taloudellisia asiakirjoja asiallisesti. Sisäisen tarkastuksen tehtävinä olikin täyttää näiden tiukasti määriteltyjen perustoimintojen tarpeet ja sisäisen tarkastuksen tehtävät miellettiin ulkoisen tarkastuksen jatkeeksi. Sisäisillä tarkastajilla oli hyvin kapea rooli organisaatioissa ja suhteellisen rajoitettu vastuu. Sisäinen tarkastaja nähtiin asiakirjojen taloudellisesti suuntautuneena tarkastajana ja enemmänkin poliisin roolissa, kuin työtoverina. Vaikka sisäisen tarkastuksen luonne on nykyaikana hyvin erilainen kuin ennen, vanha kuva sisäisestä tarkastajasta ja sen tehtävistä on vieläkin olemassa. Tästä johtuen on hyvä ymmärtää sisäisen tarkastuksen historiaa. Ajan kuluessa organisaatioiden toimintojen volyymi on kasvanut ja toiminnot ovat monimutkaistuneet luoden ongelmia ja paineita johtajille. Syntyneiden ongelmien ja paineiden johdosta

[71] Hannukkala 2002, s.37

johtajat olivat havainneet, että he voivat käyttää sisäisiä tarkastajiaan paljon tehokkaammin kuin ennen.[72]

Samaan aikaan, kun johtajat olivat havainneet sisäisten tarkastajien paremman käytön, myös sisäiset tarkastajat huomasivat nämä mahdollisuudet ja aloittivat itse uuden roolin muodostamista. Sisäiset tarkastajat vähitellen laajensivat rooliansa ja ottivat enemmän johtosuuntautuneita velvollisuuksia hoitaakseen. Koska sisäinen tarkastus oli alun perin laskentasuuntautunut, tämä muutos havaittiin ensimmäisenä laskenta- ja talouskontrollien alueilla. Sen sijaan, että sisäinen tarkastus raportoisi samoja laskentaan liittyviä poikkeuksia kuin laskentaihmiset, sisäinen tarkastus kyseenalaisti kokonaiskontrolliprosessin, jota se tarkasteli. Myöhemmin sisäisen tarkastuksen arviointityö laajensi, sisällyttäen monia ei taloudellisia alueita organisaatiossa.[73]

1942 perustettiin sisäisten tarkastajien yhdistys (The Institut Of Internal Auditors) IIA ja ensimmäiset jäsenet olivat New York City:sta ja Chicagosta. IIA:n perustivat ihmiset, joille oli annettu sisäisen tarkastajan nimitys organisaatioissa, joissa he olivat töissä. Perustajat halusivat jakaa kokemuksia ja saavuttaa tietämystä muiden kanssa tästä uudesta ammatista. Vielä 1980-luvun alussa järjestön jäsenmäärä oli ainoastaan hieman yli 20 000. Nykyisin IIA:lla on lähes 250 paikallista yhdistystä/osastoa yli 90 maassa ja jäseniä on noin 160 eri maasta. Järjestön jäsenmäärä ylitti 100 000 rajan alkuvuodesta 2005. Jäsenmäärän kasvuvauhtiin on vaikuttanut yleisesti tunnustettu sisäisen tarkastuksen merkityksen lisääntyminen ja yksittäisenä tekijänä muun muassa Kiinan mukaantulo järjestön toimintaan 1990-luvun lopulla.[74]Yhdistyksen tarkoituksena on levittää tietoa sisäisestä tarkastuksesta ja sen suorittamisesta. Yhdistys järjestääkin koulutusta, kongresseja ja harjoittaa julkaisutoimintaa. Yhdistys myös tukee tutkimustoimintaa ja laatii ohjeita, standardeja ja sääntöjä koskien sisäisen tarkastuksen harjoittamista.[75]

Nykypäivänä sisäinen tarkastus on laajentanut toimintojaan kattaen koko organisaation toimintaympäristön ja vakiinnuttanut asemansa arvostettuna ja kunnioitettuna osana ylimmän johdon tukitoimintona. Toisinaan johdolla voi olla houkutus määrätä

[72] Moeller & Witt 1999
[73] Moeller & Witt 1999
[74] Hannukkala 2005, s.4
[75] Niinisalo 1995, s.5

toiminnallisia velvollisuuksia sisäiselle tarkastajalle. Jos näin tapahtuu, sisäinen tarkastus menettää riippumattomuutensa. Tehokkaan sisäisen tarkastuksen on tunnistettava asemansa riippumattomana yksikkönä, jolla on vahva suhde johtokunnan tai hallituksen tarkastuskomiteaan, tilintarkastajiin ja organisaation johtoon.[76]Myös uudet hankkeet ja aloitteet, kuten COSO sisäisen kontrollin standardit, ovat aiheuttaneet jatkuvan kasvun sisäisten tarkastajien palvelujen kysynnässä. Tilintarkastajatkin ovat standardiensa kautta havainneet sisäisen tarkastuksen tärkeyden.

4.2.2 Sisäisen tarkastuksen ammatillisen käytännön viitekehys

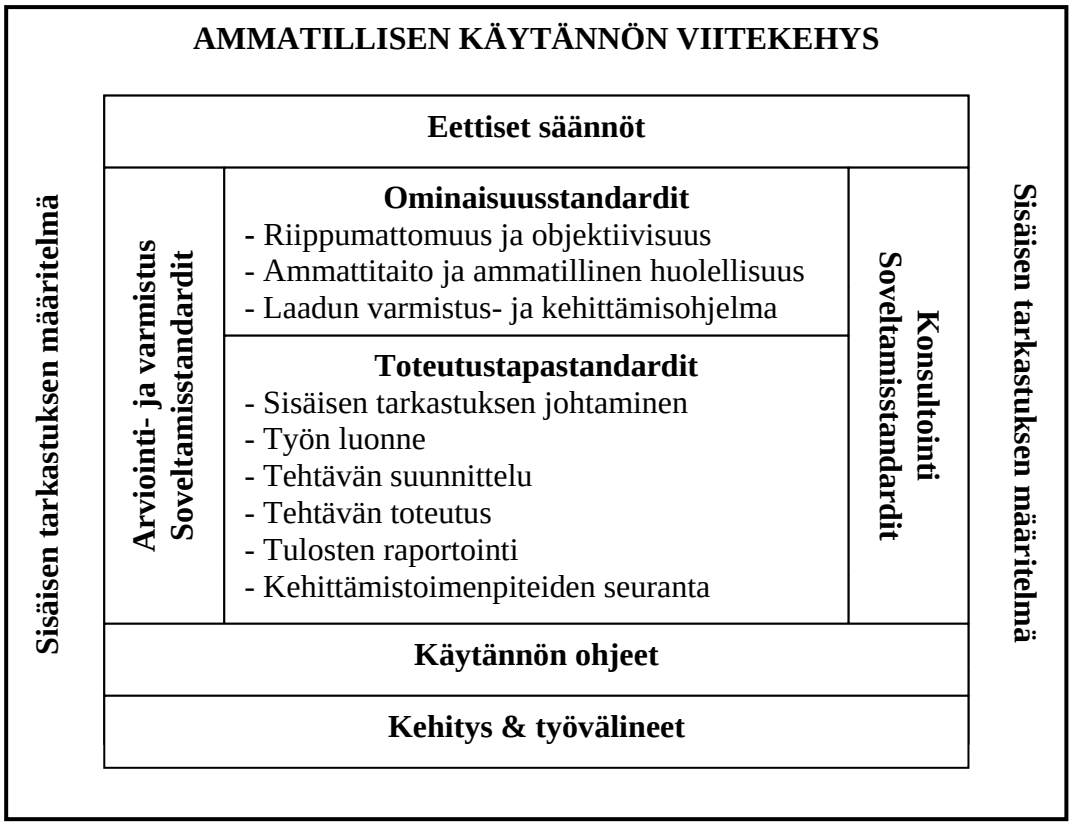
The Institute of Internal Auditors (IIA) on kehittänyt sisäisen tarkastuksen ammattistandardit sisäisen tarkastuksen ammatilliseen käyttöön.[77]Nämä standardit palvelevat sekä IIA:n jäseniä että suurempaa yhteisöä, jota palvelee sisäiset tarkastajat. Standardit tarjoavat benchmarkkauksen, jota vastaan voidaan mitata yksittäisen sisäisen tarkastajan ja koko sisäisen tarkastuksen toiminnan tasoa ja laatua. Standardien tavoitteena on parantaa tarkastuksen suorittamista, yhdenmukaistaa sisäistä tarkastusta maailmalla ja parantaa tarkastuksen laatua.[78]

Ammattistandardit ovat vain yksi osa sisäisen tarkastuksen ammatillisen käytännön viitekehyksestä. Kun jatkossa tässä tutkimuksessa puhutaan ammattistandardeista, tarkoitetaan niillä nimenomaan IIA:n sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja. Muita viitekehyksen osatekijöitä ovat sisäisen tarkastuksen määritelmä, jota on jo käsitelty tässä tutkielmassa aikaisemmin, eettiset säännöt, käytännön ohjeet sekä kehitys- ja työvälineet.

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien tarkoituksena on kuvata ne perusperiaatteet, joiden mukaan sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa. Ammattistandardien tulee myös määrittää viitekehys moninaisten lisäarvoa tuottavien sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamiselle ja edistämiselle. Standardien tarkoituksena on myös luoda pohja sisäisen tarkastuksen tuloksen mittaamiselle sekä edistää parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämistä.

---

[76] Moeller & Witt 1999
[77] Sisäiset tarkastajat ry
[78] Buttery et al. 1993, s.8-13



Kuvio 4 Ammatillisen käytännön viitekehys (Hannukkala 2002)

Ammattistandardit jakautuvat kuvion 4 mukaisesti kolmeen ryhmään: ominaisuusstandardit, toteutustapastandardit ja soveltamisstandardit. Ominaisuusstandardit kuvaavat sisäiseltä tarkastukselta ja sisäiseltä tarkastajalta edellytettäviä ominaisuuksia. Toteutustapastandardit kuvaavat sisäisen tarkastuksen työn luonteen ja määrittävät ne laatuvaatimukset, joihin vertaamalla näistä tehtävistä suoriutumista voidaan arvioida. Soveltamisstandardit määrittävät, kuinka edellisiä standardeja sovelletaan erilaisiin tehtäviin. Soveltamisstandardit löytyvät ominaisuus- ja toteutustapastandardien yhteydessä erikseen arvioinnin ja varmistuksen sekä konsultoinnin osalta.

Eettisten sääntöjen tarkoituksena on edistää sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa. Sisäisten tarkastajien odotetaan noudattavan ja vaalivan periaatteita ja käyttäytymissääntöjä, jotka on jaoteltu neljään pääryhmään. Näitä ryhmiä ovat rehellisyys, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja ammattitaito. Painottamalla näitä asioita toiminnassaan, sisäinen tarkastaja menestyy sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaisissa tehtävissään.

Sisäisen tarkastuksen ammatilliseen viitekehykseen kuuluvat myös käytännön ohjeet sekä kehitys- ja työvälineet. Käytännön ohjeet liittyvät usein tiettyyn ominaisuus- tai toteutustapastandardiin. Käytännön ohjeet on tarkoitettu ohjeiksi käytännön tilanteisiin ja niiden noudattamista suositellaan vahvasti. Viitekehyksen alue kehitys- ja työvälineet sisältää toimintatapamalleja, tietoja markkinoilla olevista tarkastusohjelmista, tutkimusraportteja sekä koulutustapahtumaesittelyjä. Näitä tietoja kerätään IIA:n kotisivuille.

4.2.3 Kunnan sisäisen tarkastuksen määrittely

Sisäisen tarkastuksen tehtäviä hoidetaan hyvin erilaisissa ympäristöissä ja organisaatioissa. IIA:n sisäisen tarkastuksen määritelmä pätee lainsäädännöltään tai kulttuuriltaan toisistaan poikkeaviin ympäristöihin ja tarkoitukseltaan, kooltaan tai rakenteeltaan erilaisiin organisaatioihin. Täten aikaisemmin käsitelty määritelmä koskee niin yksityis- kuin julkissektoriakin, joten se kuvaa myös kunnallissektorin sisäistä tarkastusta.

Jotta sisäinen tarkastus menestyisi, se edellyttää kiinteää yhteyttä kunnan johtoon. Menestyksen edellytyksenä on johdon luottamus ja selkeää raportointi- ja päätöksentekojärjestelmää. Sisäinen tarkastus on kunnan johdolle merkittävä apuväline valvontavelvollisuutensa toteuttamisessa, siksi sen riippumattomuus, objektiivisuus ja toimintaedellytykset on turvattava antamalla sille riittävän vahva asema. Sisäisen tarkastuksen onkin toimittava suoraan kunnanhallituksen tai kunnanjohtajan alaisuudessa. Sisäisen tarkastuksen on saatava toimintaohjeet suoraan ylimmältä operatiiviselta johdolta, kunnanjohtajalta, ja sen on raportoitava havainnoistaan myös suoraan kunnanhallitukselle tai kunnanjohtajalle. Ammattistandardien mukaan toimintaohjeissa on määriteltävää sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus, toimivalta ja vastuu, jotka ovat ammattistandardien mukaiset ja hallituksen hyväksymät.

Kunnan koosta riippuen voidaan sisäinen tarkastus hoitaa joko yhdellä tarkastajalla tai sitten sisäisen tarkastuksen tehokas suorittaminen voi vaatia kokonaisen tarkastusorganisaation perustamista. Suurimmissa kunnissa on tarve oman sisäisen tarkastuksen osaston perustamiseen. Tarve riippuu hyvin pitkälti toimintojen moninaisuudesta, johdon arvioinnista valvontatehtävän hoidosta, tarkastusvaliokunnan

ja tilintarkastajan käsityksistä sekä tehtävästä aiheutuvista kustannuksista[79]. Tarkastuksen järjestämisessä on aina pidettävä mielessä hyötyajattelu kuntakoosta riippumatta. Saavutettujen hyötyjen pitää olla uhrattuja kustannuksia suuremmat.

4.2.4 Kunnan sisäisen tarkastuksen tehtävät

Sisäinen tarkastus nähdään tulosohjatussa ympäristössä entistä selvemmin johdon omana valvontavälineenä, joten sisäisen tarkastuksen tehtävät määräytyvät johdon tarpeista[80]. Organisaation ulkopuolelta sisäiselle tarkastukselle ei voi antaa tehtäviä. Sisäinen tarkastus voidaan kunnissa nähdä johdon apuna toimivana asiantuntijatoimintana ja osana toiminnan arviointi- ja varmistustoimintaa. Sisäinen tarkastus voi suorittaa sekä laillisuusvalvonta- että tarkoituksenmukaisuuskysymysten selvittämistä. Työssä korostuu kuitenkin ulkoisen tarkastajan työtä selvemmin tarkoituksenmukaisuusnäkökulma oikeellisuuden sekä lain- ja päätöstenmukaisuuden ohella.[81]Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudelle on tärkeää, että tarkastaja on riippumaton tarkastettavista organisaatioista ja henkilöstöstä. Tämän mahdollistaa välitön suhde kunnanjohtajaan. Sisäisen tarkastuksen ollessa suoraan johdon alaisuudessa, tarkastustoiminta voidaan ulottaa koko kunnalliseen organisaatioon ja erillissopimuksin myös kunnallisiin yhtiöihin. Yksiselitteisen aseman turvaamiseksi on sisäistä tarkastusta koskevalle ohjeistukselle saatava valtuuston vahvistus.[82]

Sisäisen tarkastuksen tehtävät ovat perinteisesti olleet varallisuuden hoidon ja hallinnon tarkastus, sisäisen tarkkailun tarkastus sekä tositeaineiston, kirjanpidon ja raportoinnin tarkastus. Alkuperäisenä sisäisen tarkastuksen tehtävänä voidaankin nähdä virheiden ja väärinkäytösten etsiminen. Näiden perinteisten tehtävien lisäksi tarkastetaan järjestelmien ja menetelmien tarkoituksenmukaisuutta ja tehokkuutta. Sisäinen tarkastus on kuitenkin muuttunut vuosien saatossa ja uudempi käsitys sisäisen tarkastuksen tehtävistä on siirtänyt painopisteen strategioiden, toimintaperiaatteiden ja tavoitteiden toteutumiseen sekä informaatiojärjestelmien tarkastukseen. Sisäinen tarkastus nähdäänkin nykyään virheiden ennaltaehkäisijänä ja operatiivista toimintaa

[79] Vuorinen 1995, s.192
[80] Myllymäki 1994, s.241
[81] Huuskonen 2004, s.53
[82] Vuorinen 1995, s.187

analysoivana konsulttina.[83]Myös sisäisen tarkastuksen määritelmä näkee konsultointitoiminnan oleellisena osana sisäistä tarkastusta.

Hyvin toimiva sisäinen tarkastus auttaa tarkastus- ja konsultointipalveluiden avulla kehittämään kaupungin riskienhallinnan, sisäisen valvonnan ja toiminnan tehokkuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä riittävyyttä. Sisäisen tarkastuksen tehtävinä onkin arvioida ja tarkastaa sisäisen valvonnan järjestelmiä ja riskienhallintatoimintojen lain- ja päätöksenmukaisuutta sekä tarkoituksenmukaisuutta, resurssien tehokasta ja taloudellista käyttöä sekä johtamisessa ja päätöksenteossa käytettävän tiedon luotettavuutta. Näiden lisäksi sisäisen tarkastus voi osallistua asiantuntijana talous-, hallinto- ja laskentajärjestelmien kehittämisprojekteihin sekä avustaa tilintarkastajaa erikseen sovittavalla tavalla ja resursseilla.[84]

Sisäisen tarkastuksen tulee varmentaa ja arvioida toimialojen ja toimintayksiköiden toimintaa perustaen toimintansa riskianalyysiin. Sisäisen tarkastuksen määritelmä näkeekin sisäisen tarkastuksen varmennus-, arviointi- ja konsultointitehtävien toteuttajana. Tehtävien tavoitteena on tuottaa johdolle lisäarvoa toiminnan johtamiseen.

Sisäisen tarkastuksen standardit antavat ohjeita sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamiselle ja edistämiselle. Standardeista tarkastuksen toteuttaminen on jaettu suunnitteluun, suorittamiseen ja raportointiin. Standardien noudattaminen ei ole kuitenkaan pakollista, mutta erittäin suositeltavaa tehtävien menestyksekkäälle suorittamiselle ja sisäisen tarkastuksen laadun takaamiseksi.

4.2.5 Tarkastuslautakunnan ja JHTT-tarkastuksen suhde sisäiseen tarkastukseen

Tarkastuslautakunnalla ei ole suoranaista yhteyttä sisäiseen valvontaan. Sisäinen valvonta liittyy kuitenkin lautakunnan vastuulla olevan tarkastuksen kokonaisuuteen. Yksi sisäisen valvonnan tehtävistä on organisaation tuottaminen tietojen oikeellisuuden varmistaminen. Varmistaminen on tärkeää, koska organisaation tuottamia tietoja käytetään apuna kuntaa johdettaessa. Jos kunnan hallitus käyttää johtamisessa

[83] Vuorinen 1995, s.186–191
[84] Tampereen kaupunki 2002

virheellisiä tietoja, ovat tiedoista tehdyt johtopäätökset ja niihin perustuva toiminta virheellistä. Sisäinen valvonta liittyy epäsuorasti tarkastuslautakuntaan, koska myös lautakunta käyttää varmistettuja tietoja. Tarkastuslautakunta tekee usein johtopäätöksiä, jotka perustuvat kunnan hallinnolta saamiin tietoihin. Toinen näkökulma liittyy tilintarkastuskertomukseen. Koska tarkastuslautakunnalla on tarkastuksen järjestämistehtävä, tilintarkastuskertomuksen sisäistä valvontaa koskeva kohta koskee myös lautakuntaa. Tarkastuksen järjestämistehtävästä johtuen tarkastuslautakunnankin kannalta olisi parempi, ettei tilintarkastaja toteaisi, että kunnan sisäinen valvonta ei ole järjestetty asianmukaisesti. Tästä johtuen useat tarkastuslautakunnat ovat kiinnostuneita sisäisen valvonnan järjestämisen asianmukaisuudesta. Usein lautakunta seuraa sisäisen valvonnan tilaa pyytämällä kunnanhallitukselta selvityksen sisäisen valvonnan järjestämisestä ja patistamalla hallitusta toimenpiteisiin sisäisen valvonnan parantamiseksi ennen kuin tilintarkastajan on täytynyt puuttua siihen.[85]

Tilintarkastuksen ensisijainen tehtävä sisäiseen tarkastukseen päin on sen luotettavuuden ja kattavuuden tarkastus. Kuntalain mukaan yksi tilintarkastajan tehtävistä on arvioida sisäisen valvonnan järjestämisen asianmukaisuus. Toinen tehtävä sisältyy hallinnon tarkastus – kokonaisuuteen, sillä siihen luetaan myös sisäisen tarkastuksen ja tarkkailun riittävyyden arviointi sekä riskianalyysi. Näiden lisäksi tilintarkastajan tehtävänä on osallistua sisäisen tarkastuksen toiminnan ohjaamiseen ja koordinointiin oman tarkastustyönsä kanssa. Ongelmana on usein se, että kunnat mieltävät myös sisäisen valvonnan tilintarkastuksen alueeksi, jolloin sisäisen valvonnan järjestäminen jää puutteelliseksi. Sisäisen valvonnan järjestämisessä onkin tehtävä selvä ero sen ja varsinaisen tilintarkastuksen välille ja samalla on tehtävä yhteistyösuhteiden määrittely tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen välille. Tilintarkastaja käyttää tarkastustyössään paljon materiaalia, joka perustuu sisäisen tarkastuksen tekemälle työlle. Esimerkkinä tästä voidaan mainita tilinpäätöksen tarkastus sillä tilinpäätöksen oikeellisuus perustuu paljolti nimenomaan sisäisen tarkastuksen tekemälle työlle. Sisäisellä tarkastuksella on organisaation omana toimintona paremmat mahdollisuudet kattavampaan tarkastukseen kuin tilintarkastajalla. Tässä korostuu tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen välisen yhteistoiminnan ja työn koordinoinnin tärkeys.

[85] Vuorinen 2000, s.94 - 95

Koordinoinnin ja yhteistoiminnan tuloksena tilintarkastaja pystyy hyödyntämään sisäisen tarkastuksen työtä ja näin saamaan kattavamman tarkastuksen. Sen lisäksi, että koordinoidaan suoritettavat tarkastukset, voidaan koordinointia harjoittaa myös resurssien osalta. Niukkojen resurssien koordinoitu kohdentaminen lisää tarkastettavien kohteiden ja asioiden määrää. Vaikka koordinointi hyödyntää molempia osapuolia, suurempi intressi siihen on kuitenkin tilintarkastajalla, koska hän joutuu perustamaan tilintarkastuskertomuksensa osittain sisäisen tarkastuksen varaan. Tilintarkastaja voi ohjata sisäistä tarkastusta tarkastamaan asioita, jotka ovat toiminnan kannalta oleellisia ja joissa virheiden ja väärinkäytösten riski on suurin. Tilintarkastaja päättää kuitenkin itse mitä sisäisen tarkastuksen tuloksia hän käyttää omassa työssään. Jotta tilintarkastaja voisi käyttää sisäisen tarkastuksen tuloksia, sen on varmistuttava, että sisäinen tarkastus on luotettavaa ja kattavaa.[86]

Sisäinen tarkastus ja johto ovat havainneet, että riippumatta joistakin yhteisistä kiinnostuksista, sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen prioriteetit ovat melko erilaisia. Ulkoisella tarkastuksella on ensisijainen velvollisuus organisaation ulkoisia osapuolia kohtaan, kun taas sisäisellä tarkastuksella ensisijainen velvollisuus on organisaatiota kohtaan. Ulkoinen tarkastaja on kiinnostunut yksityiskohtaisemmin tilinpäätöksen oikeellisuudesta. Sisäinen tarkastaja on puolestaan huolissaan etupäässä organisaation toimintojen yleistehokkuudesta, organisaation kontrolleista ja kannattavuudesta.[87]

4.2.6 Sisäisen tarkastuksen asema suurten kuntien valvontajärjestelmässä

Sisäisellä tarkastuksella on ainutlaatuinen asema kunnan johtamis- ja hallintojärjestelmän osana toimien kriittisenä ja riippumattomana arvioijana. Jos johto osaa käyttää sisäistä tarkastusta hyväkseen, se voi tuoda lisäarvoa organisaatiolle. Lisäarvon tuottaminen onkin sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaan yksi tarkastuksen perustehtävistä. Lisäarvon tuottamiseksi sisäisen tarkastuksen on toimittava suoraan johdon alaisuudessa ja säilytettävä riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa. On kuitenkin muistettava, että valvonnasta aiheutuvat kustannukset

[86] Vuorinen 1995, s.185–188
[87] Moeller & Witt 1999

eivät saa ylittää valvonnasta saatavia hyötyjä. Tällöin tulee miettiä voidaanko sama lisäarvo saavuttaa jotenkin muuten.

Kunnan omaehtoisella valvonnalla on hyvin tärkeä rooli sekä kuntaorganisaatiolle että kunnan sidosryhmille. Kuntalaiset vaativat, että heiltä saamat verovarat käytetään rehellisesti ja vastuullisesti heidän hyväkseen. Valtuusto puolestaan vaatii, että sille annettu informaatio on oikeaa ja sen asettamat tavoitteet saavutetaan. Valtuustolle tilivelvolliset elimet vaativat, että niihin kohdistuva tarkastus on puolueetonta ja riippumattomasti tehtyä. Myös kunnan henkilökunta vaatii puolueetonta ja riippumatonta tarkastusta. Valtion viranomaiset taas edellyttävät, että sen vähentynyt valvonta korvataan kunnan oman valvonnan tehostamisella. Ulkopuoliset sidosryhmät, kuten tavaroiden ja palvelusten toimittajat sekä luotonantajat, vaativat oikeata, rehellistä ja ymmärrettävää informaatiota kunnan taloudellisesta tilasta ja toiminnasta oman päätöksenteon tueksi. Kunnan antaman luotettavan taloudellisen informaation merkitys kasvaa, kun sitä kehitetään ja opitaan käsittämään. Osana kunnan omaehtoista valvontaa, sisäisellä tarkastuksella on näin ollen tärkeä asema sekä kuntaorganisaatiolle että kunnan sidosryhmille kunnan antaman luotettavan informaation varmistajana.

Teoriatarkastelun perusteella voidaan sanoa, että sisäisellä tarkastuksella on hyvin keskeinen asema ja merkitys suurten kuntien valvontajärjestelmässä. Sisäinen ja ulkoinen valvonta muodostavat valvonnan kokonaisuuden ja niiden toiminta on koordinoitava. Mikäli kunnassa on oma sisäinen tarkastus, ulkoisen valvonnan mitoittaminen riippuu sisäisen tarkastuksen määrästä[88]. Kunnan ulkoinen valvonta voi käyttää hyväkseen sisäisen tarkastuksen työtä ja tehdä päätöksiä sisäisen tarkastuksen työn tulosten perusteella. Sisäinen tarkastus tukee myös sisäistä tarkkailua sekä valtion ja kuntalaisten valvontaa.

Kirjallisuuden mukaan tilintarkastaja voi käyttää työssään hyväksi sisäisen tarkastajan tekemää työtä. Jotta voitaisiin varmistaa tarkastustyön riittävä kattavuus ja välttää kaksinkertaista työtä, sisäisen tarkastuksen päällikön tulee yhteistyössä ulkoisten tarkastajien kanssa pyrkiä koordinoimaan yrityksen sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen tarkastuksen toimintaa. Ulkoinen tilintarkastaja päättää kuitenkin käytännössä itse, mitä

[88] Tarkastussääntömalli

sisäisen tarkastuksen tuloksia hän käyttää omassa työssään. Tällöin tilintarkastaja joutuu arvioimaan sisäisen tarkastuksen toimintaa ja perustamaan julkisen tilintarkastuskertomuksensa osittain sisäisen tarkastuksen varaan. Tilintarkastaja voikin ohjata sisäistä tarkastusta tarkastamaan tilinpäätöksen kannalta oleellisia eriä sekä niitä asioita, joissa virheiden ja väärinkäytösten riski on suurin. Jotta tilintarkastaja voisi käyttää sisäisen tarkastuksen työtä hyväkseen, sisäisen tarkastuksen on oltava laadukasta. Sisäinen tarkastus ei ole kuitenkaan pelkästään tilintarkastuksen jatke. Tilintarkastus toteuttaa ensisijaisesti laillisuusvalvontaa ja ensisijainen velvollisuus kohdistuu kuntaorganisaation ulkopuolisia tahoja kohtaan. Sisäisen tarkastuksen ensisijainen velvollisuus kohdistuu puolestaan kuntaorganisaation sisäisiä tahoja kohtaan, etupäässä kunnanjohtajaan ja hallitukseen.

Sisäisellä tarkastuksella on myös merkitystä tarkastuslautakunnalle, sillä tarkastuslautakunta käyttää välillisesti sisäisen tarkastuksen varmistettuja tietoja. Tarkastuslautakunta tekee hyvin usein työssään johtopäätöksiä kunnan hallinnolta saamiin tietoihin, jotka puolestaan perustuvat sisäisen tarkastuksen työn tuloksiin. Sisäisen tarkastuksen merkitys tarkastuslautakunnalle näkyy myös tarkastuslautakunnan tarkastuksen järjestämistehtävän myötä. Koska tarkastuslautakunta vastaa tarkastuksen järjestämisestä, tilintarkastuskertomuksen kohta sisäisen valvonnan järjestämisen asianmukaisuudesta koskee myös sitä. Täten sisäisen tarkastuksen järjestämisen asianmukaisuus on tarkastuslautakunnan edun mukaista, koska se voi joutua vastuuseen sisäisen valvonnan huonosta järjestämisestä.

Yhtenä sisäisen tarkastuksen tehtävänä on mitata ja arvioida muiden kontrollien tehokkuutta. Näin ollen sisäinen tarkastus mittaa ja arvioi myös sisäisen tarkkailun toimivuutta. Sisäinen tarkastus muodostaa tehokkaan sisäisen valvonnan yhdessä sisäisen tarkkailun kanssa. Kuntaorganisaatiossa tulee olla ainakin hyvin toimiva sisäinen tarkkailu. Kuntakoon kasvaessa ja organisaatiosuhteiden monimutkaistuessa, sisäisen tarkastuksen merkitys sisäisen tarkkailun rinnalla kasvaa.

Sisäisellä tarkastuksella on myös välillinen merkitys valtion valvonnalle ja kuntalaisille. Valtionosuusuudistus vähensi valtion valvontaa ja lisäsi kuntien vastuuta. Valtion valvonnan vähentymisen edellytyksenä oli kunnan omaehtoisen valvonnan lisääminen. Koska sisäinen tarkastus on osa kunnan omaehtoista valvontaa, se osaltaan vaikuttaa

valtion valvonnan vähentymiseen. Hyvin toimivalla ja asianmukaisesti järjestetyllä sisäisellä tarkastuksella on myös merkitystä kuntalaisille siten, että se lisää luotettavuutta verovarojen ja delegoidun päätäntävallan asianmukaisesta käytöstä.

Kirjallisuuden perusteella voidaankin sanoa, että hyvin järjestetty, toimiva, luotettava ja laadukas sisäinen tarkastus täydentää kunnan valvontajärjestelmää. Sisäisen tarkastuksen rooli suurissa kuntaorganisaatioissa on paljon enemmän kuin taloudellisen informaation luotettavuuden arviointi. Kirjallisuuden perusteella sisäinen tarkastus on osa kunnan johtamis- ja hallintojärjestelmää tai ainakin sen tulisi olla.

Koska nimenomaan laadukas sisäinen tarkastus voi tuoda organisaatiolle lisäarvoa ja täydentää kunnan valvontajärjestelmää, tulee sisäisen tarkastuksen yksikköjen pyrittävä toimimaan laadukkaasti. Sisäisen tarkastuksen laatu ei ole kuitenkaan selkeä käsite ja sen mittaaminen ei ole ongelmatonta. Seuraavaksi tarkastellaankin yleistä laatu-käsitettä ja sen erilaisia kehittämisen menetelmiä ja apuvälineitä, jotta voidaan määritellä sisäisen tarkastuksen laatu ja löytää sille mahdollisia mittaamisen keinoja.

5 LAATU JA SEN KEHITTÄMISEN MENETELMÄT JA APUVÄLINEET

Sisäisen tarkastajan työhön, kuten muidenkin tarkastajien työhön, sisältyy muiden tekemisten tarkastaminen. Voidaan nähdä, että sisäiset tarkastajat työtään suorittaessa tarkastavat tarkastettavien työn laatua. Laadusta puhuttaessa ei saa kuitenkaan unohtaa itse tarkastustyön laatua. Jotta sisäisen tarkastus pystyisi tarkastamaan tarkastettavien työn laatua, on myös sisäisen tarkastustyön oltava laadukasta.

Sisäisen tarkastuksen laatua tulee mitata ja ylläpitää, koska laadukas sisäinen tarkastus tehostaa organisaation sisäisen valvonnan järjestelmien toimivuutta, lisää tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyttä ja vähentää epäonnistumisriskejä[89]. Sisäisen tarkastuksen laatu ei ole kuitenkaan yksiselitteinen käsite ja siihen vaikuttavat monet eri tekijät kuten laatuun yleensäkin. Jotta pystyttäisiin määrittelemään sisäisen tarkastuksen laatu, on ensiksi määriteltävä yleinen laadun käsite ja keinot sen mittaamiseksi. Tällöin voidaan löytää keinoja mitata sisäisen tarkastuksen laatua. Sisäisen tarkastuksen laadun määrittelemistä hankaloittaa sisäisen tarkastuksen luonne ja sen asema organisaatiossa.

Laatu voi olla tuotteen, palvelun tai toiminnan laatua. Sisäisen tarkastuksen kohdalla laatu nähdään palvelun laatuna. Palvelun laatuun yhdistetään palvelun käyttäjä eli asiakas. Jotta voidaan tutkia laatua, on siis määriteltävä sisäisen tarkastuksen asiakas. Sisäisen tarkastuksen osalta asiakkaan määrittäminen on hieman hankalaa sen organisatorisesta luonteesta ja sen tehtävistä johtuen. Sisäisen tarkastuksen asiakas määritetään omassa alaluvussa.

5.1 Yleistä laatu-käsitteestä

Laatuajattelu on lähtenyt teollisista yrityksistä ja edennyt palveluyrityksiin. Viimeisenä vaiheena ajattelutapa on myös saavuttanut julkishallinnon. Laatua voidaan ymmärtää monin eri tavoin, siksi laadun käsitteestä löytyy hyvin erilaisia määritelmiä suppeista laajempiin. Yleensä laadulla tarkoitetaan tuotteen tai palvelun laatua. Jotta tuotteen tai palvelun laatua voidaan parantaa, ”laatu”-käsitteen määritteleminen tulee

[89] Ihalainen 1998, s.189

välttämättömäksi. Määritteleminen on tärkeää, koska ilman sitä laatua ei voida mitata. Mikäli laatua ei voida mitata, ei voida myöskään erottaa hyvää laatua huonosta.

Laadun kehittämisen alkuvaiheet sijoittuvat toista maailmansotaa edeltävään aikaan. Sen kehittämisen alkujuuret voidaan paikantaa Yhdysvaltoihin. Tärkeimpinä laadun oppi-isinä voidaan pitää yhdysvaltalaisia Edward Demingiä, Joseph Jurania, Armand Fegenbaumia ja Philip Crosbya. Toisen maailmansodan jälkeen kiinnostus laatuun kasvoi erityisesti Japanissa niinpä jälleenrakentamisvaiheessa laadun kehittämistyötä koskevat ajatukset ja opit siirtyivät Yhdysvalloista Japaniin[90]. Japanissa amerikkalaisten ajatuksista ja opeista kehitettiin toimivia menettelytapoja ja sieltä ne levisivät edelleen eteenpäin. Laadun oppi-isinä voidaankin pitää yhdysvaltalaisten lisäksi japanilaisia Kaoru Ishikawaa ja Genichi Taguchia. Mainitut laadun oppi-isät ovat luoneet selkeät laadun kehittämisen ohjelmat ja ovat eniten vaikuttaneet nykyaikaiseen laatuajatteluun[91]. Seuraavat laatuasiantuntijoiden ilmaukset laadusta osoittavat, että laatu-käsite voidaan määritellä kovin eri tavoin.

- Laatu tarkoittaa asiakkaan nykyisten ja tulevien tarpeiden täyttämistä laadun avulla.[92](Edwards Deming)
- Laatu on tuotteen tai palvelun sopivuus käyttötarkoitukseen.[93](Joseph Juran)
- Laatu on tuotteen tai palvelun markkinoinnin, insinööriosaamisen, tuotannon ja huollon kautta määrittyviä piirteitä, joiden avulla pystytään täyttämään asiakkaan tarpeet.[94](Armand Feigenbaum)
- Laatu on tuotteen tai palvelun yhdenmukaisuus etukäteen tehtyihin standardeihin ja määrittelyihin.[95](Philip Crosby)
- Laatu on tuotteeseen tai palveluun tyytyväinen asiakas.[96](Kaoru Ishikawa)
- Laatu voi olla sitä, että tuotteesta tai palvelusta ei aiheudu enää esimerkiksi korjaus tai takuukuluja sen toimittamisen jälkeen valmistajalle tai tekijöille.[97] (Genichi Taguchi)

---

[90] Järvelit et al. 1992, s.13
[91] Sarala & Sarala 1996, s.99
[92] Silén 2001, s.15
[93] Juran 1989, s.15
[94] Feigenbaum 1991, s.7
[95] Crosby 1979, s.15
[96] Sarala ja Sarala 1996, s.96
[97] Sarala ja Sarala 1996, s.96

Vaikka laatuasiantuntijoiden laadun määritelmät vaihtelevat, joidenkin määritelmien kesken löytyy myös yhteneväisyyksiä. Asiakkaalla on hyvin keskeinen rooli useimmissa määritelmissä. Myös nykyisessä laatuajattelussa asiakkaalla on suhteellisen suuri rooli. Laatu mitataan ja verrataan asiakkaan tarpeisiin, vaatimuksiin ja odotuksiin. Pelkästään virheettömät lopputuotteet eivät enää takaa korkeaa laatua vaan laadun edellytyksenä on myös asiakkaan näkemys.

Kuten edellä esitetyistä määritelmistä voidaan huomata, laatukäsite on hyvin laaja. Laatukäsite riippuu laadun kohteesta, joita voivat olla tavara, palvelu tai toiminta. Tavarasta ja palvelusta voidaan käyttää nimitystä tuote, jolla voidaan tarkoittaa tavaraa tai palvelua tai niiden yhdistelmää. Tuotteen yksiselitteinen jako tavaraan tai palveluun on kuitenkin käytännössä mahdotonta, joten tässä tutkimuksessa tuotteella tarkoitetaan palvelun ja tavaran yhdistelmää.

Tavaran laatu rakentuu suurimmaksi osaksi objektiivisesti mitattavista tekijöistä. Laatua mitattaessa huomio voidaan kohdistaa tavaran ominaisuuksiin, käyttöön sopivuuteen, yhdenmukaisuuteen, vaatimuksiin vastaavuuteen tai tyytyväisyyteen. Kaikki riippuu siitä, mikä näkökulma valitaan laadun tarkasteluun. Tavaran laadussa kysymys voi olla tavaran suunnittelusta tai sen valmistuksesta johtuvista tekijöistä.[98]

Siirryttäessä tavaroiden laadusta palveluiden laatuun huomio kohdistuu asiakkaan näkemyksiin perustuvaan tarkasteluun objektiivisesti mitattavien tekijöiden sijaan. Palvelun laatuun liittyy paljon erityispiirteitä, kuten yksilöllisyys, hetkellisyys ja inhimilliset tekijät. Palvelua ei ole helppo käsitteellisesti ymmärtää, koska se on aineetonta.

Silénin mukaan toiminnan laatu on organisaation sisäisen toiminnan ja prosessien tehokkuutta ja virheettömyyttä[99]. Kaikki työt organisaatiossa voidaan jäsentää peräkkäisiksi toimenpiteiden sarjoiksi. Näitä toimenpiteiden sarjoja voidaan kutsua liiketoimintaprosesseiksi tai toimintaketjuiksi.[100]Toiminnan laatu tarkoittaa siis näiden toimintaketjujen tehokkuutta ja virheettömyyttä.

[98] Luoma 2001, s.70
[99] Silén 2001, s.17
[100] Laamanen 1993, s.24

5.2 Laadun eri näkökulmat

Laatu on käsitteellisesti muuttunut alkuperäisestä tuotteen virheettömyydestä tarkoittamaan kaikkea organisaation toimintaa tuotteen tai palvelun laadusta aina toimintaprosessien ja asiakasyhteyksien kehittämiseen asti. Uusia näkökulmia laatuun on tuonut Japanissa pitkälti kehitetty Total Quality Control – ajattelu (nyk.tunnettu Total Quality Management, TQM), jonka mukaan laatu tarkoittaa toiminnan keskeistä periaatetta organisaation kaikkien jäsenten toiminnassa. Tällöin kaikki laadun tarkastelunäkökulmat tulee ottaa huomioon. David Garvin määrittele laadulle viisi tarkastelunäkökulmaa, joilla käsitteen laatu sisältöä voidaan ymmärtää[101]. Näitä näkökulmia ovat transkendenttinen, käyttäjäpohjainen, tuotepohjainen, valmistuspohjainen ja arvopohjainen näkökulma. Lillrank taas ryhmittelee laadun näkökulmat kuuteen eri ryhmään: valmistus-, tuote-, arvo-, kilpailu-, asiakas- ja ympäristökeskeinen laatu[102]. Garvinin ja Lillrankin ryhmittelytapa on periaatteessa hyvin samanlainen. Tämä johtuu siitä, että Garvin on tuonut laadun määritelmään näkökulmapohjaisen tarkastelun, jota ovat sittemmin siteeranneet useat eri laadun tutkijat mukaan lukien Lillrank. Erona Garviniin Lillrank on lisännyt ryhmittelyyn ympäristökeskeisen ja kilpailukeskeisen näkökulman ja jättänyt transkendenttisen näkökulman pois. Seuraavaksi tarkastellaan laadun eri näkökulmia Garvinin ryhmittelyn mukaan.

5.2.1 Transkendenttinen laadun näkökulma

Transkendenttinen näkökulma hahmottaa laadun ilmiönä, jota ei voida täsmällisesti määritellä, mitata tai analysoida. Näkökulma korostaa laadun kokonaisvaltaisuutta ja kokemuksellisuutta. Laatu ei ole sinällään pelkistettävissä joihinkin objektiivisiin laadun osatekijöihin, vaan laatu pohjautuu jokaisen yksilön subjektiivisiin kokemuksiin. Laatu nähdään ominaisuutena, jota ei voida määritellä, vaan jonka voi oppia käsittämään ainoastaan oman kokemuksen kautta.[103]Koska laatua ei voida määritellä, tämä näkökulma ei auta ymmärtämään tai hallitsemaan laatua.

---

[101] Garvin 1988, s.40-41
[102] Lillrank 1990, s.41
[103] Parrila 2002, s.36

5.2.2 Tuotepohjainen laadun näkökulma

Tuotepohjainen näkökulma on edelliseen verrattuna hyvin erilainen. Tässä laatu nähdään objektiivisena, täsmällisesti määriteltävissä olevana ja mitattavina ominaisuutena[104]. Näkökulma tarkoittaa sitä, että tuotteen ominaisuudet määrittelevät sen laadun. Tämän näkökulman mukaan eroavaisuudet laadussa kuvastuvat joidenkin tuotteessa olevien keskeisten tekijöiden tai ominaisuuksien määrien eroavaisuuksina. Koska tuotteiden ominaisuudet voidaan mitata, mitattavien ominaisuuksien perusteella tuotteet voidaan jakaa erilaisiin laatuluokkiin.[105]Laatu ilmenee siis tämän määritelmän mukaan mitattavien tuoteominaisuuksien puuttumisena tai mukana olemisena, jolloin laatua voidaan arvioida yleensä objektiivisesti eikä pelkästään mieltymysten mukaan. Tuotepohjainen näkökulma soveltuu myös palvelusektorille, jolloin palvelun laatu nähdään eräänlaisena palvelun ainesosien summana[106]. Tällöin palveluiden arvioinnissa korostetaan palvelun mitattavia ja havaittavia ominaisuuksia. Tuotekeskeisen laadun näkökulman heikkona puolena voidaan nähdä se, että laatu ilmenee tuotteen sisältämien ominaisuuksien määränä[107]. Ongelmaksi voi muodostua se, etteivät asiakkaat välttämättä koe kaikkia ominaisuuksia tarpeellisiksi. Jos tuotteessa tai palvelussa on asiakkaan kannalta tarpeettomia ominaisuuksia, se ei mene hyvin kaupaksi, koska asiakas joutuisi maksamaan ylimääräisistä hänelle turhista toiminnoista.

5.2.3 Käyttäjäpohjainen laadun näkökulma

Kolmas laadun tarkastelemisen lähestymistapa on käyttäjäpohjainen näkökulma. Näkökulma perustuu siihen, että laatu on yksilöllinen asia, jolloin laatu määräytyy ja käsitteellistyy sen mukaan, missä määrin se miellyttää kuluttajaa ja vastaa hänen odotuksiaan. Siten tuotteet, jotka tyydyttävät täydellisimmin asiakkaan tarpeet ja toiveet, ovat laadultaan parhaimmat.[108]Ongelmaksi tässä muodostuu se, että asiakkaiden mieltymykset vaihtelevat hyvin suuresti, jolloin on vaikeaa yhdistellä näitä mieltymyksiä tuotteisiin, joilla on suurta kysyntää. Toinen ongelma muodostuu siitä, ovatko laatu ja kuluttajan tyytyväisyys samaa asiaa. Todennäköisesti laatu ja

[104] Omachonu & Ross 2004, s.68
[105] Tervonen 2001, s.26
[106] Parrila 2002, s.36
[107] Tervonen 2001, s.26-27
[108] Parrila 2002, s.36

tyytyväisyys eivät ole sama asia.[109]Moni voi myöntää, että Mercedes Benz sisältää monia laatuominaisuuksia, mutta tyytyväisyys voidaan ehkä paremmin saavuttaa Skodalla.

5.2.4 Valmistuspohjainen laadun näkökulma

Neljäs tapa laadun ymmärtämiseen on valmistuspohjainen näkökulma, joka viittaa virheiden määrään. Tässä laadun huonous ymmärretään kaikenlaisina poikkeamina ennaltamääritellyistä standardeista, suunnitelmista ja työohjeista. Hyvä laatu on siis standardien ja vaatimusten mukaisuutta sekä virheetöntä palvelu- tai tuotantoprosessia.[110]Erinomaisuus tarkoittaa siis suunnitelmienmukaisuutta ja tekemistä kerralla oikein, jolloin yhtälailla korkeaa laatua edustaa niin suunnitelmien mukaisesti valmistettu Mercedes Benz kuin Skodakin.

5.2.5 Arvopohjainen laadun näkökulma

Viides lähestymistapa painottaa laadun arviointipohjaisuutta. Laadun määrittely tapahtuu kustannusten ja hinnan avulla. Laatu on markkinoinnin kannalta oikea suhde hinnan, kustannusten ja palvelun ominaisuuksien välillä. Tuote on siis laadukas kun sillä on kysyntää ja se tarjoaa parasta arvoa asiakkaan rahoille. Tästä näkökulmasta ominaisuuksiltaan tai suorituskyvyltään muuten erinomainen tuote tai palvelu ei ole laadukas, mikäli sen hinta asiakkaalle on niin korkea, että tuotteella ei ole riittävästi kysyntää.[111]

Edellä kuvatut laadun erilaiset näkökulmat avaavat laatua kukin omalla tavalla. Mitään niistä ei voida sanoa ainoaksi oikeaksi tai vääräksi näkökulmaksi. Kaikilla näkökulmilla on oma merkityksensä laadun käsitteellistämiseen. Erilaiset laadun näkökulmat voivat olla suhteessa toisiinsa jopa ristiriitaisia. Tällöin painotukset näkökulmien välillä on aina valittava tilannekohtaisesti. Laadun määrittelyssä ei ole mielekästä rajata näkökulmia pois vaan usein laadun kokonaisuuteen kuuluu samanaikaisesti useampia näkökulmia.

---

[109] Omachonu & Ross 2004, s.68-69
[110] Tervonen 2001, s.24
[111] Parrila 2002, s.36

5.3 Sisäisen tarkastuksen asiakkuuden määrittäminen laadun näkökulmasta

Laatu yhdistetään hyvin usein asiakastyytyväisyyteen. Laatumääritelmissä laatu liitetään asiakkaisiin ja niiden tarpeisiin. Usein laatu kiteytetäänkin sanonnaksi ”laatu on yhtä kuin tyytyväinen asiakas”. Näin olleen laatua tutkiessa on määriteltävä asiakas, johon tuote tai palvelu vaikuttaa. Asiakas-käsite on laajentunut tuotteen tai palvelun loppukäyttäjästä eli ostajasta tarkoittamaan myös organisaation sisäisiä asiakkaita. Laatukirjallisuus jakaakin asiakkaat sisäisiin ja ulkoisiin asiakkaisiin[112]. Ulkoisena asiakkaana voidaan nähdä organisaation tuottaman palvelun tai tuotteen lopullista käyttäjää. Kunnallisen palvelun asiakas on yleensä kuntalainen, joka saa palvelun tai käyttää sitä ja joka maksaa palvelusta palvelumaksuina tai veroina. Kunnallisen asiakkaan määrittämistä vaikeuttaa se, että palvelun maksaja ja käyttäjä eivät aina ole samoja henkilöitä. Kuntalaisen lisäksi kunnan ulkoinen asiakas voi olla myös toinen kunta, sen palvelutuotantoyksikkö, asukas tai yksityinen yritys. Sisäinen asiakkuus syntyy, kun kunnan yksikkö tilaa tavaran tai palvelun toiselta kunnan yksiköltä. Sisäisenä asiakkaana voidaan myös nähdä palvelun tuotantoketjussa seuraavan työvaiheen tekijä.[113]Esimerkiksi työvaiheen asiakas on seuraava työvaihe, alainen on esimiehensä asiakas ja esimies on alaisensa asiakas, asiantuntijoiden asiakkaita ovat tiedon tarvitsijat.

Sisäisen tarkastuksen asiakkaan määrittäminen on tärkeää, jotta voidaan ennakoida ja täyttää asiakastarpeet ja – odotukset. Hyvin monen laatumääritelmän mukaan laatu onkin nimenomaan asiakastarpeiden täyttämistä. Laatua tulee mitata sen varmistamiseksi, että odotukset ja tuotetut palvelut ovat yhteismitalliset. Asiakkaan odotusten ja toimitetun palvelun kesken vallitseva kuilu saattaa johtaa huonoihin arvioihin tarkastuksessa. Asiakkaan määrittäminen ei kuitenkaan ole sisäisen tarkastuksen kohdalla kovin yksinkertaista.

Sisäisen tarkastuksen asiakkaan määrittämisessä tulee kiinnittää huomiota siihen, että sisäinen tarkastus on arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa. Sisäisen tarkastuksen asiakasta voidaan lähteä määrittelemään aikaisemmin esitetyn ulkoisen ja

[112] Laamanen 1993, s.9-10
[113] Suomen kuntaliitto 1994, s.13

sisäisen asiakkaan näkökulmasta. Ulkoisena asiakkaana nähtiin tuotetun palvelun lopullista käyttäjää. Sisäisen tarkastuksen tapauksessa arviointi- ja varmennuspalvelun lopullisena käyttäjänä voidaan nähdä kunnan johtaja ja hallitus mutta myös välillisesti JHTT-tarkastajat ja tarkastuslautakunta. Sisäinen tarkastus arvioi ja varmistaa, että kunnassa toiminta tapahtuu siten, että on kohtuullinen varmuus asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa ja että hallitus ja johto saavat mahdollisimman oikeaa ja ajanmukaista informaatiota. Kunnan johtaja ja hallitus siis käyttävät sisäisen tarkastustyön tuloksia päätöksenteon pohjana. Myös JHTT-tarkastajat ja tarkastuslautakunta käyttävät sisäistä tarkastustyötä hyväkseen, mutta sisäisen tarkastuksen palveluja ei toteuteta suoranaisesti palvelemaan näiden tarpeita.

Sisäisen asiakkuuden määritelmä käsitti organisaation toista yksikköä tai palvelun tuotantoketjussa seuraavan työvaiheen tekijää. Suurissa kunnissa sisäistä tarkastusta toteuttaa erillinen sisäisen tarkastuksen yksikkö. Tarkastustoiminta ja nimenomaan arviointi- ja varmennuspalvelu kohdistuvat toisiin kunnan tulosyksiköihin, joten tarkastuskohteet voidaan myös nähdä sisäisen tarkastuksen asiakkaina. Myös Koivu (2000) näkee tarkastuskohteet asiakkaina, sillä hänen mukaan tarkastaja voi varmistaa tarkastuksen suorittamisen laadun lähettämällä asiakaspalautelomakkeen tarkastuskohteelle[114]. Sisäinen tarkastus voi tarjota myös konsultointipalveluja, jolloin palvelun asiakkaana nähdään palvelun tilaaja.

Edellisen perusteella voidaan sisäisen tarkastuksen ensisijaisena asiakkaana nähdä kunnan johtaja. Kunnan johtajan lisäksi asiakkaita ovat tarkastuskohteet eli toiset kunnan toimintayksiköt. Asiakkaita ovat myös konsultointipalvelun tilaajat, jotka nekin ovat hyvin usein kunnan toisen yksiköt.

5.4 Yleisimmät laadun kehittämisen menetelmät ja apuvälineet

Yleisimmät laadun kehittämisen menetelmät ja apuvälineet ovat erilaiset laatujärjestelmät ja laatupalkinnot. Suomessa käytetään erityisesti ISO 9000 - standardista laadun kehittämisessä niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla. Suomalaisten organisaatioiden valittavana on myös useita laatupalkintokriteeristöjä,

[114] Koivu 2000, s.48

joiden perusteella jaetaan laatupalkintoja. Seuraavaksi tarkastellaan tarkemmin laatujärjestelmiä ja laatupalkintokriteeristöjä sekä lyhyesti muita laadun kehittämisen keinoja.

5.4.1 Laatujärjestelmät

Laatujärjestelmä on apuväline, jonka avulla voidaan saavuttaa asetetut tavoitteet. Järjestelmä ei takaa kuitenkaan, että toiminnan tulokset ovat hyviä, vaan se takaa ainoastaan sen, että toimitaan sovitulla tavalla asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Laatujärjestelmän kehittämisen perusidea on toiminnan huolellinen suunnittelu ja standardointi eli yhteisten pelisääntöjen luominen. Toiminta kirjataan säännöiksi ja erilaisiksi toimintaa tukeviksi ohjeiksi. Tämän lisäksi noudatetaan jatkuvan parantamisen periaatetta siten, että toimintaohjeita muutetaan virhetilanteissa niin, että virheet eivät toistu.[115]Laatujärjestelmä on ennen kaikkea johdon työväline. Se antaa johdolle mahdollisuuden toiminnan hallitsemiseen siten, että sen avulla pyritään ennakoimaan mahdollisten ongelmien ja virheiden syntyminen ja estämään ongelmien uusiutuminen.[116]

Varteenotettavat suositukset ja vaatimukset tehokkaan laadunjärjestelmän rakentamiseen ja kehittämiseen löytyvät laadunhallinnan ISO 9000 – standardistosta. ISO 9000 – standardisto on kansainvälinen standardisarja, joka on laadittu organisaatioiden toiminnan ohjaamista ja kehittämistä varten. Standardien lähtökohtana toimii kansainvälinen yhdenmukaisuus ja yhteisen näkemyksen muodostaminen laatujohtamisesta ja laadunvarmistuksesta[117]. Standardit ovat luonteeltaan yleisiä ja soveltuvat kaikenkokoisiin ja kaikenlaisiin organisaatioihin. Standardien käyttöönoton alkuvaiheessa on ollut kuitenkin soveltamisongelmia erityisesti palvelualoilla, koska varhaisimmat standardit edustivat valmistuskeskeistä laatuajattelua[118].

Laatustandardien hyödyllisyydestä vallitsee ristiriitaisia käsityksiä. Silén (2001) näkee standardit sekavina ja laajana kokonaisuutena erillisiä dokumentteja, jotka muuttuvat alituisesti, sekä sen, että standardit ovat vanhentuneita ja niiden kehittyminen on hyvin

[115] Laamanen 1993, s.24
[116] Suomen kuntaliitto 1994, s.16
[117] Silén 2001, s.19
[118] Lipponen 1993, s.59

hidasta. Hän myös korostaa, että standardit edustavat aina keskinkertaisuutta ja sillä ei voi erottua (differentoitua) markkinoilla.[119]Standardi ei saa olla itsetarkoitus. Se määrittää laatutason tietyllä hetkellä, mutta jos halutaan kehittää organisaatiota, se edellyttää standardien jatkuvaa muuttamista ja pohdintaa siitä, miten asia tehdään entistä paremmin.[120]

Laatujärjestelmä on kuitenkin vain yksi mahdollinen työkalu toiminnan laadun saavuttamiseksi ja ylläpitämiseksi. Kaikki riippuu siitä, miten hyvin tai huonosti laatujärjestelmä on rakennettu sekä johdon ja henkilöstön sitoutumisesta laadun kehittämiseen.

5.4.2 Laatupalkintokriteerit

Laatupalkintokriteerit määrittelevät menestyksellisen toiminnan periaatteita. Kriteereissä tarkastellaan johtamista, tietojen hallintaa, henkilöstöä, prosesseja, asiakastyytyväisyyttä, yhteiskunnallisia vaikutuksia ja toiminnan tuloksia. Kriteereissä laatua tarkastellaan useasta eri näkökulmasta kuten tehokkuus, kannattavuus, asiakastyytyväisyys ja henkilöstötyytyväisyys, jolloin saadaan kattava kuva organisaation laadusta.[121]Laatupalkintokriteereiden perusteella jaetaan laatupalkintoja.

Useimmat laatupalkinnot ovat tarkoitettuja sekä yksityisille että julkisille organisaatioille. Laatupalkintojen keskeisenä tavoitteena on levittää laatutietoisuutta ja antaa tietoa menestystekijöistä. Laatupalkintokriteerien avulla organisaatio voi arvioida omia laadun kehittämiseen tähtääviä toimenpiteitään. Kriteerit kertovat laadunhallinnan periaatteista ja vaatimuksista sekä auttavat organisaatioita seuraamaan laatunsa kehittymistä.[122]Laatupalkintoa haetaan oma-aloitteisesti ja itsearviointimateriaalin pohjalta. Palkintokriteerit ovat vain suuntaa antavia ja ne muuttuvat vuosittain jonkin verran, mutta palkinnan idea on, että kriteerit ovat tiedossa ennen vuosittaista hakukierrosta.[123]Suomalaisilla organisaatioilla on valittavana useita laatupalkintokriteeristöjä.

---

[119] Silen 2001, s.19
[120] Sarala ja Sarala 1996, s.113
[121] Laatupalkintokehikot
[122] Järvelin et al. 1992, s.22
[123] Lumijärvi ja Jylhäsaari 2000, s.101

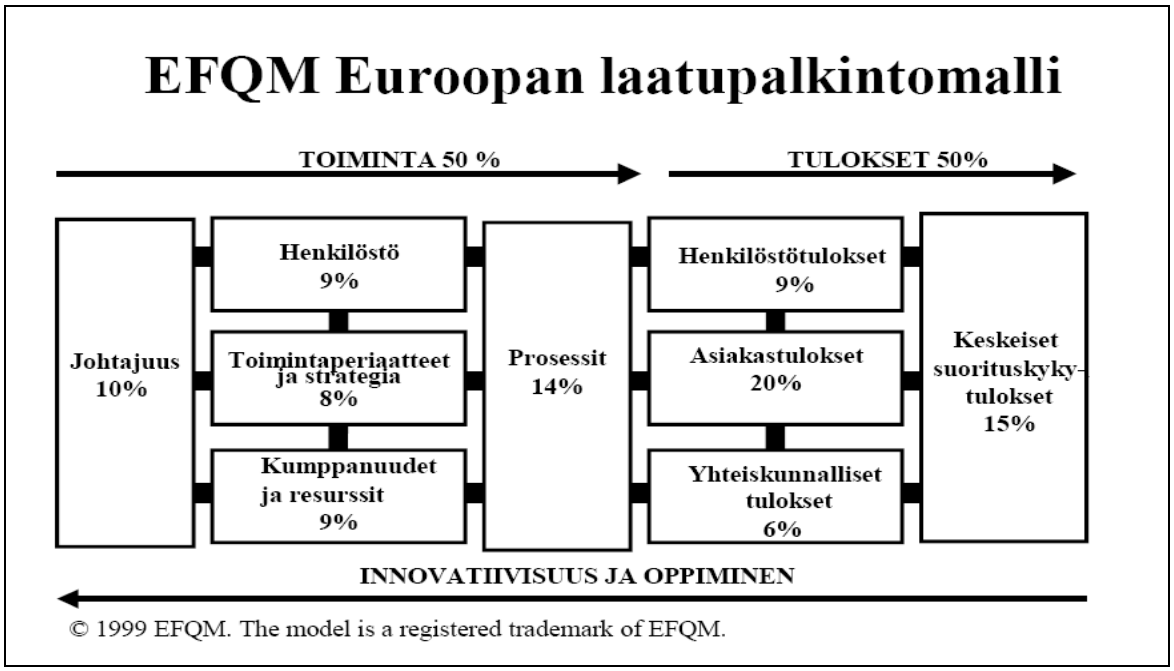
Japani on ollut uranuurtaja laatupalkintojen kehittämisessä. Laatupalkintojen juuret ovatkin 1950-luvulla perustetussa Japanin *Deming Prize* – laatupalkinnossa. Vuonna 1987 perustettiin USA:n kansallinen laatupalkinto *Malcolm Baldrige National Quality Award* (MBNQA), jossa asiakaskeskeisyydellä on erittäin merkittävä painoarvo. USA:n kansallisen laatupalkinnon jäljessä ovat syntyneet niin *Euroopan laatupalkinto* (EQA) kuin kansalliset laatupalkinnot, joita on ainakin Euroopan 18 maassa mukaan lukien Suomessa. Suomessa on lisäksi käytössä erilaisia alueellisia laatupalkintoja esimerkiksi maakunnallisia ja kunnallisia laatupalkintoja.[124]Eri laatupalkintokriteeristöt vastaavat kuitenkin sisällöllisesti jopa 90- prosenttisesti toisiaan, eli eroavaisuudet ovat hyvin vähäisiä[125].

Suomen laatupalkintoa on jaettu vuodesta 1991 alkaen. Kansallisesta näkökulmasta Suomen laatupalkintokilpailun tarkoituksena on lisätä tietoisuutta erinomaisen toiminnan kasvavasta merkityksestä kilpailukyvylle ja kansalaisten hyvinvoinnille sekä lisätä tietoisuutta erinomaisuuden vaatimuksista ja kilpailukyvyn kehittämisestä. Tarkoituksena on myös jakaa tietoa menestyksellisistä suomalaisten organisaatioiden omaksumista kehittämisstrategioista, parhaista käytännöistä ja kehitystoimenpiteistä sekä niiden toteuttamisen seurauksena syntyneistä tuloksista ja saavutuksista.[126] Suomen laatupalkinnon arviointiperusteena käytetään Euroopan laatupalkintomallia (EFQM European Fundation of Quality Management). Arviointiperusteet ovat yrityksen toiminnan kehittämisen työkalu, joka soveltuu niin yritysmaailmassa kuin julkisella sektorilla kypsyystasoon, toimialaan tai kokoon katsomatta. Kilpailuun saavat siis osallistua niin pienet kuin suuretkin yritykset sekä julkinen sektori ja yleishyödylliset yhteisöt. Laatupalkintomalli onkin jo käytössä monilla julkisen sektorin toimialoilla, kuten kouluissa ja oppilaitoksissa, sairaaloissa, puolustusvoimissa sekä kuntien ja valtion virastoissa.

Suomen laatupalkintokilpailussa siirryttiin käyttämään Euroopan laatupalkintomallia vasta vuonna 2001. Euroopan laatupalkintomallin käyttöä julkisellakin sektorilla puoltaa erityisesti yhteistyö Euroopan unionin jäsenmaiden välillä ja mahdollisuus

[124] Tervonen 2001, s.91
[125] Silén 2001, s.26
[126] Laatukeskus

vertailuihin muiden EU-maiden julkisen ja yksityisen sektorin välillä. Euroopan laatupalkintomalli jakautuu yhdeksään arviointialueeseen, joilla on omat määritelmänsä ja useita arviointikohtia joita arvioinnin yhteydessä tarkastellaan.[127] Kuviosta 5 nähdään EFQM Euroopan laatupalkintomallin kaikki arviointialueet.



Kuvio 5 Euroopan laatupalkintomallin rakenne

Laatupalkintomallin viisi ensimmäistä arviointialuetta keskittyvät toimintatapojen kuvaamiseen, eli mitä tehdään ja millä tavalla. Neljä jälkimmäistä arviointialuetta keskittyvät tulosten arviointiin. Näillä alueilla arvioidaan seuraavia asioita: osoittavatko tulokset myönteistä kehitystä ja/tai hyvää suorituskykyä, ovatko tulokset hyviä muihin verrattuna, ovatko ne seurausta aiemmilla alueilla kuvatuista toimintatavoista ja miten kattavia esitetyt tulokset ovat. Yhteisen arviointimallin kautta toteutuu julkisen ja yksityisen sektorin sekä eri toimialojen ja organisaatioiden keskinäinen vertailumahdollisuus, joka on itsearvioinnin ja ulkoisen arvioinnin ohella yksi keskeisimmistä mallin käyttötarkoituksista.[128]

Myös laatupalkintokriteereiden käytössä on vaarana, että ne muodostuvat itsetarkoitukseksi avain kuin ISO -9000 laatujärjestelmien osalta. Laatupalkinto on nähtävä välineenä organisaatioiden innostamiseen laadulliseen kehittämistyöhön.

[127] Euroopan laatupalkintomalli julkisella sektorilla
[128] Euroopan laatupalkintomalli julkisella sektorilla

5.4.3 Muita laadun kehittämisen keinoja

Edellä mainittujen laadun kehittämiskeinojen lisäksi löytyy suuri määrä myös muita kehitystyökaluja. Tässä yritetään antaa yleiskuva keskeisimmistä työkaluista. Näitä ovat benchmarking ja laatukustannukset.

Benchmarking-tekniikan perusajatus on varsin selkeä ja yksinkertainen. Siinä etsitään hyvin menestyvä organisaatio ja analysoidaan, miten oma toiminta suhteessa siihen onnistuu. Benchmarking soveltuu hyvin monenlaisten ja eritasoisten asioiden kehittämiseen organisaatiossa. Vertailun kohteen voi olla esimerkiksi johtaminen kokonaisuudessa tai joku yksittäinen toiminto, jossa toinen organisaation on löytänyt uusia toimintatapoja ja saanut aikaan hyviä tuloksia.[129]

Bechmarking alkaa tarkastelukohteen määrittämisestä, jonka jälkeen kohde jäsennellään ja etsitään vertailukumppani. Seuraavaksi analysoidaan oma tarkastelukohde, jotta tunnetaan mitä itsellä tapahtuu. Tämän jälkeen tutustutaan syvällisesti vertailukumppanin toimintatapaan. Saadun tietämyksen perusteella pyritään kehittämään omaa toimintatapaa soveltamalla vertailukumppanin toimintatapaa oman organisaation tilanne huomioon ottaen. Lopuksi on juurrutettava muutos omaan toimintaan unohtamatta jatkuva seuranta.[130]

Vertailukohteen valinta voi olla ongelmallista johtuen monista mahdollisista vertailukohteista. Sen valintaan voidaankin käyttää erilaisia benchmarking-tyyppejä, joita ovat sisäinen-, ulkoinen- ja toiminnallinen benchmarking. Sisäinen benchmarking tarkoittaa vertailukohteen valitsemista saman konsernin rajojen sisällä. Ulkoisella benchmarkingilla tarkoitetaan vertailua muuhun samalla alalla toimivaan organisaatioon tai kilpailijaan. Toiminnallinen benchmarking tarkoittaa muun muassa toimintaprosessien vertaamista sellaisiin organisaatioihin, jotka ovat erinomaisia jollain alueella toimialasta riippumatta.[131] Benchmarkingia voidaan tehdä myös yhteistyössä. Organisaatiot, jotka eivät suoraan kilpaile toistensa kanssa, mutta, joilla on jotakin yhteisiä asioita, tavoitteita ja ongelmia, muodostavat yhteistyöverkostoja, joissa jaetaan

[129] Sorri-Teir 1995, s.2
[130] Tervonen 2001, s.107
[131] Tervonen 2001, s.107-108

säännöllisesti ideoita.[132]Tällainen tapa voi soveltua hyvin kuntien sisäisen tarkastuksen yksikköjen toiminnan kehittämiseen.

Benchmarkingin lisäksi laadun kehitystyökaluna voidaan käyttää laatukustannuksia. Silénin mukaan laatukustannusten voidaan nähdä syntyvän organisaation laaduttomasta toiminnasta[133]. Crosby puolestaan toteaa, että laatukustannukset ovat poikkeamista ja virheellisestä työstä koituvia kustannuksia[134]. Laatukustannukset sisältävät tyypillisesti erilaisista virheistä, tarkastustoiminnasta ja ennaltaehkäisevästä toiminnasta aiheutuvia kustannuksia. Tarkkaa rajaa laatukustannusten ja muiden kustannusten välillä voi olla vaikea vetää, sillä eri tekijät voivat olla keskinäisessä vuorovaikutuksessa organisaation kustannuksiin nähden[135].

Laatukustannukset voidaan jakaa kolmeen pääryhmään, joita ovat laatuvirheiden ennaltaehkäisykustannukset, laaduntarkastuskustannukset ja laatuvirhekustannukset[136]. Laatuvirheiden ennaltaehkäisykustannukset liittyvät asioiden tekemiseen ensimmäisellä kerralla oikein. Kustannukset syntyvät siitä panoksesta, jolla pyritään pienentämään virhe- ja tarkastuskustannuksia. Laaduntarkastuskustannukset liittyvät sen tarkastamiseen, että asiat ovat oikein ja kunnossa.[137]

Laatuvirhekustannukset voidaan jakaa organisaation sisäisiin ja ulkoisiin laatuvirhekustannuksiin. Nämä kustannukset liittyvät asioiden tekemiseen väärin. Sisäisiin virhekustannuksiin luetaan kustannukset niistä virheistä, jotka huomataan ennen tuotteen toimitusta asiakkaalle. Ulkoiset virhekustannukset aiheutuvat virheistä, jotka huomataan sen jälkeen, kun tuote on toimitettu asiakkaalle.[138]Sitä, mihin kolmesta ryhmästä tietyt laatukustannukset kuuluvat, voi olla joissakin tapauksissa vaikea päätellä.

Laatukustannusten mittaaminen on koettu usein ongelmalliseksi, koska organisaation tietojärjestelmät eivät anna yleensä kovin hyvää tukea mittaamiselle. Tästä johtuen

[132] Marsh 1995, s.25
[133] Silén 1998, s.63
[134] Crosby 1985, s.20
[135] Suomen laadunvalvontayhdistys 1977, s.5
[136] Silén 1998, s.64
[137] Suomen laadunvalvontayhdistys 1977, s.6
[138] Silén 1998, s.64

tietojen keräämisessä voidaan joutua käyttämään arviointeja, mikä saattaa heikentää tulosten luotettavuutta. Ongelmana on myös se, että eri organisaatioiden julkaisemat laatukustannustiedot eivät ole vertailukelpoisia erilaisen kustannuseräsisällön vuoksi.[139]

[139] Tervonen 2001, s.108

6 LAADUN KÄSITE JA SEN MITTAAMINEN SISÄISEN TARKASTUKSEN KONTEKSTISSA

Edellisessä luvussa tarkasteltiin laatua, sen käsitettä, erilaisia laadun näkökulmia ja sitä miten laatua voidaan kehittää. Sen lisäksi määriteltiin sisäisen tarkastuksen asiakkaat. Tässä luvussa on tarkoitus löytää sisäisen tarkastuksen laadun-käsite ja mahdollinen keino sisäisen tarkastuksen laadun mittaamiseksi käyttäen apuna edellisten lukujen laadun yleistä tarkastelua.

6.1 Sisäisen tarkastuksen laatu palvelun ja toiminnan laatuna

Sisäinen tarkastus voidaan nähdä palveluna, jonka asiakkaina ovat kunnan johtaja, hallitus, tarkastuskohteet. Vaikka myös tarkastuskohteet voidaan nähdä tarkastuksen asiakkaina, ne eivät ole kuitenkaan asiakkaita sanan varsinaisessa merkityksessä. Tarkastuskohteet eivät voi vaikuttaa siihen ovatko ne asiakkaita vai ei vaan sisäinen tarkastus päättää, minkä kohteen se tarkastaa. Tarkastuskohde ei voi toisin sanon kieltäytyä sisäisestä tarkastuksesta. Asiakas näkee laadun vertaamalla saatua palvelua vaatimuksiinsa, joten palvelun laatu muodostuu palvelun vastaavuudesta asiakkaan tarpeisiin, odotuksiin ja vaatimuksiin. Se, miten tarkastuskohde on kokenut sisäisen tarkastuksen, voi vaikuttaa yhteistyön sujuvuuteen sisäisten tarkastajien kanssa, mikä puolestaan helpottaa sisäisten tarkastajien työtä. Konsultointipalvelun tilaaja voidaan sen sijaan nähdä asiakkaana, joka voi vaikuttaa sisäisen tarkastuksen palvelujen käyttämiseen. Laadun mittaaminen asiakkaan näkökulmasta on kuitenkin hieman hankalaa, koska se perustuu asiakkaan henkilökohtaiseen kokemukseen, jolloin se voi vaihdella hyvinkin paljon riippuen asiakkaan vaatimuksista.

Sisäisen tarkastuksen laatu voidaan nähdä palvelun laadun lisäksi myös toiminnan laatuna. Sisäinen tarkastus muodostuu toimintaketjuista, joita ovat yksinkertaistettuna työn suunnittelu, tehtävän toteuttaminen, dokumentointi, raportointi sekä seuranta. Kuten aikaisemmin laadun tarkastelun yhteydessä tuli esiin, laatu voidaan nähdä toiminnan laatuna. Toiminnan laatu tarkoittaa toimintaketjujen tehokkuutta ja virheettömyyttä ja toiminta on laadukasta, kun se on asetettujen tavoitteiden mukaista. Toiminnan laatua voidaan siis tutkia ja mitata vertaamalla toimintaa asetettuihin

tavoitteisiin. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit asettavat sisäisen tarkastuksen toiminnalle vaatimuksia ja ohjeita, joten sisäisen tarkastuksen laatua voidaan tutkia vertaamalla toimintaa standardeihin. Toiminnan vertaaminen vaatimuksiin esiintyy myös Crosbylaisessa ajattelutavassa, jota tarkastellaan tarkemmin myöhemmin tässä luvussa.

6.2 Sisäisen tarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä tilintarkastajien näkökulmasta

Sisäisen tarkastuksen laatu vaikuttaa sidosryhmiin, jotka käyttävät sisäisen tarkastuksen työn tuloksia joko välittömästi tai välillisesti. Sidosryhmiä ja sisäisen tarkastuksen suhdetta niihin on tarkasteltu aikaisemmin tässä tutkimuksessa. Kertauksena voidaan mainita, että kunnan johtaja ja hallitus sekä tilintarkastajat käyttävät sisäisen tarkastuksen työtä hyväkseen, jolloin sisäisen tarkastuksen laatu saa hyvin suuren merkityksen. Jos sisäisen tarkastuksen toiminnan laatu ei ole hyvällä tasolla kunnan johtaja ja hallitus voivat perustaa päätökseensä virheelliselle tiedolle. Myös tilintarkastukselle sisäisen tarkastuksen laadulla on merkitystä, sillä se missä määrin tilintarkastus hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä riippuu pitkälti sisäisen tarkastuksen laadusta. Sisäisen tarkastuksen laatu onkin merkittävin yksittäinen tekijä, joka vaikuttaa sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyösuhteen toimivuuteen.

Sisäisen tarkastuksen laadulle ei löydy yhtä määritelmää, vaan sen laatu koostuu monista tekijöistä ja riippuu valitusta tarkastelunäkökulmasta. Nimenomaan sisäisen tarkastuksen laadusta ei myöskään löydy paljon kirjallisuutta ja tutkimusta. Vuonna 2005 julkaistussa Karisen ja Kotosen artikkelissa tutkitaan sisäisen tarkastuksen laatua tilintarkastajien näkökulmasta ja siinä korostuu hyvin se, että laatu koostuu monista eri osa-alueista.

Karinen ja Kotonen kirjoittivat artikkelin, joka käsittelee tilintarkastajien näkemystä sisäisen tarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä. Siinä käsitellään sisäisen tarkastuksen laadun arviointia teoriassa ja käytännössä. Teorian mukaan sisäisen tarkastuksen toiminnan laatuun vaikuttavat asema organisaatiossa ja objektiivisuus, toiminnan laajuus, asianmukaisuus ja tehokkuus, pätevyys ja osaaminen, huolellisuus

sekä työn vaikutukset. Edellä luetelluista etenkin sisäisten tarkastajien objektiivisuus, pätevyys sekä työn tehokkuus ovat artikkelin mukaan tekijöitä, joilla on suora yhteys sisäisen tarkastuksen toiminnan laatuun. Tilintarkastajien suorittaman sisäisen tarkastuksen laadun arviointi käytännössä suoritettiin KHT-tilintarkastajille suunnatussa kyselyssä. Tutkimuksessa tuli esiin, että merkittäviä sisäisen tarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä ovat vapaa tarkastusoikeus, hallituksen/ylimmän johdon tuki, raportoinnin laatu sekä tarkastajien organisaatiotuntemus sekä ammatillinen kokemus. Puutteet havaittiin muun muassa sisäisten tarkastajien tiedoissa ja taidoissa, IT-osaamisessa, kommunikaatiotaidoissa ja tarkastusresurssien allokoinnissa.[140]Nämä puutteet osaltaan vaikuttavat sisäisen tarkastuksen laatuun ja siksi niiden kehittäminen on erittäin tärkeää laadukkaan tarkastustoiminnan varmistamiseksi. Tutkimuksen perusteella nähdään, että sisäisen tarkastuksen toiminnan laatuun vaikuttavat hyvin monet tekijät. On kuitenkin muistettava, että tutkimus on tehty nimenomaan tilintarkastajien näkökulmasta, joten tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät ovat tilintarkastajien arvioita, joissa on taustalla sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyösuhteen toimivuus.

6.3 Sisäisen tarkastuksen laadun mittaaminen

Tässä tutkimuksessa ollaan erityisesti kiinnostuneita Philip Crosbyn ajatuksista. Crosbylainen laatuajattelu nojautuu työtoimintaa ohjaaviin tarkkoihin standardeihin ja ohjeisiin sekä niiden noudattamiseen[141]. Tämä ajattelu muistuttaa Garvinin valmistuskeskeistä laadun näkökulmaa, jossa myös korostetaan laadun syntyvän standardien ja vaatimusten mukaisuudesta. Crosbyn tunnetuin teos on ”Quality is Free”- Laatu on ilmaista. Crosbyn mukaan korkea laatu ei merkitse korkeampia kustannuksia, vaan päinvastoin alhaisempia kustannuksia. Ajatuksena on, että on aina halvempaa tehdä kerralla oikein kuin tehdä ja korjata virheitä. Virheiden hyväksyminen laskee siis laatutasoa ja siksi ainoa hyväksyttävä laatutaso on ”nolla virhettä, kerralla oikein”.[142]

Crosbyn laatuajattelu soveltuu parhaiten tavaran laadun kehittämiseen ja mittaamiseen, mutta sitä voidaan myös soveltaa palvelun tai toiminnan laadun mittaamiseen ja

[140] Karinen ja Kotonen 2005, s.41-50
[141] Sarala ja Sarala 1996, s.105
[142] Järvelin et al. 1992, s.17

kehittämiseen. Crosby näkee laadun vastaavuutena vaatimuksiin, eli etukäteen tehtyihin standardeihin ja määrittelyihin, joten laatua voidaan yrittää mitata siten, että verrataan toimintaa määritettyihin standardeihin. Jos toiminta on yhdenmukainen määritettyjen standardien kanssa, sitä voidaan pitää laadukkaana[143]. Jos toiminnassa puolestaan esiintyy poikkeamaa, se merkitsee laadun puuttumista[144]. Tällainen laadun mittaamisen keino vaatii jo olemassa olevia standardeja, joten se ei sovellu sellaiseen toimintaan josta ei ole säädetty standardeja tai määrittelyjä. Sisäisen tarkastuksen kannalta laadun mittaaminen standardien kautta on kuitenkin mahdollista, koska sisäisestä tarkastuksesta on olemassa ammattistandardit, joihin sisäisen tarkastuksen toimintaa voidaan verrata. Standardien käyttö ei saisi olla kuitenkaan itsetarkoitus. Standardit vanhentuvat helposti, joten niitä tulee uusia jatkuvasti, jotta voidaan mitata todellista toiminnan laatutasoa. Standardien jatkuva muuttaminen ja kehittäminen voi vähentää epätarkoituksenmukaisten ja haitallisten menettelytapojen käyttöä.

Sisäisen tarkastuksen laadun mittaaminen vertaamalla sisäisen tarkastuksen toimintaa ammattistandardeihin ei ole uusi ajatus. Sisäisen tarkastuksen kansainväliset standardit sisältävät laadunvarmistusta ja kehittämistä koskevan standardin 1300. Sen mukaan tulee tehdä säännöllisin väliajoin sisäiset ja ulkoiset laatuarvioinnit. Laadunvarmistustarkastus on hyvin laaja, koko sisäisen toiminnon kattava toiminnallinen tarkastus[145]. Standardeja täydentävissä käytännön ohjeissa suositellaan, että ulkoinen laadunarviointi suoritetaan viiden vuoden välein. Standardissa todetaan, että sisäisen tarkastustoiminnon ulkopuolisen arvioinnin tulee arvioida ja ottaa kantaa siihen, miten sisäinen tarkastustoiminto noudattaa kansainvälisiä ammattistandardeja. Käytännön ohjeen 1312-1 mukaan ulkoisen arvioinnin tulee sisällyttää laaja-alaisesti sisäisen tarkastustoiminnon erilaiset alueet, joista yksi on ammattistandardien, IIA:n eettisten sääntöjen ja sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen, suunnitelmien, toimintapolitiikkojen, menettelytapojen, käytäntöjen ja soveltuvien lakien ja säännösten noudattaminen. Ulkoisessa laadunarvioinnissa kiinnitetään siis huomiota myös standardien noudattamiseen, jolloin verrataan sisäisen tarkastuksen toimintaa standardeihin.

---

[143] Crosby 1985
[144] Crosby 1985, s.19
[145] Koivu 2005, s.43

Kuten aiemmin esitettiin, laatua voidaan mitata ja kehittää myös erilaisten laatukriteeristöjen ja laatujärjestelmien avulla. Myös sisäisen tarkastuksen laatua voidaan kehittää ja mitata näiden avulla niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla. Esimerkiksi Suomessa Metsähallituksen sisäinen tarkastus sai The Institute of Internal Auditors jakaman kansainvälisen laatupalkinnon vuodelta 2004. Tämän laatupalkinnon arviointiperusteet mittaavat organisaation koko sisäisen tarkastuksen toimintoa, sen henkilöitä ja sisäisen tarkastuksen asemaa organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmässä. The Institute of Internal Auditors´in laatupalkinto (The Recognition of Commitment, ROC) on suunniteltu tunnustukseksi sellaisille organisaatioille, joiden sisäisellä tarkastuksella on näyttöä saavutuksista toiminnan laadun kehittämisessä ja omistautumisesta sisäisen tarkastuksen toiminnan jatkuvaan parantamiseen omassa organisaatiossa ja ammattikunnan piirissä.[146] Palkinnon saaminen edellyttää laadun huomioimista kaikessa sisäisen tarkastuksen toiminnassa.

Sisäisen tarkastuksen laatua voidaan myös mitata ja kehittää benchmarkingin avulla. Sisäisen tarkastuksen yksiköt voivat vertailla toimintaansa toisiinsa. Toimintaa voidaan verrata toiseen samaan sektoriin kuuluvaan yksikköön, mutta sisäisen tarkastuksen luonteen puolesta vertailua voidaan tehdä myös toiseen sektoriin kuuluvan yksikön kanssa, sillä julkisen ja yksityisen sektorin sisäisellä tarkastuksella on hyvin paljon yhteistä. Kuntien sisäisen tarkastuksen yksiköt voivat vertailla toimintaansa keskenään ja näin parantaa ja kehittää toimintaansa.

6.4 Tämän tutkimuksen laadun määritelmä ja mittaamisen keino

Tutkittaessa sisäisen tarkastuksen laatua, voidaan kiinnittää huomiota hyvin moniin tekijöihin, kuten edellä tuli esille. Laatua voidaan yrittää tutkia käyttäen hyvin erilaisia menetelmiä. Sisäisen tarkastuksen laatua voidaan tutkia muun muassa laatupalkintokriteeristöjä käyttäen, vertaamalla sisäisen tarkastuksen yksikköjen toimintaa keskenään ja asiakkaiden tyytyväisyyttä mitaten. Laadun tutkimiseen vaikuttaa eritoten se, minkä tarkastelunäkökulman tutkija valitsee.

[146] Tilintarkastus-Revision 3/2005 s.40

Tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen laatu nähdään sisäisen tarkastuksen yksikköjen toiminnan laatuna, joten tutkimuksessa keskitytään pääosin sisäisen tarkastuksen yksikköjen toiminnan laadun tarkasteluun vertaamalla sitä ammattistandardeihin. Yhdenmukaisuus ohjeisiin ja suosituksiin ei kuitenkaan yksinään riitä varmistamaan korkeaa laatua. Niiden lisäksi sisäisen tarkastuksen laadun tarkastelussa korostuu sisäisen tarkastuksen henkilöstön pätevyys kuten koulutus, ammatillinen kokemus, jatkuva kouluttautuminen, organisaation- ja tarkastusalan tuntemus. Myös sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien mukaisessa laadunvarmistustarkastuksessa täytyy arvioida henkilökunnan tiedot, kokemus ja erityisosaaminen. Nimenomaan tarkastajien tiedoissa ja taidoissa Karisen ja Kotosen tutkimuksen mukaan on puutteita, vaikka niillä on vaikutusta tarkastuksen laatuun. Siksi tutkimuksen laatuajattelussa otetaan huomioon myös sisäisten tarkastajien pätevyys. Vertaamiseen ammattistandardeihin päädyttiin siksi, että se on sellainen mittaamisen keino, jonka käyttö on mahdollista tämän tutkimuksen puitteissa.

Laadun mittaus suoritetaan kyselynä kuuden suurimman kunnan sisäisen tarkastuksen yksikköjen johtajille. Kysely on tehty ammattistandardien pohjalta, jolloin vastauksia voidaan verrata ammattistandardien ohjeisiin ja suosituksiin.

7 CASE: KUUDEN SUURIMMAN KUNNAN SISÄISEN TARKASTUKSEN LAATU

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit ovat olleet keskeisiä lähtökohtia tämän tutkimuksen kysymyksenasettelussa. Tutkimuksen kyselylomakkeessa (liite 1) on seitsemän kysymysosiota, joista viimeinen koskee yleisiä tietoja. Kysymysosioiden sisällön valinnassa ja kysymysten muotoilussa on ollut apuna Tampereen kaupungin sisäisen tarkastusyksikön johtajan Keijo Lappalainen. Ensimmäinen kysymysosio koskee sisäisen tarkastuksen organisatorista asemaa. Toinen osio käsittelee vastuuta, tehtäviä ja valtuuksia. Kolmas kysymysosio koskee sisäisen tarkastuksen suunnittelua ja varsinaista tarkastustyötä. Osio neljä pyrkii selvittämään sisäisen tarkastuksen raportointia ja jälkiseurantaa. Viidennessä osiossa selvitetään sisäisten tarkastajien koulutusta ja kehitystä. Kuudes osio koskee laadunvalvontaa. Kysymyslomakkeet on lähetetty sähköpostilla Suomen kuuden suurimman kunnan Helsingin, Espoon, Tampereen, Vantaan Turun ja Oulun sisäisten tarkastusyksikköjen johtajille. Vastaukset saatiin kaikilta, joille kysely oli lähetetty, joten vastausprosentti on 100.

Kyselylomake sisältää pääasiassa väittämiä sekä joitakin avoimia kysymyksiä. Vastaajia pyydettiin vastaamaan neliportaisella asteikolla (1 = täysin samaa mieltä ja 4 = täysin eri mieltä). Vastaajille ei tarjottu ei osaa sanoa eikä ei samaa eikä eri mieltä vastausvaihtoehtoja. Taustalla on ajatus siitä, että vastaajat liiankin helposti valitsevat vaihtoehdon, jossa ei tarvitse pohtia vastausta kysymykseen tai väittämään, jolloin niistä vastauksista ei olisi tutkimuksen kannalta mitään hyötyä. Vastaajille tarjottiin kuitenkin myös avoimia kysymyksiä, joissa oli mahdollisuus kertoa näkemyksensä omin sanoin. Joihinkin kysymyksiin oli vastausvaihtoehtona kyllä tai ei.

7.1 Organisatorinen asema

Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen tulee toimia riittävät valtuudet omaavan henkilön alaisuudessa. Kuntasektorilla se yleensä tarkoittaa sitä, että sisäinen tarkastus toimii kunnanjohtajan/kaupunginjohtajan alaisuudessa. Kyselyn mukaan kaikki sisäisen tarkastuksen yksiköt toimivat riittävät valtuudet omaavan henkilön alaisuudessa. Viisi kuudesta sisäisen tarkastuksen yksiköstä toimii suoraan kaupunginjohtajan alaisuudessa,

joskin yksi niistä toimii hallinnollisesti talous- ja suunnittelujohtajan alaisuudessa. Yhdessä kaupungissa sisäisen tarkastuksen yksikkö toimii kaupungin talous- ja suunnitteluviraston alaisuudessa, jolloin sisäinen tarkastus toimii virastopäällikön alaisuudessa. Kyseisen kaupungin talous- ja suunnitteluvirasto toimii kuitenkin kaupunginhallituksen alaisena.

Sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus, toimivalta ja vastuu tulee määritellä standardien mukaan kirjallisessa toimintaohjeessa ja organisaation hallituksen pitää hyväksyä se. Kuntasektorilla toimintaohjeella tarkoitetaan johtosääntöä. Kaikissa kaupungeissa sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus, toimivalta ja vastuu määritellään kirjallisessa toimintaohjeessa. Sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen hyväksyy kolmen kaupungin osalta kaupunginvaltuusto. Koska yhden kaupungin sisäinen tarkastus toimii talous- ja suunnitteluviraston virastopäällikön alaisuudessa, hän myös hyväksyy sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen. Yhden kaupungin osalta toimintaohjeen hyväksyy tarkastustoimikunta/kaupunginjohtaja. Yhden kaupungin osalta sisäisen tarkastuksen määräykset ovat tarkastussäännössä eritelty, tarkastussäännön hyväksyy kaupunginvaltuusto. Erillistä toimintaohjetta ei muutoin siinä kaupungissa ole.

Jotta sisäinen tarkastus pystyisi täyttämään vapaasti tehtäväänsä, sen on standardien mukaan oltava riippumaton. Viisi kuudesta kaupungista olivat täysin samaa mieltä väittämästä, että tarkastustoiminto on tarpeeksi riippumaton ja yksi kuudesta oli jokseenkin samaa mieltä asiasta. Standardien mukaan riippumattomuus ilmenee siinä, että sisäinen tarkastustoiminto voi vapaasti päättää sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän laajuudesta sekä voi vapaasti suorittaa tehtävänsä ja raportoida tulokset. Kolme kuudesta kaupungista olivat täysin samaa mieltä siitä, että sisäinen tarkastustoiminto voi vapaasti päättää sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän laajuudesta. Toiset kolme olivat väittämästä jokseenkin samaa mieltä. Viisi kuudesta olivat täysin samaa mieltä väittämistä, että sisäinen tarkastustoiminto voi vapaasti suorittaa tehtävänsä sekä raportoida tulokset. Yksi kuudesta oli puolestaan jokseenkin samaa mieltä siitä, että sisäinen tarkastustoiminto voi vapaasti suorittaa tehtävänsä ja raportoida tulokset.

Standardien mukaan riippumattomuus ilmenee myös siinä, että sisäisen tarkastuksen johtaja voi raportoida sellaiselle organisaatiotasolle, että sisäisen tarkastustoiminnon on mahdollista täyttää tehtäväänsä ja velvollisuutensa. Kuntasektorilla sellainen

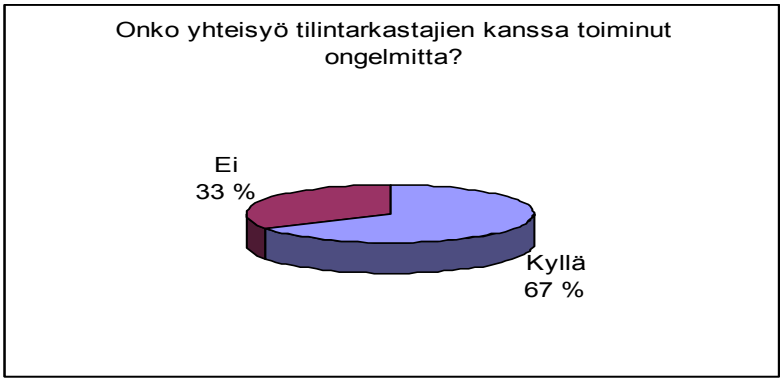
organisaatiotaso on yleensä kunnanjohtaja/kaupunginjohtaja ja kunnanhallitus. Viisi kuudesta olivat täysin samaa mieltä väittämästä, että sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi sellaiselle organisaatiotasolle, että sisäisen tarkastustoiminnon on mahdollista täyttää tehtävänsä. Yksi kuudesta oli väittämästä jokseenkin samaa mieltä. Kaikissa kaupungeissa raportoidaan kaupunginjohtajalle. Kaupungissa, jossa sisäinen tarkastus toimii talous- ja suunnitteluviraston alaisuudessa, raportoidaan kaupunginjohtajan lisäksi virastopäällikölle. Kaupunginjohtajan lisäksi kaupungeissa raportoidaan vaihtelevasti myös muille tahoille, joita kyselyn mukaan ovat kaupunginhallituksen puheenjohtaja, apulaiskaupunginjohtajat, kaupunginhallitus, tarkastustoimikunta sekä tarkastetun toiminnan johtaja. Kaupungin, joka vastasi raportointia koskevaan väittämään jokseenkin samaa mieltä, sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi pääsääntöisesti kyselyn mukaan vain kaupunginjohtajalle.

7.2 Vastuu, tehtävät ja valtuudet

Neljässä kaupungissa kuudesta sisäisen tarkastuksen vastuualue käsittää koko toiminnan/konsernin. Yhdessä kaupungissa tytäryhteisöt, joiden joukossa on myös säätiöitä jäävät sisäisen tarkastuksen vastuualueen ulkopuolelle. Toisessa kaupungissa sisäisen tarkastuksen ulkopuolelle jäävät kuntayhtymät, osakeyhtiöt, säätiöt ja yhdistykset. Vain yhden kaupungin sisäiselle tarkastukselle on annettu erityisiä valtuuksia. Nämä valtuudet koskevat oikeutta tarkastaa kaupungin avustus- ja ostopalveluyhteisöjä.

Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee vaihtaa informaatiota sekä koordinoida toimintoja muiden sisäisten ja ulkoisten arviointi- ja varmistus- sekä konsultointipalvelujen tuottajien kanssa varmistaakseen toiminnan riittävän kattavuuden ja minimoidakseen päällekkäisen työn. Yhteistyö, informaation jakaminen ja työn koordinointi on hyvin tärkeää varsinkin tilintarkastajien kanssa. Kyselyn mukaan kaikissa kaupungeissa harjoitetaan yhteistyötä tilintarkastajien kanssa. Yhteistyötä tilintarkastajien kanssa harjoitetaan kaupungeissa hyvin samalla tavalla, mutta joissakin kaupungeissa yhteistyömuotoja on enemmän kuin toisissa. Useimmissa kaupungeissa yhteistyötä harjoitetaan yhteen sovittamalla työohjelmat ja tarkastussuunnitelmat päällekkäisen työn välttämiseksi. Yhteistyötä harjoitetaan informoimalla olennaisista

tarkastuksista ja myös erityistapauksissa hoidetaan yksittäisiä tarkastuksia niiden luonne huomioiden. Sisäinen tarkastus avustaa myös JHTT-tilintarkastajia lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamisessa.



Kuvio 6 Yhteistyön toimivuus tilintarkastajien kanssa

Neljässä kaupungissa yhteistyö tilintarkastajien kanssa on toiminut ongelmitta. Kahdessa kaupungissa ei olla täysin tyytyväisiä yhteistyön toimivuuteen. Yhdessä niistä olisi vielä kehitettävää JHTT-tilintarkastajien, tarkastuslautakunnan ja sisäisen tarkastuksen suorittamien töiden päällekkäisyyden välttämisessä. Toisessa kaupungissa kehittämisen aihe löytyy raportoinnin tasapuolisuudesta. Ongelmana nähdään se, että vaikka sisäisen tarkastuksen tarkastusraportit ovat JHTT-tilintarkastajien käytössä, sisäinen tarkastus joutuu kuitenkin erikseen pyytämään yksittäiset JHTT raportit käyttöönsä. Yksittäisten JHTT raporttien pyytämistä vaikeuttaa se, että sisäisen tarkastuksen täytyy ensiksi tietää mitä JHTT on tarkastanut, jotta se osaisi pyytää suoritettujen tarkastusten raportit. Raporttien saatavuuden helpottaminen edesauttaisi päällekkäisen työn välttämistä ja näin auttaisi toteuttamaan standardienkin vaatimusta työn koordinoinnista. Kuten nähdään, ongelma molemmissa kaupungeissa on päällekkäisen työn välttäminen.

Neljässä kaupungissa ollaan jokseenkin samaa mieltä siitä, että yhteistyötä tilintarkastajien kanssa on koordinoitu riittävästi. Vain yhdessä kaupungissa ollaan täysin tyytyväisiä yhteistyön koordinoinnin riittävyyteen. Toisaalta yhdessä kaupungissa ollaan täysin tyytymättömiä yhteistyön koordinoinnin riittävyyteen. Samassa kaupungissa yhteistyö tilintarkastajien kanssa ei ole toiminut ongelmitta. Tässä kaupungissa ei vastaajan mielestä koordinaatiota tapahdu ollenkaan vaan, jotta halutaan

välttää päällekkäistä työtä, sisäisen tarkastuksen on selvitettävä ovatko tilintarkastajat aikeissa tarkastaa samaa kohdetta, kuin sisäinen tarkastus. Kahdessa kaupungissa koordinointi tapahtuu vuosisuunnitelman laadinnan yhteydessä. Yhdessä kaupungissa koordinointi tapahtuu sisäisen tarkastuksen työsuunnitelman laadinnan yhteydessä, jolloin myös sovitaan tilinpäätöstarkastuksen työnjaosta. Yhden kaupungin osalta sisäinen tarkastus toimittaa JHTT-tilintarkastajille tarkastussuunnitelman ja palaverissa informoidaan olennaisuuksista, tilintarkastus ei kuitenkaan toimita omia suunnitelmiaan sisäiselle tarkastukselle.

Neljässä kaupungissa ollaan sitä mieltä, että yhteistyö tilintarkastajien kanssa minimoi päällekkäisen työn. Kahdessa muussa kaupungissa ollaan jokseenkin samaa mieltä asiasta. Tilintarkastajat saavat neljässä kuudesta kaupungista automaattisesti sisäisen tarkastajan raportit, kun taas kahdessa kaupungissa tilintarkastajat eivät saa raportteja automaattisesti. Sisäiset tarkastajat saavat puolestaan vain kahdessa kaupungissa tilintarkastajien raportit automaattisesti ja neljässä kaupungissa niitä ei saada tilintarkastajilta automaattisesti.

7.3 Suunnittelu ja tarkastustyö

Sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelmat kaupungeissa laatii sisäisen tarkastuksen tarkastuspäällikkö käyttäen apuna tarkastushenkilökuntaa. Kahdessa kaupungissa oltiin samaa mieltä siitä, että kaupungin johdon ja hallituksen näkemykset otetaan huomioon toimintasuunnitelman suunnittelussa. Kahdessa toisessa kaupungissa oltiin jokseenkin samaa mieltä asiasta. Yhden kaupungin osalta toimintasuunnitelman suunnittelussa otettiin huomioon kaupunginjohtajan näkemykset, mutta ei kaupunginhallituksen, koska kaupunginhallitus ei käsitelle sisäisen tarkastuksen toimintasuunnitelmaa. Vain yhdessä kaupungissa kaupungin johdon ja hallituksen näkemysten huomioon ottaminen jää vähemmälle. Standardien mukaan sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelman pitää perustua vähintään kerran vuodessa tehtyyn riskiarviointiin. Yhdessä kaupungissa toimintasuunnitelma perustuu täysin riskiarviointiin ja kolmessa muussa kaupungissa oltiin jokseenkin samaa mieltä siitä, että toimintasuunnitelma perustuu riskiarviointiin. Kahdessa kaupungissa ei ole käytössä systemaattista riskianalyysimenetelmää, joista toisessa kaupungissa

toimintasuunnitelman perustumisessa riskiarviointiin on vielä paljon opittavaa ja kyseessä onkin kyselyn mukaan tavoitetila. Pääsääntöisesti riskiarviointi tehdään vuosittain niissä kaupungeissa, joissa se on käytössä. Yhdessä kaupungissa riskiarviointi on jatkuvaa.

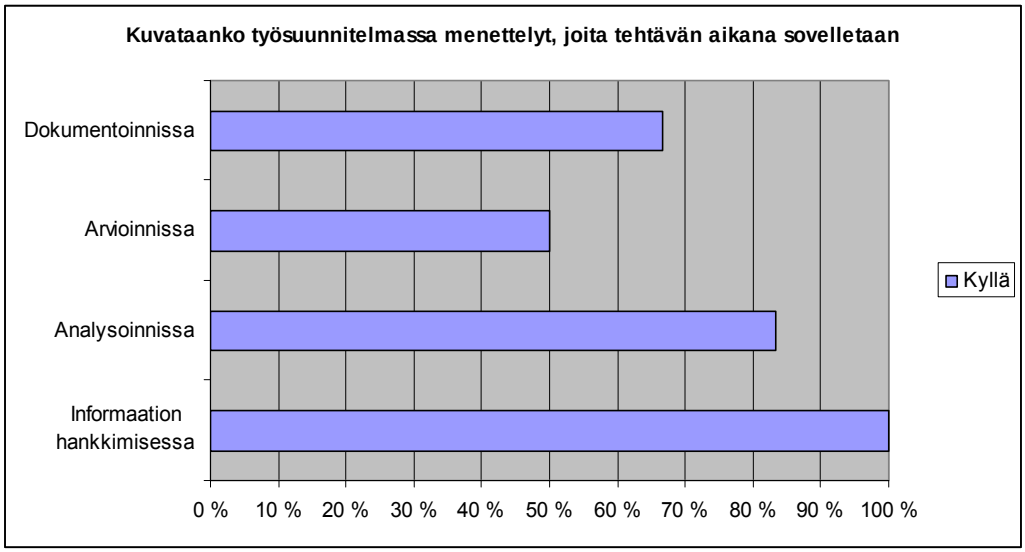
Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee esitellä sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelmat, resurssitarpeet, merkittävät suunnittelukauden muutokset ja resurssirajoitusten vaikutukset organisaation ylimmälle johdolle tarkastettavaksi ja hyväksyttäväksi. Kyselyn mukaan kaikissa kaupungeissa esitetään sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelmat ylimmälle johdolle. Resurssitarpeiden osalta vain yhdessä kaupungissa kuudesta niitä ei esitetä tarkastettavaksi ja hyväksyttäväksi. Merkittävät suunnittelukauden muutokset esitetään neljässä kaupungissa ja kahdessa jätetään esittämättä. Resurssirajoitusten vaikutukset jätetään esittämättä vain yhdessä kaupungissa.

Resurssien hallinnan kohdalla sisäisen tarkastuksen johtajan on standardien mukaan varmistettavaa, että sisäisen tarkastuksen resurssit ovat tarkoituksenmukaiset, riittävät ja tehokkaasti hyödynnetyt hyväksytyn suunnitelman toteuttamiseksi. Viidessä kaupungissa sisäisen tarkastuksen johtaja varmistaa kaikki kohdat eli sen, että resurssit ovat tarkoituksenmukaiset, riittävät ja tehokkaasti hyödynnetyt. Yhden kaupungin osalta sisäisen tarkastuksen johtaja varmistaa vain resurssien tarkoituksenmukaisuuden, mutta ei riittävyyttä eikä sitä ovatko resurssit tehokkaasti hyödynnetyt.

Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävän tavoitteissa on otettavaa huomioon tutkittavan toiminnon riskit, valvontamenettelyt sekä johtamis- ja hallintoprosessit. Kyselyn mukaan kaikissa kaupungeissa otetaan huomioon tutkittavan toiminnon riskit, valvontamenettelyt sekä johtamis- ja hallintoprosessit. Sisäisen tarkastajan on myös standardien mukaan määritettävä tehtävän tavoitteiden saavuttamisen edellyttämät resurssit. Kyselyn mukaan kaikissa kaupungeissa sisäinen tarkastaja määrittää työsuunnitelmassa tehtävän tavoitteiden saavuttamista edellyttävät resurssit. Täten tehtävän tavoitteiden osalta kaupungit toimivat standardien mukaisesti.

7.3.1 Tehtäväkohtainen työsuunnitelma

Tehtäväkohtaisesta työsuunnitelmasta standardeissa sanotaan, että sisäisen tarkastajan on laadittava työsuunnitelma, jota noudattamalla tehtävän tavoitteet saavutetaan. Työsuunnitelmassa on kuvattava standardien mukaan ne menettelyt, joita tehtävän aikana sovelletaan informaation hankkimisessa, analysoinnissa, arvioinnissa ja dokumentoinnissa. Standardien mukaan työsuunnitelman tulee olla hyväksytty ennen työn käynnistämistä, kaikille työsuunnitelman muutoksille on hankittava viivytyksettä hyväksyminen ja työsuunnitelma on dokumentoitava. Kyselyn mukaan kaikissa kaupungeissa sisäiset tarkastajat laativat työsuunnitelman ja dokumentoivat sen.



Kuvio 7 Työsuunnitelmassa kuvatut menettelyt

Kaikissa kaupungeissa kuvataan myös työsuunnitelmassa menettelyt, joita tehtävän aikana sovelletaan informaation hankkimisessa. Analysoinnin kohdalla vain yhdessä kaupungissa ei kuvata menettelyjä, joita sovelletaan analysoinnissa. Arviointimenettelyiden kuvaamisen kohdalla kaupungit jakautuvat kahtia, 50 % kyselyyn vastanneista eli kolme kaupunkia kuvaa ja toiset 50 % eivät. Dokumentoinnissa käytetyt menetelmät kuvataan neljässä kaupungissa. Kaikissa kaupungeissa tarkastusjohtaja hyväksyy työsuunnitelmat ennen työn käynnistämistä. Sen sijaan kaikille työsuunnitelman muutoksille ei hankita hyväksyntää kolmessa kaupungissa eli 50 % kyselyyn vastanneista kaupungeissa.

Ennen varsinaista tarkastusta viidessä kaupungissa lähetetään tarkastussuunnitelma tiedoksi tarkastuskohteen vastuuhenkilölle, vain yhdessä tarkastussuunnitelma jätetään lähettämättä. Ennen tarkastusta pidetään aina aloituskokous/tarkastuspalaveri tarkastettavien kanssa neljässä kaupungissa. Yhdessä kaupungissa aloituskokousta ei pidetä ollenkaan ja toisessa vain tarvittaessa.

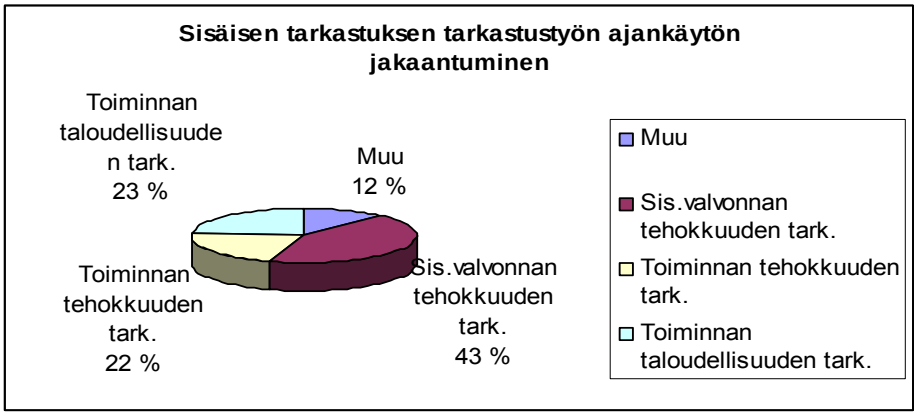
Standardien mukaan sisäisen tarkastajan tulee dokumentoida kaikki se merkityksellinen informaatio, joka tukee johtopäätöksiä ja tehtävän tuloksia. Kaikissa kaupungeissa sisäinen tarkastaja dokumentoikin kyseisen informaation ja myös tarkastusten työpaperit. Työpapereiden dokumentoinnin menettely on ohjeistettu neljässä kaupungissa ja kahdessa kaupungissa ei ole ohjeistusta.

Kaikissa kaupungeissa tarkastusjohtaja valvoo tarkastusten toteutusta, valvonnan toteutumistapa kuitenkin vaihtelee. Puolessa kyselyyn vastanneista kaupungeissa valvontaa tapahtuu jatkuvana koko tarkastuksen ajan, toisissa puolestaan harjoitetaan jälkikäteistä valvontaa.

7.3.2 Tarkastustyö ja -menetelmät

Sisäisen tarkastuksen käytössä on useita tarkastusmenetelmiä kuten vertaaminen perustositteisiin/kirjauksiin, täsmäytykset, inventoinnit, kirjalliset saldot ym. vahvistukset, poikkema-analyysit, laskutoimitusten tarkastukset, haastattelut. Kyselyssä pyydettiin arvioimaan prosentteina edellä luetteluiden tarkastusmenetelmien käyttöä kaikissa tarkastuksissa vuonna 2003. Eniten käytössä olleet tarkastusmenetelmät olivat kyselyn mukaan haastattelut, poikkeama-analyysit ja vertaaminen perustositteisiin/kirjauksiin. Vähiten käytössä olleet tarkastusmenetelmät olivat inventoinnit, kirjalliset saldo- ym.vahvistukset, täsmäytykset sekä laskutoimitusten tarkastukset.

Sisäisen tarkastuksen tarkastustyön ajankäyttö jakautui kyselyn mukaan seuraavan kuvion mukaisesti.



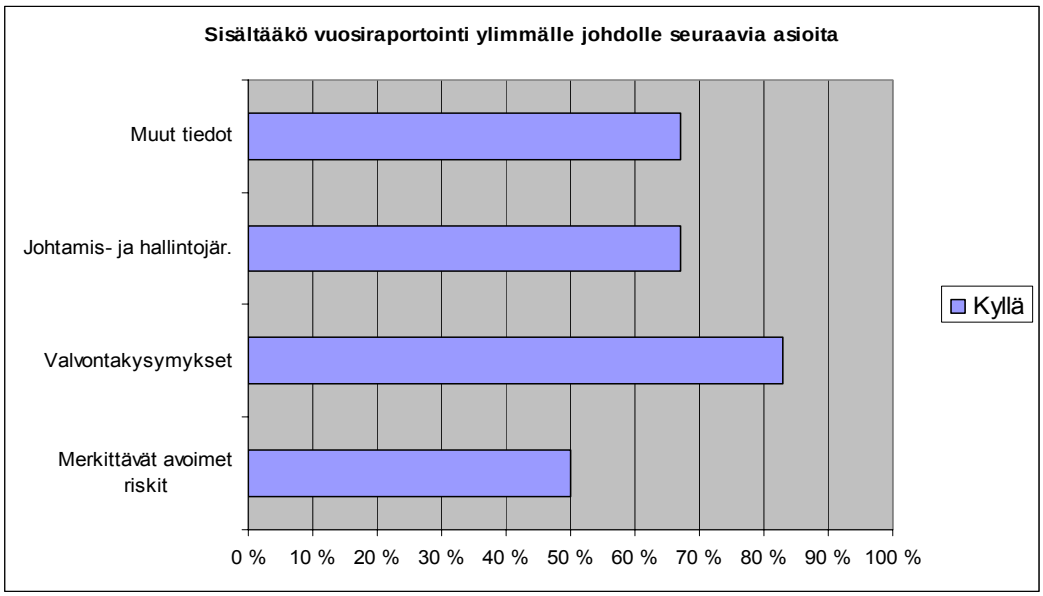
Kuvio 8 Sisäisen tarkastuksen tarkastustyön ajankäytön jakaantuminen

Kuten kuviosta 8 näkyy, eniten aikaa eli 43 % sisäisen tarkastuksen tarkastustyön ajasta käytetään sisäisen valvonnan tehokkuuden tarkastukseen. Toiminnan taloudellisuuden tarkastus ja toiminnan tehokkuuden tarkastus vievät suunnilleen yhtä paljon aikaa, yhdessä ne muodostavat 45 % sisäisen tarkastuksen tarkastustyön ajankäytöstä. Muuhun tarkastukseen käytetään 12 % sisäisen tarkastuksen tarkastustyön ajankäytöstä.

7.4 Raportointi ja jälkiseuranta

Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida säännöllisesti hallitukselle ja ylimmälle johdolle sisäisen tarkastustoiminnon tarkoituksesta, toimivallasta ja vastuusta sekä toimintasuunnitelman toteutumisesta. Kaikissa kaupungeissa sisäisen tarkastuksen vuosiraportoinnissa ylimmälle johdolle on otettu esille sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus ja toimivalta. Viidessä kaupungissa raportoinnissa on myös esillä tarkastustoiminnon vastuu ja toimintasuunnitelman toteutuminen. Vain yhdessä kaupungissa ei esitellä tarkastustoiminnon vastuuta ja yhdessä toisessa kaupungissa ei esitellä toimintasuunnitelman toteutumista.

Raportoinnin hallitukselle ja ylimmälle johdolle tulee standardien mukaan edellisten lisäksi sisältää myös merkittävät avoimet riskit, valvontakysymykset, organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevat asiat sekä muut hallituksen ja ylimmän johdon tarvitsemat tai pyytämät tiedot.



Kuvio 9 Vuosiraportoinnin sisältö

Kuviossa 9 nähdään prosentuaalisesti kuinka monessa kyselyyn osallistuneessa kaupungissa raportoidaan kyseisiä asioita ylimmälle johdolle. Kuten kuviosta näkyy kaikki asiat eivät sisälly kaikkiin sisäisten tarkastusyksikköjen raportointiin. Sisäisen tarkastuksen yksiköistä 83 % sisällyttää vuosiraportointiin valvontakysymykset. Muut hallituksen ja ylimmän johdon tarvitsemat tai pyytämät tiedot sekä organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevat asiat sisällyttää vuosiraportointiin 67 % sisäisen tarkastuksen yksiköistä. Vain puolet sisäisen tarkastuksen yksiköistä sisällyttää raportointiinsa merkittävät avoimet riskit.

Standardien mukaan sisäisen tarkastajan raporttien tulee sisältää tehtävän tavoitteet ja laajuus sekä soveltuvat johtopäätökset, suositukset ja toimenpidesuunnitelmat. Kyselyn mukaan kaikissa kaupungeissa sisäisten tarkastajien raportit sisältävät kyseiset tiedot paitsi, että kahdessa kaupungissa raportit eivät sisällä toimenpidesuunnitelmia. Yhdessä niistä raportointi ei sisällä erikseen toimenpidesuunnitelmia, koska suosituksia pidetään tavallaan myös toimenpidesuunnitelmina.

Työn tulosten raportoinnista standardeissa sanotaan, että ne on raportoitava viivytyksettä. Neljässä kaupungissa työn tulokset raportoidaankin viivytyksettä. Kahdessa kaupungissa oltiin jokseenkin samaa mieltä siitä, että työn tulokset raportoidaan viivytyksettä. Jos lopullisessa raportissa on huomattava virhe tai puute

tulee standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan toimitettava oikaistut tiedot kaikille alkuperäisen raportin saaneille. Kyselyyn vastanneista kolmessa kaupungissa painotetaan sitä, että tarkastusprosessit sisältävät sellaiset työvaiheet, jotka estävät virheiden tai puutteiden syntymistä. Näistä kolmesta kaupungista vain yksi vastasi, että mikäli virheitä kuitenkin pääsee syntymään ne oikaistaan ja oikaistu raportti lähetetään asianosaisille. Kaksi muuta kaupunkia eivät vastanneet siihen miten toimitaan, jos virheitä tai puutteita syntyisi. Kolmessa muussa kaupungissa virheiden tai puutteiden sattuessa niistä ilmoitetaan tahoille, jotka ovat raportin saaneet ja virheet tai puutteet korjataan.

Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida tulokset asianmukaisille henkilöille. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että sisäisen tarkastuksen johtaja vastaa lopullisten tulosten raportoinnista niille, jotka voivat varmistaa tulosten tarkoituksenmukaisen käsittelyn. Kyselyyn vastanneissa kaupungeissa sisäisen tarkastuksen johtajan lisäksi lopullisten tulosten raportoinnista vastaavat myös sisäiset tarkastajat.

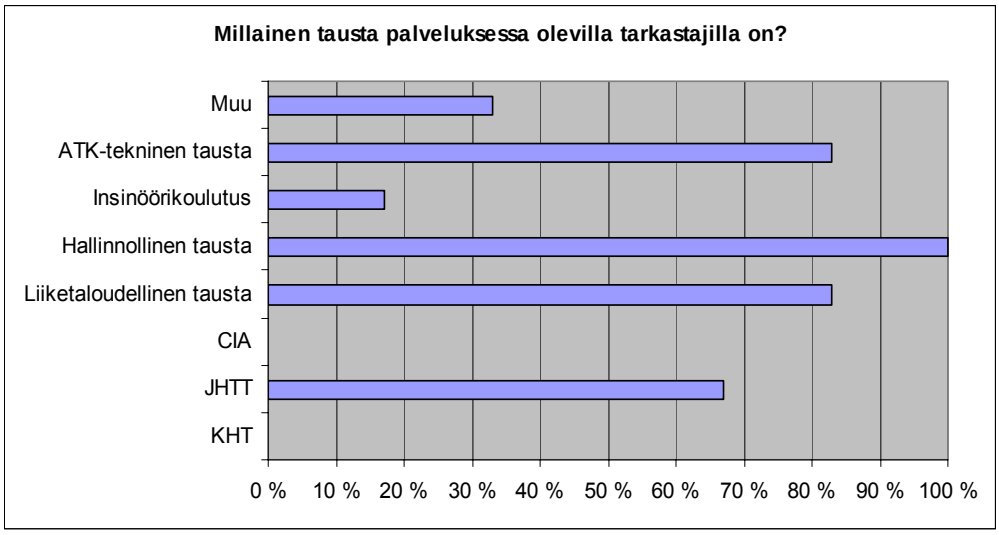
Tarkastustyö ja raportoinnin jälkeen sisäisen tarkastuksen tulee seurata raportoitujen tulosten toimeenpanoa. Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan on luotava ja ylläpidettävä järjestelmä johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanon seuraamiseksi. Kaikki vastanneet kaupungit olivat sitä mieltä, että jälkiseuranta kuuluu tarkastajalle tai tarkastusjohtajalle ja kaikissa kaupungeissa seurataan johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanoa.

Standardit eivät ota kantaa asiakaspalautteeseen jälkiseurannan osana. Asiakaspalaute on kuitenkin tärkeää sisäiselle tarkastukselle koska, sillä voidaan kehittää toimintaa ja yhteistyötä asiakkaiden kanssa mikä puolestaan vaikuttaa tarkastuksen laatuun. Toimiva yhteistyö ja vuorovaikutussuhde asiakkaiden kanssa parantaa ja helpottaa sisäisen tarkastuksen työtä. Vain kolmessa kaupungissa haetaan asiakaspalautetta jokaisen suoritetun tarkastuksen jälkeen. Yhdessä kaupungissa asiakaspalautetta haetaan, mutta ei jokaisen suoritetun tarkastuksen jälkeen ja kahdessa kaupungissa kuudesta asiakaspalautetta ei haeta ollenkaan. Kaikissa kaupungeissa, joissa haetaan asiakaspalautetta, lähetetään tarkastuskohteelle tarkastuksen jälkeen palautelomake. Asiakaspalautetta kerätään myös käymällä palautekeskustelu tarkastuskohteen kanssa.

Palautekeskustelua käydään kolmessa kaupungissa neljästä, joista yhdessä kaupungissa palautekeskustelu käydään vain tarvittaessa. Yhdessä kaupungissa neljästä ei käydä palautekeskustelua ollenkaan vaan asiakaspalautteena toimii vain palautelomake.

7.5 Koulutus ja kehitys

Standardit eivät ota suoranaisesti kantaa siihen millainen tausta tai koulutus sisäisillä tarkastajilla tulee olla. Standardeissa painotetaan kuitenkin sitä, että sisäisen tarkastuksen tehtävät tulee suorittaa ammattitaitoisesti ja ammatillisella huolellisuudella. Sisäisellä tarkastajalla tulee standardien mukaan olla omien yksittäisten tehtäviensä suorittamiseen tarvittavat taidot, tiedot ja muu pätevyys. Ammatillinen huolellisuus ei standardien mukaan tarkoita erehtymättömyyttä, vaan se toteutuu sillä, että sisäinen tarkastaja osoittaa sellaista huolellisuutta ja taitoa, jota harkitsevalta ja pätevältä sisäiseltä tarkastajalta voidaan kohtuudella odottaa. Kyselyn mukaan sisäisen tarkastuksen yksiköissä on palveluksessa koulutukseltaan hyvin erilaisia tarkastajia.



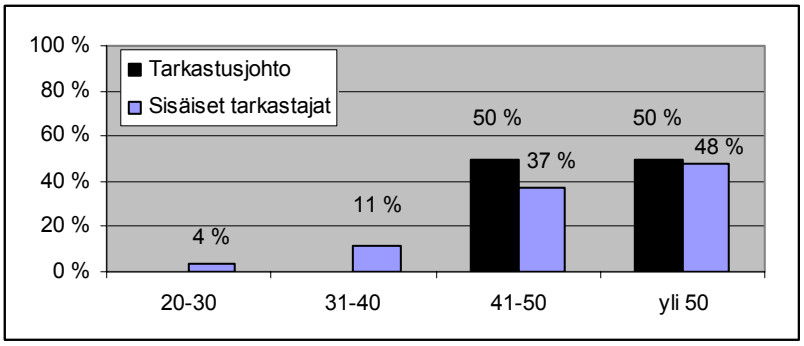
Kuvio 10 Tarkastajien koulutustausta

Kuten kaaviosta näkyy kaikissa kaupungeissa eli 100 % kyselyyn vastanneissa sisäisen tarkastuksen yksiköissä on palveluksessa hallinnollista taustaa omaavia tarkastajia. Viidessä yksikössä eli 83 % on hallinnollisen taustan lisäksi atk-teknistä tai liiketaloudellista taustaa omaavia tarkastajia. Liiketaloudellinen tausta käsittää

esimerkiksi KTM tutkinnon saaneita. JHTT nimikkeen omaavia työskentelee neljässä yksikössä eli 67 % kaikista vastanneista kaupungeista. Insinöörikoulutuksen omaavia työskentelee vain yhdessä yksikössä. Kahdessa yksikössä työskentelee myös muuta taustaa omaavia tarkastajia. Muu tausta käsittää näissä yksiköissä merkonomikoulutusta, lisäksi yhdellä KTM-tutkinnon suorittaneella on myös HTM. KHT ja CIA tutkintoja omaavia tarkastajia ei löydy kyselyyn vastanneista sisäisen tarkastuksen yksiköistä. KHT tutkinnon puuttuminen ei ole niinkään yllättävää, kuin CIA tutkinnon puuttuminen, sillä onhan CIA (Certifien Internal Auditor) nimenomaan sisäisen tarkastuksen erikoistutkinto. Suomessa on kuitenkin suhteellisen vähän CIA tutkinnon suorittaneita, IIA:n mukaan niitä on vain 97 ja koko maailmassa noin 30 000, joten tämä selittää osaltaan, miksi sisäisen tarkastuksen yksiköissä kyseisen tutkinnon omaavia tarkastajia ei ainakaan toistaiseksi löydy.

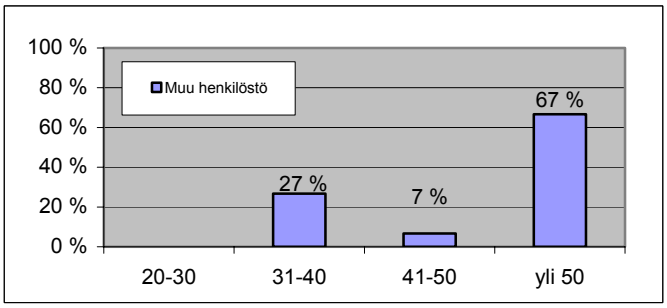
Jos sisäisen tarkastuksen henkilöstöltä puuttuu tehtäväkokonaisuuden tai sen yksittäisen osan edellyttämät tiedot, taidot tai muu pätevyys, standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee hankkia asiantuntevaa neuvontaa ja apua. Kyselyn mukaan ongelman ehkäisemiseksi sisäisen tarkastuksen yksiköt pyrkivät ensinnäkin jakamaan tarkastusta tekevät tiimit niin, että niistä löytyy vaadittavaa osaamista. Myös tarkastustiimien sisällä tarkastukset jaetaan ammattitaitovaatimusten edellyttämiin osiin. Yleisesti sisäisen tarkastuksen yksiköt tekevät vain sellaisia tarkastuksia, joihin löytyy osaamista. Yksittäisten osien osalta toinen ammattitaitoisempi tarkastaja tukee toista tarkastajaa. Mikäli vaadittavaa osaamista ei kuitenkaan löydy keneltäkään, tarkastus ostetaan mahdollisesti ulkopuolelta tai tilintarkastaja mahdollisesti suorittaa sen. Osaamisvaje pyritään korjaamaan myös koulutuksien ja työssäoppimisen avulla.

Sisäisten tarkastusyksikköjen johtajien ikä on yli 40 ja puolet sisäisen tarkastusyksikköjen johtajista ovat yli 50-vuotiaita. Kyselyyn osallistuneiden kaupunkien sisäisistä tarkastajista keskiarvoltaan 85 % ovat iältään yli 40-vuotiaita ja keskiarvoltaan 48 % sisäisistä tarkastajista on yli 50-vuotiaita.



Kuvio 11 Tarkastusjohdon ja sisäisten tarkastajien ikäjakauma

Alle 31-vuotiaita sisäisiä tarkastajia on vain 4 % kaikista sisäisistä tarkastajista. Tarkastusjohtajissa ja muussa henkilöstössä ei ole alle 30-vuotiaita ja tarkastusjohtajissa ei ole myöskään yhtään alle 40-vuotiasta. Sisäisten tarkastusyksikköjen muusta henkilöstöstä keskiarvoltaan 67 % ovat iältään yli 50-vuotiaita. Kuviot 11 ja 12 kuvaavat tarkastusjohtajien ja sisäisten tarkastajien sekä muun henkilöstön ikäjakaumat.



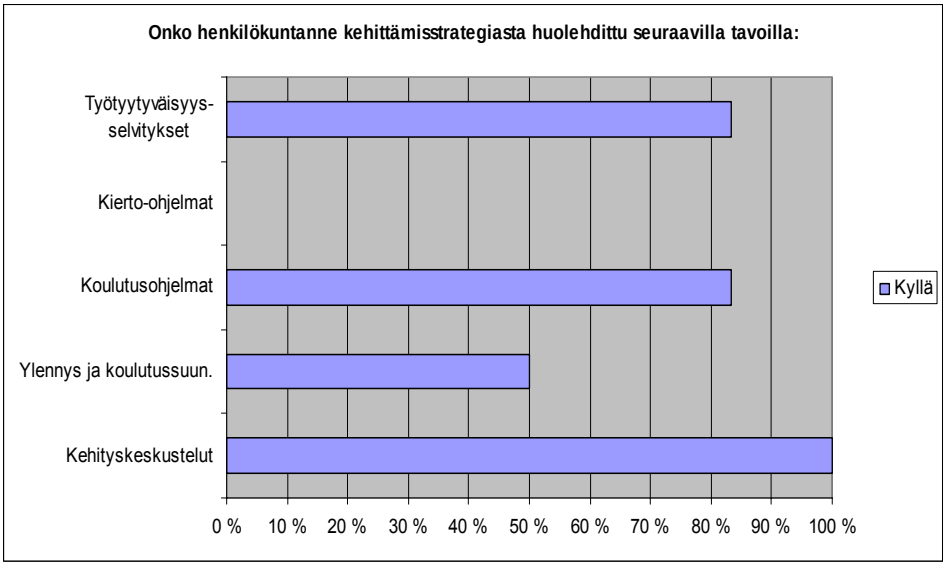
Kuvio 12 Muun henkilöstön ikäjakauma

Kuviot kuvaavat prosentuaalisesti kaikkien kyselyyn vastanneiden yksikköjen henkilöstön keskiarvollisen ikäjakauman. Suhteellisen korkean sisäisen tarkastajien keski-iän voidaan nähdä osoittavan, että sisäisen tarkastuksen yksiköt omaavat henkilöstön, jolla on iän tuomaa työkokemusta, joka voi vaikuttaa sisäisen tarkastuksen laatuun. Toisaalta nuorten tarkastajien puute voi vähentää tarkastusyksikköjen uusien tehokkaampien käytäntöjen ja uuden-/viimeisimmän koulutustiedon omaamista.

Standardit painottavat myös jatkuvaa ammatillista kehittymistä, jolloin sisäisen tarkastajan tulee lisätä tietojaan, taitojaan ja muuta pätevyyttään jatkuvan ammattitaidon kehittämisen kautta. Tähän ammattitaidon kehittämiseen voidaan lukea myös edellä mainittu CIA tutkinnon suorittaminen, jota ei kyselyn mukaan ole sisäisen tarkastuksen

yksikköjen palveluksessa olevilla tarkastajilla, vaikka se osoittaa korkeinta mahdollista sisäisen tarkastuksen pätevyyttä.

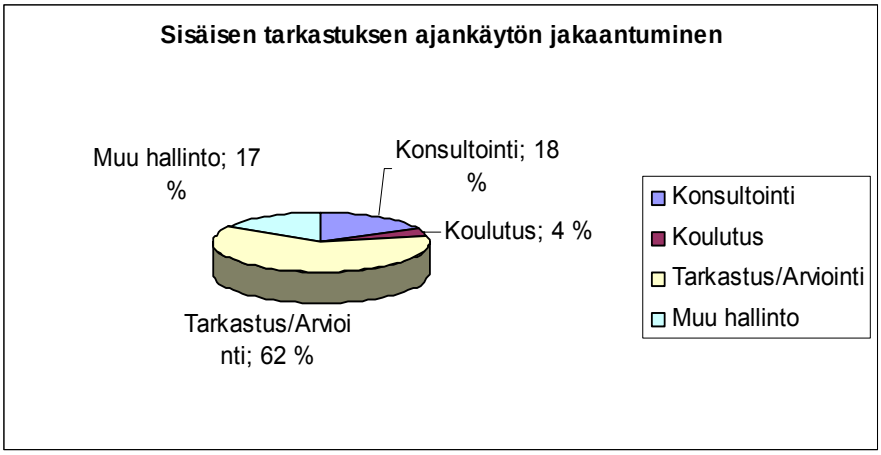
Sisäiset tarkastajat voivat kehittää ammattitaitoaan oma-aloitteisesti, mutta myös sisäisen tarkastuksen yksikköjen olisi hyvä tukea palveluksessaan olevia ammattitaidon kehittämisessä. Henkilökunnan ammatillisesta kehittymisestä voidaan huolehtia laatimalla erilaisia koulutusohjelmia, kierto-ohjelmilla, ylennys- ja koulutussuunnitelmilla, työtyytyväisyysselvityksillä ja kehityskeskusteluilla. Seuraava kaavio kuvaa näiden menetelmien käyttöä sisäisen tarkastuksen yksiköissä.



Kuvio 13 Henkilökunnan kehittämisstrategia

Kyselyn mukaan 83 % kyselyyn vastanneista yksiköistä huolehtii henkilökunnan ammatillisesta kehittämisestä tarkastajakohtaisilla koulutusohjelmilla. Myös 83 % kyselyyn vastanneissa yksiköissä toteutetaan työtyytyväisyysselvitykset. Ylennys- ja koulutussuunnitelmat laaditaan vain 50 % yksiköistä. Sen sijaan kehityskeskustelut käydään kaikissa kyselyyn osallistuneissa yksiköissä. Yksikön sisällä tapahtuvia kierto-ohjelmia ei kyselyyn osallistuneissa yksiköissä toteuteta.

Kyselyn mukaan sisäisen tarkastuksen ajankäyttö jakautuu seuraavasti konsultoinnin, tarkastuksen/arvioinnin, koulutuksen ja muun hallinnon kesken. Prosenttiluvut ovat kaikkien vastanneiden kesken laskettuja keskiarvoja.



Kuvio 14 Sisäisen tarkastuksen ajankäytön jakaantuminen

Koulutukseen käytetään keskiarvollisesti 4 % sisäisen tarkastuksen ajasta. Itse tarkastukseen ja arviointiin käytetään 62 % ajasta. Muu hallinto ja konsultointi vievät kumpikin noin 18 % sisäisen tarkastuksen ajasta. Ajankäytössä löytyy yksiköiden kesken joidenkin alueiden osalta suurtakin hajontaa. Suurin hajonta löytyy konsultoinnin ja tarkastuksen/arvioinnin alueilla. Koulutuksen ja muun hallinnon osalta ajankäyttö on hyvinkin samanlainen kaikissa yksiköissä.

7.6 Laadunvalvonta

Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee kehittää laadun varmistus- ja kehittämisohjelma sekä ylläpitää sitä. Laadun varmistus- ja kehittämisohjelman on katettava kaikki sisäisen tarkastustoiminnon osa-alueet ja sen avulla on jatkuvasti seurattava sisäisen tarkastustoiminnon tehokkuutta.

Kyselyyn mukaan vain puolessa kyselyyn vastanneissa kaupungeissa on kehitetty laadun varmistus- ja kehittämisohjelma. Vaikka kolmessa kaupungissa kuudesta ei ole kehitetty standardien mukaista laadun varmistus- ja kehittämisohjelmaa, se ei tarkoita sitä etteikö näissä kaupungeissa olisi tarkastustoiminnon laadunvalvontaa ollenkaan.

Kuvio 15 Laadun varmistus- ja kehittämisohjelman kehittäminen

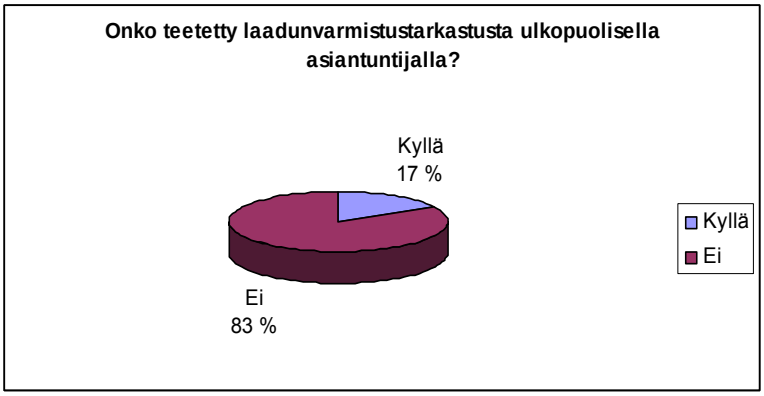
Niiden kolmen kaupungin, joissa on kehitetty laadun varmistus- ja kehittämisohjelma, laadunvalvonta kattaa sisäisen tarkastustyön suunnittelun, kenttätyön, raportoinnin ja seurannan. Näistä kaupungeista kuitenkin vain yhdessä laatuohjelman avulla seurataan jatkuvasti sisäisen tarkastustoiminnon tehokkuutta. Kahdessa muussa kaupungissa väittämään siitä, että laatuohjelman avulla seurataan jatkuvasti sisäisen tarkastustoiminnon tehokkuutta, oltiin jokseenkin samaa ja jokseenkin eri mieltä.

Standardien mukaan ohjelma tulee luoda sellaiseksi, että se auttaa sisäistä tarkastustoimintoa tuottamaan lisäarvoa ja parantamaan organisaation toimintaa sekä varmistamaan, että sisäisessä tarkastustoiminnossa noudatetaan ammattistandardeja ja eettisiä sääntöjä. Ne kaupungit, joissa on kehitetty laadun varmistus- ja kehittämisohjelma ovat täysin samaa tai jokseenkin samaa mieltä siitä, että laadunvalvonta on luotu sellaiseksi, että se pystyy tuottamaan, parantamaan tai varmistamaan standardien vaatimat asiat.

Standardien mukaan ohjelman kehittämisen lisäksi sisäisen tarkastustoiminnon tulee ottaa käyttöön menettelyt laatuohjelman kokonaistehokkuuden seuraamiseksi ja arvioimiseksi. Kyseisten menettelyiden tulee standardien mukaan sisältää sekä sisäisiä että ulkoisia arviointeja. Standardeissa sanotaan, että sisäisten arviointien tulee käsittää sisäisen tarkastuksen toiminnan jatkuvat arvioinnit, säännöllisin väliajoin tehtävät arvioinnit itsearviointeina tai muiden sellaisten organisaatioon kuuluvien henkilöiden tekeminä, jotka tuntevat sisäisen tarkastuksen toimintatapoja ja ammattistandardit. Kaikissa kaupungeissa, joissa on kehitetty laatuohjelma, ei ole otettu käyttöön menettelyjä laatuarvioinnin kokonaistehokkuuden seuraamiseksi ja arvioimiseksi. Vain yhdessä kaupungissa kolmesta on otettu käyttöön menettelyt sekä laatuarvioinnin

kokonaistehokkuuden seuraamiseksi että arvioimiseksi. Toisessa kaupungissa on otettu käyttöön vain menettelyt laatuarvioinnin kokonaistehokkuuden arvioimiseksi ja kolmannessa kaupungissa ei ole otettu käyttöön menettelyjä laatuarvioinnin kokonaistehokkuuden seuraamiseksi eikä arvioimiseksi. Niiden kahden kaupungin osalta, joissa on otettu käyttöön menettelyt seuraamiseksi tai arvioimiseksi, menetelmät sisältävät standardeista poiketen vain ulkoisia arviointeja.

Standardien mukaan pätevän ja riippumattoman, organisaation ulkopuolisen arvioijan tai arviointiryhmän tulee toteuttaa laatuohjelman ulkoinen arviointi, esimerkiksi laadunvarmistusarviointi, vähintään kerran viidessä vuodessa. Koska vain kolmessa kaupungissa kuudesta on kehitetty laatuohjelma ja ulkoinen arviointi liittyy nimenomaan laatuohjelman arviointiin, kyseisissä kaupungeissa tulee suorittaa ulkoinen arviointi.



Kuvio 16 Laadunvarmistustarkastus ulkopuolisella asiantuntijalla

Kyselyn mukaan vain yhdessä kaupungissa kuudesta on toteutettu standardien mukainen ulkoinen arviointi. Ulkoinen arviointi toteutettiin kyseisessä kaupungissa laadunvarmistustarkastuksena ensimmäistä kertaa vuonna 2004 ja sen on toteuttanut organisaation ulkopuolinen arviointitaho. Suoritetun laadunvarmistustarkastuksen mukaan tarkastusyksiköllä on nyt oikeus käyttää raporteissa mainintaa ”suoritettu ammatillisten standardien mukaisesti”. Kyseisessä kaupungissa ulkoinen arviointi on jatkossa tarkoitus toteuttaa viiden vuoden välein eli standardien mukaisesti. Kahdessa muussa kaupungissa, joissa on kehitetty laatuohjelma, ei vuoteen 2004 mennessä ole suoritettu standardien mukaista ulkoista arviointia. Molemmissa kaupungissa on kuitenkin suunniteltu tehtäväksi laadunvarmistustarkastus ulkopuolisella asiantuntijalla.

Yhdessä näistä kahdesta kaupungista on tehty laadunvarmistus, mutta se on toteutettu vain sisäisenä työnä. Tämä sisäisesti toteutettu laatuvarmistus on tarkoituksena tehdä kyseisessä kaupungissa joka toinen vuosi. Niissä kolmessa kaupungissa, joissa ei ole kehitetty standardien vaatimaa laatuohjelmaa, ei ole suoritettu myöskään ulkopuolista arviointia. Kahdessa kaupungissa on kuitenkin suunniteltu laadunvarmistustarkastusta ulkopuolisella asiantuntijalla, koska vaikka varsinaista laatuohjelmaa näissä kaupungeissa ei ole kehitetty, jonkinasteinen laadunvalvonta on kuitenkin olemassa.

7.7 Yhteenveto kyselyn tuloksista

Kyselyyn vastanneiden kaupunkien sisäisen tarkastuksen organisatorinen asema on suurimmaksi osaksi sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukainen. Kaikki sisäisen tarkastuksen yksiköt toimivat standardien mukaisesti riittävät valtuudet omaavan henkilön alaisuudessa. Standardien mukaan sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus, toimivalta ja vastuu tulee määritellä kirjallisessa toimintaohjeessa ja organisaation hallituksen pitää hyväksyä se. Kyselyn mukaan kaikissa kaupungeissa noudatetaan standardeja tämän osalta. Riippumattomuuden osalta kaupunkien voidaan sanoa noudattavan standardeja hyvin. Sisäinen tarkastustoiminto voi joko täysin tai melko hyvin päättää sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän laajuudesta. Se voi myös vapaasti suorittaa tehtävänsä sekä raportoida tuloksensa kyselyyn vastanneissa kaupungeissa. Sisäisen tarkastuksen johtaja voi myös aika hyvin raportoida kaikissa kaupungeissa sellaiselle organisaatiotasolle, että sisäisen tarkastustoiminnon on mahdollista täyttää tehtäväänsä ja velvollisuutensa.

Standardit painottavat informaation vaihtamista sekä toimintojen koordinointia muiden sisäisten ja ulkoisten arviointi- ja varmistus- sekä konsultointipalvelujen tuottajien kanssa varmistaakseen toiminnan riittävän kattavuuden ja minimoidakseen päällekkäisen työn. Kyselyn mukaan tämän noudattamisessa ilmenee joitakin ongelmia. Vaikka kaikissa kaupungeissa harjoitetaan yhteistyötä tilintarkastajien kanssa, yhteistyön harjoittaminen ei ole ongelmatonta. Kyselyyn vastanneista kaupungeista 33 % olivat sitä mieltä, että yhteistyö tilintarkastajien kanssa ei suju ongelmitta. Ongelmana nähdään töiden päällekkäisyys ja raporttien saatavuuden tasapuolisuus. Työn päällekkäisyys johtuu osaksi nimenomaan siitä, että raporttien saatavuus ei ole

ongelmatonta. Raporttien saatavuuden ongelma johtuu kyselyn mukaan siitä, että sisäiset tarkastajat eivät saa automaattisesti tilintarkastajien yksittäisiä raportteja vaan raportit saadaan vain erikseen pyytämällä. Yksittäisten raporttien pyytämistä vaikeuttaa se, että sisäisen tarkastuksen täytyy ensiksi tietää mitä tilintarkastajat ovat tarkastaneet, jotta sisäinen tarkastus voisi pyytää suoritettujen tarkastusten raportit. Raporttien saatavuus on siksi tärkeää, että sisäinen tarkastus voisi niistä nähdä mitä tilintarkastus on tehnyt ja näin välttää päällekkäistä työtä. Vain yhdessä kyselyyn vastanneessa kaupungissa ollaan täysin tyytyväisiä yhteistyön koordinoinnin riittävyyteen.

Standardien mukaan sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelman pitää perustua vähintään kerran vuodessa tehtyyn riskiarviointiin. Kuitenkin vain yhdessä kaupungissa toimintasuunnitelma perustuu täysin riskiarviointiin ja kahdessa kaupungissa ei ole käytössä systemaattista riskianalyysimenetelmää ollenkaan. Kolmessa muussa kaupungissa oltiin jokseenkin samaa mieltä, että toimintasuunnitelma perustuisi riskiarviointiin. Standardeja ei siis täysin noudateta liittyen toimintasuunnitelman perustumiseen riskiarviointiin, joten tällä alueella olisi vielä kehittämistä.

Tehtäväkohtaisessa työsuunnitelmassa tulee standardien mukaan kuvata ne menettelyt, joita tehtävän aikana sovelletaan informaation hankkimisessa, analysoinnissa, arvioinnissa ja dokumentoinnissa. Kaikki kaupungit eivät kuitenkaan kuvaa kaikkia menettelyä. Puutteita on niiden menettelyiden kuvaamisessa, joita tehtävän aikana sovelletaan analysoinnissa, dokumentoinnissa ja erityisesti arvioinnissa. Standardit vaativat lisäksi, että kaikille työsuunnitelman muutoksille on hankittava viivytyksettä hyväksyminen. Kolmessa kaupungissa. eli 50 % kyselyyn vastanneista (kaupungeissa), ei kuitenkaan hankita kyseistä hyväksyntää.

Dokumentointi on hyvin tärkeä osa sisäistä tarkastusta, koska ilman dokumentointia tehtyä työtä ei voida havaita. Kaupungit noudattavat standardien ohjeita koskien dokumentointia. Standardit eivät kuitenkaan ota kantaa työpapereiden dokumentoinnin ohjeistamiseen. Työpapereiden dokumentoinnin olisi hyvä olla yhdenmukainen, jotta tarvittavat työpaperit löytyisivät ongelmitta. Työpapereiden dokumentoinnin menettelyä ei ole kuitenkaan ohjeistettu kaikissa kaupungeissa vaan neljässä kuudesta.

Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida säännöllisesti ylimmälle johdolle. Kyselystä ilmenee, että raportointi ylemmälle johdolle ei sisällä kaikkia standardien vaatimia asioita. Puutteita esiintyy merkittävien avoimien riskien, valvontakysymysten, organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevien asioiden sekä muun hallituksen ja ylimmän johdon tarvitseman tai pyytämän tiedon sisällyttämisestä raportointiin. Kolme kuudesta kaupungista eli vain puolet kyselyyn vastanneista kaupungeista sisällyttävät raportointiin merkittävät avoimet riskit. Muut hallituksen ja ylimmän johdon tarvitsemat tai pyytämät tiedot sekä organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevat asiat sisällyttää raportointiin 67 % sisäisen tarkastuksen yksiköistä. Valvontakysymykset sen sijaan sisällyttää jopa 83 % sisäisen tarkastuksen yksiköistä.

Vaikka standardeissa ei mainita asiakaspalautteesta jälkiseurannan osana, otetaan se tässä tarkastelun kohteeksi, koska asiakaspalautteella voidaan kehittää tarkastusta ja näin parantaa laatua. Kyselyn tuloksena ilmeni, että vain kolmessa kaupungissa haetaan asiakaspalautetta jokaisen suoritetun tarkastuksen jälkeen. Kahdessa kaupungissa kuudesta asiakaspalautetta ei haeta ollenkaan ja yhdessä kaupungissa asiakaspalautetta ei haeta jokaisen tarkastuksen jälkeen.

Standardeissa painotetaan sitä, että sisäisen tarkastuksen tehtävät tulee suorittaa ammattitaitoisesti ja ammatillisella huolellisuudella. Standardit eivät kuitenkaan suoraan määrittele millainen koulutustausta tarkastajilla tulee olla. Kyselyn mukaan sisäisen tarkastuksen yksiköissä on hyvin erilaista koulutustaustaa omaavia tarkastajia. Kiinnostavinta on se, että kyselyn aikana yhdestäkään yksiköstä ei löytynyt CIA tutkinnon suorittanutta tarkastajaa, vaikka kyseinen tutkinto osoittaa korkeinta mahdollista sisäisen tarkastuksen ammatillista pätevyyttä.

Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee kehittää ja ylläpitää laadun varmistus- ja kehittämisohjelma. Ohjelman on katettava kaikki sisäisen tarkastustoiminnon osa-alueet ja sen avulla on jatkuvasti seurattava sisäisen tarkastustoiminnon tehokkuutta. Sellainen ohjelma on kehitetty vain kolmessa kaupungissa kuudesta ja vain yhdessä näistä kaupungeista ohjelman avulla seurataan jatkuvasti sisäisen tarkastustoiminnon tehokkuutta. Kaupungit, joissa on kehitetty kyseinen ohjelma, ovat kuitenkin samaa tai jokseenkin samaa mieltä, että

laadunvalvonta on luotu sellaiseksi, että se pystyy tuottamaan, parantamaan tai varmistamaan standardien vaatimat asiat. Kaikissa kaupungeissa ei ole otettu käyttöön menettelyjä laatuarvioinnin kokonaistehokkuuden seuraamiseksi ja arvioimiseksi, vaikka standardien mukaan niin pitäisi tehdä. Niissä kaupungeissa, joissa on otettu käyttöön menettelyt seuraamiseksi tai arvioimiseksi, menettelyt sisältävät vain ulkoiset arvioinnit vaikka standardien mukaan ulkoisten arviointien lisäksi pitäisi ottaa käyttöön myös sisäiset arvioinnit. Standardien mukaan pätevän ja riippumattoman, organisaation ulkopuolisen arvioijan tai arviointiryhmän tulee toteuttaa laatuohjelman ulkoinen arviointi vähintään kerran viidessä vuodessa, kuitenkin vain yhdessä kaupungissa sellainen on toteutettu. Muissa kaupungeissa on kuitenkin suunniteltu ulkoisen arvioinnin toteuttamista.

8 YHTEENVETO JA PÄÄTELMÄT

Kuntien hallinnon ja talouden valvonta muodostuu etupäässä omaehtoisesta valvonnasta ja valtion sekä kuntalaisten valvonnasta. Tässä tutkimuksessa keskityttiin kuntien omaehtoisen valvontaan ja jätettiin valtion ja kuntalaisten harjoittaman valvonnan käsittely vähemmälle. Omaehtoinen valvonta jaetaan ulkoiseen ja sisäiseen valvontaan. Ulkoinen valvonta sisältää tarkastuslautakunnan harjoittaman valvonnan ja tilintarkastuksen. Sisäinen tarkastus muodostuu sisäisestä tarkastuksesta ja sisäisestä tarkkailusta. Sisäisen tarkastuksen ja tarkkailun välinen ero ei ole kunnissa kuitenkaan aina kovin selkeä ja ne rinnastetaankin hyvin usein toisiinsa.

Tutkimuksen perusteella voidaan sanoa että, sisäisellä tarkastuksella on tärkeä rooli kuntien valvontajärjestelmässä, sillä sisäisen tarkastuksen työtä käyttävät hyväkseen joko suoraan tai välillisesti valvontajärjestelmän muut osatekijät. Tarkastuslautakunnalla on välillinen yhteys sisäiseen tarkastukseen, sillä sisäinen valvonta, jonka yhtenä osana on sisäinen tarkastus, liittyy lautakunnan vastuulla olevan tarkastuksen kokonaisuuteen. Sisäinen valvonta varmistaa osaltaan organisaation tuottamien tietojen oikeellisuuden. Tarkastuslautakunta puolestaan tekee usein johtopäätöksiä, jotka perustuvat näihin varmennettuihin tietoihin. Koska tarkastuslautakunnalla on kunnan tarkastuksen järjestämistehtävä, se on kiinnostunut sisäisen valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä, jottei tilintarkastaja voisi huomauttaa tarkastuslautakunnalle puutteellisesti järjestetystä sisäisestä valvonnasta.

Sisäisellä tarkastuksella on myös merkitystä JHTT-tarkastukselle, sillä se voi hyödyntää työssään sisäisen tarkastuksen tuottamia tietoja. Tilintarkastuksen on kuitenkin varmistuttava sisäisen tarkastuksen luotettavuudesta ja kattavuudesta, ennen kuin se voi käyttää työssään hyväkseen sisäisen tarkastuksen tuloksia. Jos sisäinen tarkastus on tilintarkastuksen mukaan asianmukaisesti järjestetty, tilintarkastus voi keskittyä kunnan muiden alueiden tarkastukseen. JHTT-tarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen välinen työn koordinointi ja yhteistoiminta helpottaa molempien työtä ja säästää resursseja.

Sisäinen tarkkailu on organisaation sisäinen kontrolli, joka toimii organisaation omien varmistusmekanismien kautta. Koska yhtenä sisäisen tarkastuksen tehtävänä on mitata

ja arvioida organisaation kontrollien tehokkuutta, sen tulee arvioida myös sisäisen tarkkailun toimivuutta. Sisäinen tarkkailu voi riittää joissakin organisaatiossa yksinään toteuttamaan sisäistä valvontaa. Kuitenkin organisaation koon kasvaessa ja organisaatiosuhteiden monimutkaistuessa tarkkailu ei enää yksinään riitä, jolloin tehokkaan sisäisen valvonnan muodostavat sisäinen tarkkailu ja sisäinen tarkastus.

Myös valtion ja kuntalaisten valvonnalla on yhteyttä sisäiseen tarkastukseen. Valtionosuusuudistus vähensi valtion valvontaa ja lisäsi kuntien vastuuta sillä edellytyksellä, että kunnat lisäävät omaehtoista valvontaa. Sisäinen tarkastus on yksi omaehtoisen valvonnan osa, joten myös se on vaikuttanut valtion valvonnan vähentymiseen. Kuntalaisten näkökulmasta katsottuna hyvin toimiva ja asianmukaisesti järjestetty sisäinen tarkastus lisää luotettavuutta verovarojen ja delegoidun päätäntävallan asianmukaisesta käytöstä.

Tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että sisäinen tarkastus on tärkeä osa kuntien valvontajärjestelmää ja jotta sisäinen tarkastus täydentäisi ja tukisi valvontajärjestelmää, sen on oltava laadukasta. Jos sisäinen tarkastus ei ole laadukasta, se ei tuota lisäarvoa kunnalle eikä sen valvontajärjestelmälle. Ei laadukas sisäisen tarkastuksen toiminta vie kunnalta rajallisia resursseja tuomatta niille vastinetta. Jotta näin ei kävisi, kunnan on tarkkaan harkittava, tuottaako sisäinen tarkastus valvontajärjestelmälle ja kunnalle todellista lisäarvoa.

Tutkimuksessa tarkasteltiin laatua yleisesti ja yritettiin löytää laadulle erilaisia mittaamisen keinoja. Laadun yleinen käsittely oli välttämätöntä, jotta pystyttiin löytämään sisältö sisäisen tarkastuksen laadulle ja keinot sen mittaamiselle. Kuten tutkimuksesta tuli ilmi, laatu on hyvin laaja käsite ja riippuu hyvin monista tekijöistä. Tästä on osoituksena monet laatuasiantuntijoiden hyvin erilaiset määritelmät laadulle. Laatukäsitteen sisältö riippuu hyvin pitkälti laadun kohteesta, joita ovat yleensä tavara, palvelu tai toiminta. Sisäisen tarkastuksen kohdalla tutkimuksessa päädyttiin siihen, että se on palvelua ja toimintaa, jolloin laatu kohdistuu nimenomaan näihin tekijöihin. Laadun käsite riippuu myös siitä, mistä näkökulmasta sitä tarkastellaan. Garvinin ryhmittelyn mukaan laatua voidaan tarkastella transkendenttisesta, tuotepohjaisesta, käyttäjäpohjaisesta, valmistuspohjaisesta sekä arvopohjaisesta näkökulmasta. Tässä tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita eritoten valmistuspohjaisesta näkökulmasta. Hyvä

laatu valmistuspohjaisen näkökulman mukaan on standardien ja vaatimusten mukaisuutta. Myös Crosbylaisessa laatuajattelussa laatu nähdään vastaavuutena vaatimuksiin, eli etukäteen tehtyihin standardeihin ja määrittelyihin. Sisäisen tarkastuksen laatua lähdettiinkin määrittelemään tässä tutkimuksessa nojautuen Crosbylaiseen laatuajatteluun. Vastaavuus etukäteen tehtyihin standardeihin ja määrittelyihin sopii sisäisen tarkastuksen laadun mittaamiseen sillä sisäisen tarkastuksen toimintaa voidaan verrata jo olemassa oleviin sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin.

Tutkimuksessa tarkasteltiin myös erilaisia laadun kehittämisen menetelmiä ja apuvälineitä. Lähemmin tarkasteltiin laatujärjestelmiä, laatupalkintokriteereitä eritoten Suomen laatupalkintoa ja EFQM-mallia, benchmarkingia ja laatukustannuksia. Kyseiset menetelmät soveltuvat niin yksityiselle kuin julkisellekin sektorille. Näiden menetelmien avulla voidaan arvioida ja kehittää myös sisäisen tarkastuksen laatua. Suomen kuuden suurimman kunnan sisäisen tarkastuksen yksiköt ovatkin käyttäneet benchmarkingia toiminnansa kehittämiseen.

Tämän tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että sisäisen tarkastuksen tarkastusyksikköjen toiminnan laatu kuudessa suurimmassa kaupungissa on kohtuullisen hyvällä tasolla, sillä sisäisen tarkastuksen yksiköt noudattavat suurelta osin sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja. Standardien noudattamisessa ilmenee kuitenkin puutteita joidenkin osa-alueiden osalta. Ongelma-alueita ovat informaation vaihtaminen ja toimintojen koordinointi tilintarkastajien kanssa, sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelman perustuminen riskiarviointiin, niiden menettelyiden kuvaaminen tehtäväkohtaisessa työsuunnitelmassa, joita sovelletaan tehtävän aikana informaation hankkimisessa, analysoinnissa, arvioinnissa ja dokumentoinnissa, työpapereiden dokumentoinnin ohjeistus, raportointi ylemmälle johdolle sekä laadun varmistus- ja kehittämisohjelma. Lisäksi kehittämisen varaa voidaan nähdä asiakaspalautteen hakemisessa jälkiseurannan osana ja sisäisen tarkastuksen ammatillisen tutkinnon suorittamisessa. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit eivät ota asiakaspalautteeseen ja CIA tutkintoon suoraan kantaa, mutta tässä tutkimuksessa myös niiden nähdään vaikuttavan osaltaan sisäisen tarkastuksen laatuun.

Sisäisen tarkastuksen yksiköt voivat vaikuttaa lähes kaikkiin esiin tulleisiin ongelma-alueisiin ja näin parantaa yksikön toimintaa ja laatua. Kyselyn mukaan informaation vaihtamisessa ja toimintojen koordinoinnissa tilintarkastajien kanssa esiintyy ongelmia. Ongelmat johtuvat siitä, että sisäinen tarkastus ei saa tilintarkastajilta raportteja kovin helposti. Tämä on tietenkin vain sisäisen tarkastuksen näkökulma asiaan ja jotta voidaan selvittää mistä ongelmat todella johtuvat, on myös otettava huomioon tilintarkastuksen kanta asiaan. Sisäiset tarkastajat voivat vaikuttaa yhteistyön sujuvuuteen vain omalta osaltaan, jolloin toiminnan parantaminen tällä alueella riippuu myös tilintarkastajista.

Sisäinen tarkastus voi vaikuttaa lähes täysin muihin tutkimuksessa esille tulleisiin ongelma-alueisiin kuten tarkastustoiminnon toimintasuunnitelman perustumisen riskiarviointiin ja laadun varmistus- ja kehittämisohjelman kehittämiseen. Varsinkin laadun varmistus- ja kehittämisohjelman puutteisiin tulee kiinnittää huomiota, koska sen avulla tulee jatkuvasti seurata sisäisen tarkastustoiminnon tehokkuutta. Asiakaspalautteen hankkimisella sisäisen tarkastuksen yksiköt voisivat parantaa omaa toimintaa, vaikka standardit eivät ota siihen kantaa. Asiakaspalautteen avulla yksiköt voisivat kehittää niitä toimintansa alueita, joita tarkastettavat kohteet kokevat ongelmallisiksi. Asiakaspalautteen avulla voidaan myös parantaa yhteistyötä tarkastettavien kohteiden kanssa ja näin tehostaa toimintaa. Sisäisen tarkastuksen yksiköt voivat myös parantaa toimintansa laatua panostamalla henkilöstönsä kehittämiseen. Tutkimuksen mukaan sisäisen tarkastuksen yksiköt panostavatkin hyvissä määrin henkilöstön kehittämiseen, mutta lisäksi yksiköt voisivat kannustaa tarkastajia suorittamaan CIA-tutkinnon ja mahdollisesti muita alan tutkintoja. Alan koulutuksen omaava henkilöstö ja lisäksi jatkuva henkilöstön kehittäminen tuo lisäarvoa niin sisäisen tarkastuksen yksikölle kuin myös koko organisaatiolle.

Sisäisen tarkastuksen yksiköiden toiminnan laadun mittaamisessa käytettiin kyselylomaketta, johon vastasivat sisäisen tarkastuksen johtajat. Kaikki vastasivat kyselylomakkeen lähes kaikkiin kysymyksiin, joten kyselyn avulla saatiin toivottu aineisto. Se, että kysely oli suunnattu vain sisäisen tarkastuksen johtajille, vaikuttaa osaltaan kyselyn tuloksiin. Kattavamman ja vielä enemmän todellista tilannetta kuvaavan aineiston olisi voinut saada osoittamalla kysely sisäisen tarkastuksen johtajien lisäksi myös sisäisille tarkastajille sekä mahdollisesti täydentämällä kysely haastatteluilla. Koska kysely oli pitkä, päädyttiin tutkimuksessa sen lähettämiseen vain

sisäisen tarkastuksen johtajille. Haastattelua ei käytetty kyselyn avulla kerätyn aineiston täydentämiseen, koska kyselyllä saatiin toivottu aineisto. Haastattelun avulla olisi kuitenkin mahdollisesti voinut saada syvällisempää tietoa. Kysely on pyritty laatimaan siten, että vastaukset antavat mahdollisimman totuudenmukaisen kuvan sisäisen tarkastuksen yksiköiden toiminnasta. Tämän takia vastausvaihtoehtoa ”ei osaa sanoa” ei tarjottu vastaajille, vastapainoksi vastaajille tarjottiin kuitenkin avoimia vastauksia joihinkin kysymyksiin. Aina pitää kuitenkin huomioida, että ihmisluonnolle on tyypillistä pyrkiä vastaamaan niin, että oma työ näyttäytyisi mahdollisimman hyvässä valossa. Toisin sanoen vastaajat ovat saattaneet joissakin kysymyksissä kaunistella vastauksia. Jotta vastauksista saataisiin vielä enemmän totuudenmukaisia, se vaatisi sisäisen tarkastuksen yksiköiden toiminnan fyysistä tarkkailua, joka ei tämän tutkimuksen puitteissa ole mahdollista eikä tarkoituksenmukaista.

Koska kysely perustui lähes täysin sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin, on sen tuloksien tarkastelussa muistettava tietty kriittisyys standardeja kohtaan. Ammattistandardit ovat vain yksi mahdollinen keino sisäisen tarkastuksen yksiköiden toiminnan laadun mittaamiseen. Ammattistandardit kuvaavat perusperiaatteet ja määrittävät viitekehyksen sisäisen tarkastuksen harjoittamiselle. Ammattistandardit ovat Suomessa pakottavia, eli jokaisen joka toimii sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaisissa tehtävissä, tulee noudattaa standardeja. Ammattistandardeihin liittyy kuitenkin myös runsaasti käytännön soveltamisohjeita ja ne ovat suositusluonteisia. Tämä tarkoittaa siis sitä, että sisäisen tarkastuksen yksikkö voi myös toimia jotenkin muuten, kuin soveltamisohjeiden mukaisesti, toiminnan ollessa silti laadukasta. Standardit myös elävät jatkuvasti eli niitä päivitetään ja uusia standardeja laaditaan, joten nykyinen käsitys laadukkaasta toiminnasta voi tulevaisuudessa muuttua standardien muuttuessa.

Tutkimuksen alussa asetettiin tutkimuskysymykset ja niille alakysymykset. Tutkimuksessa voidaan sanoa saavutetun sille asetetut tavoitteet, koska tutkimuksen avulla löydettiin vastauksia asetettuihin pääkysymyksiin alakysymyksiä apuna käyttäen. Jatkotutkimukselle ei näin ollen ole tarvetta. Aihe on kuitenkin hyvin laaja ja haastava, joten tutkimusta olisi mahdollista laajentaa tarkastelemalla yksityiskohtaisemmin ja syvemmin sisäisen tarkastuksen yksiköiden toimintaan.

LÄHDELUETTELO

Buttery, R. & Hurford, C. & Simpson, R.K. 1993. Audit in the public sector. Second Edition. ICSA Publishing.

Crosby, Philip 1979. Quality Is Free. First Edition. New York: McGraw-Hill Book Company.

Crosby, Philip B. 1985. ed. Karjalainen, Eero. Laatu on ilmaista. Toinen painos. Helsinki: Laatuteema Oy.

Feigenbaum, Armand V. 1991. Total Quality Control. Third Edition. New York: McGraw-Hill.

Garvin, David A. 1988. Managing quality. New York: The Free Press.

Glynn, John J. 1993. Public Sector Financial Control and Accounting. Second Edition. Blackwell Business.Oxford.

Huuskonen, J. & Koskinen, O. & Porokka-Maunuksela, R. & Säilä, E. 2004. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Juran, Joseph M. 1989. Juran on Leadership for Quality. New York: The Free Press.

Järvelin, K. & Kvist, H-H. & Kähäri, P. & Räikkönen, J. 1992. Palveluyrityksen laadun kehittäminen. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Kallio, O. & Manninen, J. & Meklin, P. & Oulasvirta, L. 2000. Kuntalaki muuttui – entä käytännön talousjohtaminen. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Kaplan, Robert S. 1982. Advanced management accounting. United States of America: Prentice-Hall International.

Laamanen, Kai 1993. Ykköslaatua yhdessä. Tampere: TT-Kustannustieto Oy.

Lillrank, Paul M. 1990. Laatumaa: johdatus Japanin talouselämään laatujohtamisen näkökulmasta. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Lipponen, Toivo 1993. Laatujohtaminen. Laatujohtamistyökalujen valinta ja soveltaminen. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Lumijärvi, Ismo & Jylhäsaari, Jussi 2000. Laatujohtaminen ja julkinen sektori. 2. Painos. Tampere: Tammer-Paino Oy.

Luoma, Markku 2001. Laatua lainvalvontaan – laadun ja osaamisen kehittäminen poliisihallinnossa. Helsinki: Edita Oyj.

Lumijärvi, Olli-Pekka 1987. Agenttiteoria ja sen eräitä sovelluksia. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.

Marsh, John 1995. Laatutyökalun A:sta Ö:hön. Helsinki: Oy Rastor Ab.

Martikainen, J-P. & Meklin, P. & Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2002. Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen. Tampere: Tampere University Press.

Marttila, Veikko 1998. Tehokas sisäinen tarkastus yritysjohdon tukitoimintona. Tampere: Pk-Paino Oy.

Meklin, Pentti 2000. Tarkastuksen tehtävä kunnan tulosohjauksessa - pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Artikkeli teoksessa Kunnallisen itsehallinnon renessanssi. Rakennuspuita alkavalle vuosisadalle. Tampereen yliopiston kunnallistieteiden laitos. Tampere.

Moeller, Robert & Witt, Herbert 1999. Brink's modern internal auditing. Fifth Edition. Canada.

Myllymäki, Arvo 1994. Julkistalouden valvonta. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Myllymäki, Arvo & Vakkuri, Jarmo (toim.) 2001. Tulos, normi, tilivelvollisuus – Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere: Tampere University Press.

Niinisalo, Esa 1995. Sisäisen tarkastajan työtehtävät liikeyrityksessä ja kunnassa. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Niskanen, Jyrki & Niskanen, Mervi 2000. Yritysrahoitus. Helsinki: Oy Edita Ab.

Omachonu, Vincent K. & Ross, Joel E. 2004. Principles of Total Quality. Third Edition. United States of America: CRC Press.

Oulasvirta, Lasse 1996. Kuinka kunta toimii. 4. Uudistettu painos. Helsinki: Kuntakoulutus Oy.

Parrilla, Sanna 2002. Perhepäivähoito osana suomalaista päivähoitojärjestelmää: näkökulmia perhepäivähoidon laatuun ja sen kehittämiseen. Oulu: Oulun yliopisto.

Salminen, Antero & Vento, Reino 1981. Yrityksen sisäinen tarkkailu ja tarkastus. Espoo: Amer-yhtymä Oy Weilin+Göösin kirjanpaino.

Sarala, Urpo & Sarala, Anita 1996. Oppiva organisaatio –oppimisen, laadun ja tuottavuuden yhdistäminen. 3. Painos. Tampere: Tammer-Paino.

Scapens, R.W. & Otley, D.T. & Lister, R.J. 1984. Management accounting, organisational theory and capital budgeting: three surveys. Great Britain: Antony Rowe Ltd.

Silén, Timo 1998. Laatujohtaminen. Porvoo: WSOY.

Silén, Timo 2001. Laatu, brandi ja kilpailukyky. Porvoo: WS Bookwell Oy

Sorri-Teir, Eila 1995. Laadunhallinta yrityksissä ja julkisessa hallinnossa. 3. Painos. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

Suomen kuntaliitto 1994. Kunnallisen palvelutuotannon laadunhallinta. 2. Korjattu painos. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

Suomen laadunvalvontayhdistys 1977. Laatukustannukset: mitä - ja miten? Helsinki: Kyriiri Oy.

Tervonen, Antero 2001. Laadun kehittäminen suomalaisissa yrityksissä. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, Digipaino.

Viljaranta, Juhani 1985. Agenttiteoria yrityksen johdon laskentatoimen teoriana. Helsinki: Helsingin kauppakorkeakoulun työpapereita.

Vuorinen, Erkki 1995. Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa. Turku: Oy Turun sanomat, painopalvelut.

Vuorinen, Erkki 2000. Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät. Pori: Oy Audiator Ab+Vuoricon Oy.

Artikkelit tieteellisissä aikakausilehdissä:

Adams, Michael B. 1994. Agency theory and the internal audit. Managerial Auditing Journal, Vol.9 No. 8, 1994, pp. 8-12.

Glader, Heidi & Jokipii, Annukka 2003. Kuntien sisäinen tarkastus – Missä nyt mennään?. Tilintarkastus-Revision 3/2003, s.33-37

Halla, Ilona 1999. Sisäinen tarkastus kuuluu hyvään hallintotapaan. Tilintarkastus-Revision 5/99, s.293.

Hannukkala, Pekka 2002. Sisäinen tarkastus huomenna. Tilintarkastus-Revision 7/02, s.35–40.

Hannukkala, Pekka 2005. Sisäinen tarkastus – maailmanlaajuista, alueellista ja organisaatiokohtaista. Tilintarkastus-Revision 2/2005, s.4.

Hautala, Reijo 1997. Tarkastustoiminnan näkymät Tampereen kaupungissa Tilintarkastus-Revision 6/97, s.501.

Ihalainen, Asko 1998. Sisäisen tarkastuksen laatu. Tilintarkastus-Revision 3/98, s.189.

Jensen, C.M. & Meckling, H.W. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics 3: 305–360.

Karinen, Jukka & Kotonen, Ulla 2005. Sisäisen tarkastuksen laatu – Tilintarkastajien näkemys sisäisen tarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä. Tilintarkastus-Revision 5/2005, s.41-50.

Koivu, Eila 2000. Laatu sisäisen tarkastuksen johtamisessa ja tarkastustyössä. Tilintarkastus-Revision 3/2000, s.47–50.

Koivu, Eila 2005. Laadulla vaikuttavuutta sisäiseen tarkastukseen. Tilintarkastus-Revision 3/2005, s.42-48.

Kuuluvainen, Antero 2001a. Sisäinen tarkastus omana vai ostopalveluna? Tilintarkastus-Revision 6/01, s.25–29.

Kuuluvainen, Antero 2001b. Sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, ammattimaisuus ja riippumattomuus. Tilintarkastus-Revision 7/01, s.4-5.

Tilintarkastus-Revision 3/2005. Metsähallituksen sisäinen tarkastus sai The Institute of Internal Auditors jakaman kansainvälisen laatupalkinnon vuodelta 2004. Tilintarkastus-Revision 3/2005, s.40.

Internet-lähteet:

Euroopan laatupalkintomalli julkisella sektorilla. Suomen kuntaliitto. Kunnat.net. [http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;348;1027;1896;85186;4979] (luettu 24.5.2006)

Kuntalaki. Finlex - Valtion säädöstietopankki. [http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950365?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=kuntalaki] (luettu 10.4.2006)

Laatukeskus. Suomen laatupalkinto. [http://www.laatukeskus.fi/default.asp?docId=1453] (luettu 24.5.2006)

Laatupalkintokehikot. Suomen kuntaliitto. Kunnat.net. [http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;348;1027;1896;85186;4979] (luettu 8.6.2006)

Sisäiset tarkastajat ry. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit. [http://www.theiia.fi/default.asp?scat=63] (luettu 7.4.2006)

Tarkastussääntömalli. Suomen kuntaliitto. Kunnat.net. [http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;347;93749;11852;11868] (luettu 5.4.2006)

Muut lähteet:

Eskola, Erkki 2005. Tarkastuslautakunnan käytännön työskentely. Luentomoniste. Tampereen yliopisto.

Tampereen kaupunki 2002. Tampereen kaupungin sisäisen tarkastuksen tarkastusstrategia 2002–2012.

LIITE 1: Kyselylomake

1 ORGANISATORINEN ASEMA

Vastausohjeet:

1 = täysin samaa mieltä
2 = jokseenkin samaa mieltä
3 = jokseenkin eri mieltä
4 = täysin eri mieltä

	1	2	3	4
1.1 Sisäinen tarkastus toimii riittävät valtuudet omaavan henkilön alaisuudessa				

1.2 Kenen alaisuudessa sisäinen tarkastus toimii?

_____

_____

	1	2	3	4
1.3 Sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus, toimivalta ja vastuu määritellään kirjallisessa toimintaohjeessa				

1.4 Kuka hyväksyy sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen?

_____

_____

	1	2	3	4
1.5 Sisäinen tarkastustoiminto on tarpeeksi riippumaton, jotta se pystyy vapaasti täyttämään tehtäväänsä				

1.6 Sisäinen tarkastustoiminto voi vapaasti	1	2	3	4
▪ päättää sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän laajuudesta				
▪ suorittaa tehtävänsä				
▪ raportoida tulokset				

	1	2	3	4
1.7 Sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi sellaiselle organisaatiotasolle, että sisäisen tarkastustoiminnon on mahdollista täyttää tehtäväänsä				

1.8 Kenelle sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi?

_____

_____

1.9 Toiminnassa noudatetaan sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja

1	2	3	4

2 VASTUU TEHTÄVÄT JA VALTUUDET

Vastausohjeet:

1 = täysin samaa mieltä
2 = jokseenkin samaa mieltä
3 = jokseenkin eri mieltä
4 = täysin eri mieltä

2.1 Käsittääkö sisäisen tarkastuksen vastuualue koko toiminnan / konsernin?

Kyllä	Ei

2.1.1 Mikäli vastasitte EI, niin selvittäkää, mitkä toiminnan/konsernin osa-alueet ovat vastuualueen ulkopuolella?

_____

_____

_____

2.2 Onko sisäiselle tarkastukselle annettu erityisiä valtuuksia?

Kyllä	Ei

2.2.1 Mikäli vastasitte KYLLA, niin selvittäkää kyseiset valtuudet:

_____

_____

_____

2.3 Harjoitetaanko yhteistyötä tilintarkastajien kanssa?

Kyllä	Ei

2.3.1 Mikäli vastasitte KYLLÄ, niin selvittäkää miten yhteistyötä tilintarkastajien kanssa harjoitetaan:

_____

_____

2.4 Onko yhteistyö tilintarkastajien kanssa toiminut ogelmitta?

Kyllä	Ei

2.4.1 Mikäli vastasitte EI, niin missä olisi kehitettävää?

_____

_____

_____

2.5 Yhteistyötä tilintarkastajien kanssa on koordinoitu riittävästi

1	2	3	4

2.6 Missä tarkastustyön vaiheessa koordinointi tapahtuu?

_____

_____

2.7 Kenen vastuulla koordinointi on?

_____

2.8 Yhteistyö tilintarkastajien kanssa minimoi päällekkäisen työn

1	2	3	4

2.9 Saako tilintarkastaja sisäisen tarkastajan raportit automaattisesti?

Kyllä	Ei

_____

_____

	Kyllä	Ei
2.10 Saako sisäinen tarkastaja tilintarkastajan raportit automaattisesti?		

_____

_____

3 SUUNNITTELU

Vastausohjeet:

1 = täysin samaa mieltä
2 = jokseenkin samaa mieltä
3 = jokseenkin eri mieltä
4 = täysin eri mieltä

3.1 Kuka laatii sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelmat?

_____

_____

3.2 Missä tärkeysjärjestyksessä sisäisen tarkastustoiminnon tehtävät asetetaan toimintasuunnitelmassa?

	(1-4)
▪ taloudellisen ja toiminnallisen tiedon luotettavuus ja eheys	
▪ toimintojen tuloksellisuus ja tehokkuus	
▪ omaisuuden turvaaminen	
▪ lakien, määräysten ja sopimusten noudattaminen	

	1	2	3	4
3.3 Kaupungin johdon ja hallituksen näkemykset otetaan huomioon toimintasuunnitelman suunnittelussa				

	1	2	3	4
3.4 Sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelma perustuu riskiarviointiin				

3.5 Kuinka usein riskiarviointi tehdään?

_____

_____

3.6 Esitteleekö sisäisen tarkastuksen johtaja kaupungin ylimmälle johdolle tarkastettavaksi ja hyväksyttäväksi

	Kyllä	Ei
▪ sisäisen tarkastustoiminnon toimintasuunnitelmat		
▪ resurssitarpeet		
▪ merkittävät suunnittelukauden muutokset		
▪ resurssirajoitusten vaikutukset		

3.7 Varmistaako sisäisen tarkastuksen johtaja, että sisäisen tarkastuksen resurssit ovat

	Kyllä	Ei
▪ tarkoituksenmukaiset		
▪ riittävät		
▪ tehokkaasti hyödynnetyt		

Tehtäväkohtainen työsuunnitelma

3.8 Otetaanko tehtävän tavoitteissa huomioon tutkittavan toiminnon

	Kyllä	Ei
▪ riskit		
▪ valvontamenettelyt		
▪ johtamis- ja hallintoprosessit		

	Kyllä	Ei
3.9 Määrittääkö sisäinen tarkastaja työsuunnitelmassa tehtävän tavoitteiden saavuttamisen edellyttämät resurssit?		

	Kyllä	Ei
3.10 Laatiiko sisäinen tarkastaja työsuunnitelman?		

	Kyllä	Ei
3.11 Dokumentoidaanko työsuunnitelma?		

3.12 Kuvataanko työsuunnitelmassa menettelyt, joita tehtävän aikana sovelletaan

	Kyllä	Ei
▪ informaation hankkimisessa		
▪ analysoinnissa		
▪ arvioinnissa		
▪ dokumentoinnissa		

	Kyllä	Ei
3.13 Hyväksytetäänkö työsuunnitelmat ennen työn käynnistämistä?		

3.13.1 Kuka hyväksyy työsuunnitelmat?

_____

	Kyllä	Ei
3.14 Hankitaanko kaikille työsuunnitelman muutoksille hyväksyminen?		

	Kyllä	Ei
3.15 Lähetetäänkö tarkastussuunnitelma tiedoksi tarkastuskohteen vastuuhenkilölle?		

	Kyllä	Ei
3.16 Pidetäänkö ennen tarkastusta aloituskokous/palaveri tarkastettavien kanssa?		

	Kyllä	Ei
3.15 Dokumentoiko sisäinen tarkastaja informaation, joka tukee johtopäätöksiä ja tehtävän tuloksia?		

	Kyllä	Ei
3.16 Dokumentoidaanko tarkastusten työpaperit?		

	Kyllä	Ei
3.16.1 Onko menettely ohjeistettu?		

3.17 Miten tarkastusten toteutusta valvotaan?

_____

_____

_____

	Kyllä	Ei
3.18 Valvooko sisäisen tarkastustoiminnon ulkopuolinen taho sisäisen tarkastuksen johtajan vastuualuetta koskevia arviointi- ja varmistustehtäviä?		

4 RAPORTOINTI JA JÄLKISEURANTA

Vastausohjeet:

1 = täysin samaa mieltä
2 = jokseenkin samaa mieltä
3 = jokseenkin eri mieltä
4 = täysin eri mieltä

4.1 Onko sisäisen tarkastuksen vuosiraportoinnissa ylimmälle johdolle esillä seuraavia asioista:

	Kyllä	Ei
▪ sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus		
▪ sisäisen tarkastustoiminnon toimivalta		
▪ sisäisen tarkastustoiminnon vastuu		
▪ toimintasuunnitelman toteutuminen		

4.1.1 Sisältääkö raportointi

	Kyllä	Ei
▪ merkittävät avoimet riskit		
▪ valvontakysymykset		
▪ organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevat asiat		
▪ muut hallituksen ja ylimmän johdon tarvitsemat tai pyytämät tiedot		

4.2 Sisältävätkö sisäisen tarkastajan raportit

	Kyllä	Ei
▪ tehtävän tavoitteet		
▪ tehtävän laajuuden		
▪ johtopäätökset		
▪ suositukset		
▪ toimenpidesuunnitelmat		

	1	2	3	4
4.3 Sisäinen tarkastaja raportoi työn tulokset viivytyksettä				

4.4 Miten toimitaan, jos lopullisessa raportissa on huomattava virhe tai puute?

_____

_____

_____

4.5 Kuka vastaa lopullisten tulosten raportoinnista niille, jotka voivat varmistaa tulosten tarkoituksenmukaisen käsittelyn?

_____

_____

4.6 Kuinka monta raporttia sisäinen tarkastus teki vuonna 2003?

	kpl
▪ tarkastusraportteja	
▪ kausiraportteja	
▪ vuosiraportteja	
▪ jälkitarkastuksia	
▪ muistioita	
▪ seurantaraportteja	

Jälkiseuranta

4.7 Kenelle jälkiseuranta kuuluu?

_____

_____

_____

	Kyllä	Ei
4.8 Seurataanko johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanoa?		

	1	2	3	4
4.9 Asiakaspalautetta haetaan jokaisen suoritetun tarkastuksen jälkeen				

4.9.1 Miten tarkastuskohteen palautetta haetaan?	Kyllä	Ei
▪ lähettämällä tarkastuksen jälkeen palautelomakkeita		
▪ käymällä palautekeskustelu tarkastuskohteen kanssa		
▪ muu, mikä		

_____

_____

5 KOULUTUS JA KEHITYS

5.1 Millainen tausta/koulutus on palveluksessanne olevilla tarkastajilla?

▪ KHT	
▪ JHTT	
▪ CIA	
▪ Liiketaloudellinen tausta (esim. KTM)	
▪ Hallinnollinen tausta	
▪ Insinöörikoulutus	
▪ Atk-tekninen tausta	
▪ Muu, mikä	

_____

5.2 Montako tarkastajaa palveluksessanne toimii? ☐

5.3 Seuraavissa tehtävissä toimivien sisäisten tarkastajien lukumäärä?

▪ tarkastusjohto	
▪ sisäiset tarkastajat	
▪ muu henkilöstö	

5.4 Seuraavissa tehtävissä toimivien henkilöiden määrä/ikäryhmä

	20-30	31-40	41-50	yli 50
▪ tarkastusjohto				
▪ sisäiset tarkastajat				
▪ muu henkilöstö				

5.5 Sisäisten tarkastajien keski-ikä:

▪ tarkastusjohto	
▪ sisäiset tarkastajat	
▪ muu henkilöstö	

5.6 Mikä on keskimääräinen tarkastajien koulutuspäivien määrä
vuodessa?

▪ tarkastusjohto	
▪ sisäiset tarkastajat	
▪ muu henkilöstö	

5.7 Onko henkilökuntanne kehittämisstrategiasta huolehdittu seuraavilla tavoilla:

	Kyllä	**Ei**
▪ vuotuiset kehityskeskustelut		
▪ ylennys ja koulutussuunnitelmat		
▪ tarkastakohtaiset koulutusohjelmat		
▪ yksikön kierto-ohjelmat		
▪ työtyytyvaisyysselvitykset		
▪ muu, mikä		

_____

_____

_____

5.8 Miten toimitaan, jos sisäisen tarkastuksen henkilöstöltä puuttuu tehtäväkokonaisuuden tai sen yksittäisen osan edellyttämät tiedot, taidot tai muu pätevyys?

_____

_____

5.9 Miten sisäisen tarkastuksen ajankäyttö jakaantuu prosentuaalisesti seuraavien toiminta-alueiden kesken?

	%
▪ konsultointi	
▪ koulutus	
▪ tarkastus / arviointi	
▪ muu hallinto	

6 LAADUNVALVONTA

Vastausohjeet:

1 = täysin samaa mieltä
2 = jokseenkin samaa mieltä
3 = jokseenkin eri mieltä
4 = täysin eri mieltä

	Kyllä	Ei
6.1 Onko kehitetty laadun varmistus- ja kehittämisohjelma?		

6.2 Mitkä sisäisen tarkastuksen osa-alueet laadunvalvonta kattaa?

▪ suunnittelu	
▪ kenttätyö	
▪ raportointi	
▪ seuranta	

	1	2	3	4
6.3 Laadunvalvonnan avulla seurataan jatkuvasti sisäisen tarkastustoiminnon tehokkuutta				

6.4 Laadunvalvonta on luotu sellaiseksi, että se	1	2	3	4
▪ auttaa sisäistä tarkastustoimintoa tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle				
▪ auttaa parantamaan organisaation toimintaa				
▪ varmistaa, että sisäisessä tarkastustoiminnossa noudatetaan ammattistandardeja				
▪ varmistaa, että sisäisessä tarkastustoiminnossa noudatetaan eettisiä sääntöjä				

6.4.1 Miten varmistetaan, että sisäisessä tarkastustoiminnossa noudatetaan ammattistandardeja ja eettisiä sääntöjä?

_____

_____

6.5 Onko otettu käyttöön menettelyt laatuarvioinnin kokonais-tehokkuuden:

	Kyllä	Ei
▪ seuraamiseksi		
▪ arvioimiseksi		

6.5.1 Mikäli vastasitte KYLLÄ, niin sisältävätkö menetelmät:

	Kyllä	Ei
▪ sisäisiä arviointeja		
▪ ulkoisia arviointeja		

6.6 Sisäiset arvioinnit käsittävät

	1	2	3	4
▪ sisäisen tarkastuksen toiminnan jatkuvat arvioinnit				
▪ säännöllisin väliajoin tehtävät arvioinnin itsearviointeina				
▪ säännöllisin väliajoin tehtävät arvioinnin sellaisten organisaatioon kuuluvien henkilöiden tekeminä, jotka tuntevat sisäisen tarkastuksen toimintatapoja ja ammattistandardeja				

6.7 Kuinka usein ulkoinen arviointi toteutetaan?

_____

_____

6.8 Kuka toteuttaa ulkoisen arvioinnin?

_____

_____

	Kyllä	Ei
6.9 Onko teetetty laadunvarmistustarkastusta ulkopuolisella asiantuntijalla?		

6.9.1 Mikäli vastasitte KYLLÄ, niin milloin viimeksi laadunvarmistustarkastus on teetetty ja kuinka usein sellainen teetetään?

_____

_____

	Kyllä	Ei
6.9.2 Mikäli vastasitte Ei, niin onko laadunvarmistustarkastusta ulkopuolisella asiantuntijalla suunniteltu?		

	Kyllä	Ei
6.10 Esitteleekö sisäisen tarkastuksen johtaja ulkoisen arvioinnin tulokset organisaation hallitukselle?		

7 YLEISET TIEDOT

7.1 Ilmoittakaa seuraavat yleiset tiedot uusimman tilinpäätöksen mukaan:

- kokonaismenot (1000 €) [ ]
- vuosikate (1000 €) [ ]
- tilikauden tulos (1000 €) [ ]
- taseen loppusumma (1000 €) [ ]
- oma pääoma (1000 €) [ ]
- tytäryhtiöiden lukumäärä (kpl) [ ]
- työntekijöiden määrä organisaatiossa (kpl) [ ]

7.2 Ilmoittakaa seuraavat tiedot uusimman tilinpäätöksen mukaan:

- tarkastuslautakunnan henkilöstön määrä [ ]
- tarkastuslautakunnan kokonaismenot (1000 €) [ ]
- JHTT-päivät [ ]
- ulkoisten tarkastajien lukumäärä [ ]
- sisäinen tarkastus avustaa JHTT:tä (pv) [ ]
- sisäisen tarkastuksen kokonaismenot (1000 €) [ ]
- sisäisen tarkastuksen henkilöstön määrä