

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Johtamiskorkeakoulu

**SISÄISEN JA ULKOISEN TARKASTUKSEN YHTEISTYÖ  
VALTIONHALLINNOSSA SISÄISEN TARKASTUKSEN  
NÄKÖKULMASTA**

Julkinen talousjohtaminen  
T&A-maisteriohjelma  
Pro gradu tutkielma  
Elokuu 2016  
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta  
Antti Koponen

## TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; julkinen talousjohtaminen
Tekijä:	ANTTI KOPONEN
Tutkielman nimi:	Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyö valtionhallinnossa sisäisen tarkastuksen näkökulmasta
Pro Gradu- tutkielma:	66 sivua, 8 liitesivua
Aika:	Elokuu 2016
Avainsanat:	Sisäinen tarkastus, valtiontalouden tarkastusvirasto, yhteistyö, ministeriöt, valtionhallinto

---

Ministeriöiden sisäisillä tarkastuksilla ja valtiontalouden tarkastusvirastolla on tarkoin määritellyt roolinsa. Siitä huolimatta tai sen ansiosta heillä on kuitenkin useita yhteisiä tavoitteita, jotka voidaan tiivistää yhteen lauseeseen: parempi julkinen hallinto. Valtion tarkastustoimintojen tavoitteena on kehittää hyvää hallintotapaa ja edistää tehokkaan, taloudellisen ja vaikuttavan julkisen hallinnon luomista. Nämä yhteiset tavoitteet tarjoavat monia alueita, joissa yhteistyö voi olla merkityksellistä ja hedelmällistä. Tutkimuksessa on erilaisista näkökulmista pohdittu sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen tarkoitusta, mahdollisia yhteistyömuotoja ja -alueita sekä sitä, että mitä riskejä ja hyötyjä yhteistyöhön liittyy.

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, että miten yhteistyö vaikuttaa ja näkyy sisäisen sekä ulkoisen tarkastuksen työssä, millaista yhteistyötä ministeriöiden sisäiset tarkastukset tekevät heidän valtiontalouden tarkastusviraston vastuutarkastajien kanssa sekä sitä, että mihin yhteistyö perustuu, miten sitä koordinoidaan ja miten sitä voitaisiin kehittää. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisesti kyselylomakkeilla, jotka lähetettiin ministeriöiden sisäisestä tarkastuksesta vastuussa oleville henkilöille sekä tarkastusviraston ministeriöiden vastuutilintarkastajille.

Yhteistyö vaikuttaa tulosten perusteella monin eri tavoin ja se vaihtelee tarkastajien välillä. Varsinkin henkilökohtaisilla suhteilla vaikuttaa olevan suuri vaikutus yhteistyön toteuttamiselle. Joissakin tapauksissa ministeriön ja valtiontalouden tarkastusviraston tarkastajien välinen yhteistyö on vilkasta ja kehittynyt viime vuosina. Toisaalta joissakin tapauksissa yhteistyö on vähentynyt ja välttämättä se ei näy toisen osapuolen työssä juurikaan. Pääsääntöisesti yhteistyö on kuitenkin hyödyttänyt kumpaakin osapuolta ja erityisesti se näkyy suunnitteluvaiheessa. Sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöt ovat pystyneet yhteistyön tuloksena kehittämään muuan muassa raportointia ja toimintaansa ja yhteistyö on tuonut uusia ajatuksia ja näkemyksiä heidän työhönsä. Valtiontalouden tarkastusvirastolla on tärkeä roolia yhteistyön mahdollistajana myös sisäisten tarkastajien välillä. Tämä näkökulma huomioon ottaen tarkastusvirastolla on mielestäni jopa velvollisuus luoda mahdollisuuksia yhteistyön toteuttamiselle.

Yhteistyö voi olla sekä virallista että epävirallista. Yhteistyön toteuttamiselle pitäisi tutkimuksen perusteella luoda vielä virallisempia yhteistyön toteuttamisen prosesseja tai alustoja, jotta se ei olisi niin henkilöriippuvaista ja joissakin tapauksissa melko vähäistä. Yhteistyön kehittämisen keinoja voisivat olla esimerkiksi yhteiset koulutustilaisuudet, työnkierto, pääsy toisen tarkastusmateriaaleihin, tarkastuksien syventäminen jatko- tai lisätarkastuksilla sekä yhteistarkastukset. Luottamus ja avoin keskustelukulttuuri ovat yhteistyön luomisessa ensisijaisen tärkeitä, joten yhteisiä virallisia ja epävirallisia tapaamisia ja kokouksia on jatkossa pyrittävä pitämään mahdollisimman usein. Yhteistyön tekeminen vaatii suunnittelua, resursseja ja varsinkin tahtoa.

## SISÄLLYS

<b>1</b>	<b>JOHDANTO</b> .....	<b>4</b>
1.1	Aihevalinnan tausta ja keskeinen kirjallisuus.....	4
1.2	Tutkielman tavoite.....	6
1.3	Keskeisimmät rajaukset.....	7
1.4	Tutkimusmetodologia.....	8
1.5	Tutkielman rakenne .....	9
<b>2</b>	<b>TEOREETTINEN VIITEKEHYS JA KESKEISIMMÄT KÄSITTEET</b> .....	<b>11</b>
2.1	Sisäisen tarkastuksen määritelmä.....	11
2.2	Sisäisen tarkastuksen tarkoitus.....	12
2.3	Sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys.....	16
2.3.1	<i>Eettiset säännöt</i> .....	17
2.3.2	<i>Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit</i> .....	18
2.3.3	<i>Käytännön ohjeet, työohjeet ja IIA:n kannanotot</i> .....	19
2.4	Sisäisen tarkastuksen järjestäminen.....	20
2.5	Sisäisen tarkastuksen suhde muihin toimijoihin .....	21
<b>3</b>	<b>SISÄISEN JA ULKOISEN TARKASTUKSEN JÄRJESTÄMINEN VALTIONHALLINNOSSA</b> .....	<b>23</b>
3.1	Kansainvälinen ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestö.....	23
3.2	Valtionhallinnon tarkastusjärjestelmä.....	27
3.3	Valtiontalouden tarkastusvirasto .....	28
3.4	Sisäinen tarkastus valtionhallinnossa.....	30
3.5	Julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan soveltamisohjeet .....	35
3.6	Ylimpien tarkastusviranomaisten ja sisäisten tarkastajien yhteistyö .....	40
<b>4</b>	<b>TUTKIMUSTULOKSET</b> .....	<b>50</b>
4.1	Tutkimuksen toteutus ja luotettavuus .....	51
4.2	Ministeriöiden sisäiset tarkastukset .....	52
4.3	Valtiontalouden tarkastusviraston ministeriöiden vastuutarkastajat .....	57
<b>5</b>	<b>YHTEENVETO TUTKIELMAN TULOKSISTA</b> .....	<b>61</b>
	<b>LÄHTEET</b> .....	<b>64</b>
	<b>LIITTEET</b> .....	<b>67</b>

## KUVIOT JA TAULUKOT

<b>Kuvio 1.</b>	<b>IIA:n kansainvälinen ammatillinen ohjeistus</b>	<b>15</b>
<b>Kuvio 2.</b>	<b>Valtiontalouden tarkastusjärjestelmä</b>	<b>27</b>
<b>Taulukko 1.</b>	<b>Sisäisen tarkastuksen palvelut ja niiden tuottamistavat</b>	<b>12</b>
<b>Taulukko 2.</b>	<b>Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän tukipilarit</b>	<b>16</b>
<b>Taulukko 3.</b>	<b>ISSAI-standardien tasot</b>	<b>25</b>

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Aihevalinnan tausta ja keskeinen kirjallisuus

Aiheena on sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyö valtionhallinnossa erityisesti sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Aihetta ei ole juurikaan Suomessa tai kansainvälisestikään tutkittu tästä näkökulmasta. Aiemmat tutkimukset, artikkelit ja julkaisut ovat enimmäkseen liittyneet sisäisen tarkastuksen rooliin sisäisen valvonnan varmentajana, sisäinen tarkastuksen ja corporate governancen suhteeseen tai siihen, kuinka ulkoinen tarkastaja voi hyödyntää sisäinen tarkastuksen työtä omassa työssään eli ensisijaisesti siten ulkoisen tarkastajan näkökulmaan. Aiheeseen liittyviä kansainvälisiä artikkeleita (Endaya 2014; Wood 2004) on löydettävissä, mutta ne käsittelevät ainoastaan teoreettisesta näkökulmasta yhteistyön hyötyjä ja niitä ei ole empiirisesti testattu.

Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen merkitys on kasvanut niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla. Niukat resurssit tulee kohdentaa mahdollisimman tehokkaasti ja lainmukaisesti. Riippumattomalla tarkastuksella voidaan varmistaa, että varoja käytetään lainsäädäntöä, erilaisia määräyksiä ja ohjeistuksia sekä säännöksiä noudattaen tehokkaasti ja asianmukaisesti. Valtionhallinnossa tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että varoja käytetään viime kädessä eduskunnan päättämällä tavalla siten kuin on tarkoitettu.

Useissa valtionhallinnon virastoissa ja laitoksissa toimii omana yksikkönään sisäinen tarkastus. Tämän tutkimuksen kannalta keskeisimmissä asemassa on ministeriöt, joissa on sisäisen tarkastuksen yksikkö tai siitä vastaava taho. Heidän tehtävänä on arvioida sisäistä valvontaa, riskienhallintaa sekä johtamis- ja hallintoprosesseja (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikkola ja Vehmas 2013, 193). Holopaisen ym. (2013, 193) mukaan tämä tarkoittaa käytännössä tuloksellisuuden, laillisuuden, omaisuuden turvan ja ohjauksen edellyttämien tietojen oikeellisuuden tarkastamista ja varmistamista. Näitä samoja asioita osittain tarkastelee myös Valtiontalouden tarkastusvirasto.

Sisäistä tarkastusta ohjaavat ammattistandardit, jotka on luonut vuonna 1941 perustettu sisäisen tarkastuksen kansainvälinen kattojärjestö IIA (The Institute of Internal Auditors). Ammattistandardien tarkoituksena on:

- 1) kuvata ne peruseriaatteet, joiden mukaan sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa,
- 2) määrittää ajatusmalli moninaista lisäarvoa tuottavien sisäisten tarkastuksien tehtävien suorittamiselle ja edistämiseksi,
- 3) pohjan luominen sisäisen tarkastuksen tuloksen arvioinnille ja
- 4) parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämisen edistäminen.

Valtionhallinnossa toimivien sisäisten tarkastajien täytyy myös noudattaa näitä ammattistandardeja. Standardeihin kuuluu yhtenä osana ohjeistukset riippumattomuudesta ja objektiivisuudesta, jotka ovat sisäisen tarkastuksen työn edellytys. Sisäisen tarkastuksen teoria nojaa tässä tutkimuksessa vahvasti IIA:n määrittelemään sisäisen tarkastuksen ammatilliseen viitekehykseen (International Professional Practices Framework).

Eduskunnan alaisuudessa toimivat Valtiontalouden tarkastusvirasto (lyh. VTV, jatkossa tarkastusvirasto) hoitaa valtion virastojen ulkoisen tarkastuksen ja on ylin ulkoinen tarkastaja Suomessa. Sen tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoitoa ja valvoa finanssipolitiikkaa sekä puolue- ja vaalirahoitusta. Tarkastusvirastossa tarkastus- ja arviointitoimintaa hoidetaan nykyään kahdessa yksikössä, joita ovat tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikkö ja tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen yksikkö. Yksiköt tekevät omia määrättyä tehtäviään ja näin ollen tekevät erilaista yhteistyötä sisäisten tarkastuksien kanssa, mikäli ylipäättään tekevät. Myös yksiköiden sisällä yhteistyön määrä, tapa ja laatu voi vaihdella johtuen erilaisista tehtävistä yksiköiden sisällä.

Holopaisen ym. (2013, 194) mukaan tarkastusviraston tarkastajat pitävät yleensä yhteyttä virastojen sisäisiin tarkastajiin, jotta päällekkäiseltä työltä vältyttäisiin. Lisäksi tilintarkastajat voivat käyttää hyväksi sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, mikäli sisäisen tarkastuksen työ on arvioitu käyttökelpoiseksi arvioimalla sisäisen tarkastuksen toimintaa. Tässä tutkimuksessa on tarkoituksena syventyä enemmän myös siihen, kuinka sisäinen tarkastus pystyy käyttämään ulkoisen tarkastuksen eli valtionhallinnossa Valtiontalouden tarkastusviraston työtä hyväkseen ja mitä tämä mahdollinen yhteistyö sisältää ja miten sitä koordinoidaan.

Valtiontalouden tarkastusvirasto soveltaa toiminnassaan ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n kansainvälisiä ISSAI-tarkastusstandardeja. Nämä tarkastusstandardit perustuvat kansainvälisiin ISA-tilintarkastusstandardeihin, joita on täydennetty tuloksellisuustarkastuksen ja ympäristötarkastuksen standardeilla sekä julkisen sektorin

soveltamisohjeilla. Tutkimuksen kannalta relevantteja ovat myös hyvän julkisen hallintotavan INTOSAI Gov – standardit ja – suositukset. Näissä äsken mainituista standardeissa ja suosituksissa on muuan muassa ohjeistettu julkisyhteisöjen sisäisen valvonnan standardien suuntaviivoista (INTOSAI Gov 9100), sisäisen tarkastajan riippumattomuudesta julkisella sektorilla (INTOSAI Gov 9140) sekä sisäisen tarkastuksen ja ylimpien tarkastusviranomaisten toiminnan koordinoinnista ja yhteistyöstä (INTOSAI Gov 9150). Ne eivät siten ole pelkästään ylimmän tarkastusviranomaisen valtiontalouden tarkastusviraston toiminnassa sovellettavia, vaan niitä voivat ja pitäisi myös julkisen sektorin sisäisen tarkastuksen pyrkiä soveltamaan toiminnassaan, kun yhteistyötä tehdään. Nämä standardit ja suositukset toimivat tutkimuksessa pohjana ministeriöiden sisäisen tarkastuksen ja valtiontalouden tarkastusviraston yhteistyölle.

Sisäisellä ja ulkoisella tarkastuksella valtionhallinnossa on merkittävä ja laaja tehtävä nykyään myös tuloksellisuuden varmentamisessa ja se on tärkeä osa sisäisen valvonnan ja hyvän hallinnan periaatteiden toteutumisen varmistamisessa. Sisäinen tarkastus on ennen kaikkea johdon kumppani ja tuki, joka tuottaa relevanttia lisäinformaatiota päätöksenteon tueksi. Sisäisen tarkastuksen rooli, tehtävät ja merkitys huomioon ottaen on jopa kummallista, että sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyöstä Suomen valtionhallinnossa sisäisen tarkastuksen näkökulmasta ei ole juurikaan tutkittu, mikä tekee tästä tutkimuksesta entistä relevanttimman ja ajankohtaisemman. Tutkimus tulee antamaan arvokasta tietoa tämän hetkisestä sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyön tilasta ja mahdollisesti ideoita siihen, miten sitä voitaisiin kehittää. Edellä esitettyjen perustelujen perusteella tutkielmalle on olemassa siten selkeä kontribuutioarvo ja tilaus.

## **1.2 Tutkielman tavoite**

Tämän tutkielman tavoitteena on tutkia, miten ja millaista sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyötä tehdään valtionhallinnossa. Tutkielmassa pyritään saamaan selville, että mihin yhteistyö perustuu ja mitkä asiat, kuten mahdollisesti tarkastajien kokemus ja tutkinnot, vaikuttavat yhteistyön määrään ja laatuun. Lisäksi pyritään tarkastelemaan tarkastajien kokemuksia yhteistyön hyödyllisyydestä ja selvittämään yhteistyötapoja.

Tutkielman tavoite voidaan näin ollen jakaa kolmen eri tutkimuskysymyksen muotoon:

1. Miten yhteistyö vaikuttaa ja näkyy sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen suorittamassa työssä?

2. Millaista yhteistyötä ministeriöiden sisäiset tarkastukset tekevät ulkoisen tarkastuksen, eli tarkastusviraston kanssa?
3. Miten yhteistyötä koordinoidaan ja miten sitä voitaisiin kehittää?

Tutkimuksessa olennaista on selvittää millaista yhteistyötä tahot tekevät, millaisissa asioissa yhteistyötä tehdään ja mihin yhteistyö perustuu: lakiin, kirjallisiin sopimuksiin, määräyksiin vai jopa pelkkiin henkilösuhteisiin. Oletuksena on, että vähintäänkin pienimuotoista yhteistyötä tapahtuu, koska siitä löytyy ohjeistusta ja kirjoittajalla itsellään on keskusteluihin perustuvaa kokemusta asiasta.

Yhteistyön koordinointi liittyy läheisesti sisäisestä ja ulkoisesta tarkastuksesta annettuihin ohjeisiin ja sääntöihin. Esimerkiksi tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen tarkastussuunnittelussa on suositeltavaa, että tarkastajalla on käytössä sisäisen tarkastuksen työsuunnitelma, joka käydään läpi, jotta välttyttäisiin turhilta päällekkäisyyksiltä ja saataisiin kattavampi tarkastus (VTV 2010, yhteistyö). Tutkimuksessa pyritään paneutumaan lisäksi tämän tyyppisten ohjeiden toteutumiseen käytännössä ja siihen, että onko siitä ylipäättään hyötyä. Lähteitä ovat muuan muassa erilaiset ohjeet, säännökset ja kansainväliset standardit ja säännökset.

Ensimmäinen tutkimuskysymys on koko tutkimuksen kannalta olennaisin ja liittyy läheisesti kahteen jälkimmäiseen tutkimuskysymykseen. Aiemmin on tutkittu sitä, miten ulkoinen tarkastaja voi hyödyntää sisäisen tarkastajan työtä omassa tarkastuksessaan, mutta tässä tutkimuksessa pyritään ensisijaisesti selvittämään se, että miten sisäinen tarkastus pystyy hyödyntämään ulkoisen tarkastuksen työtä omassa työssään. Julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan ohjeistus 9150 käsittelee sisäisen ja ylimpien tarkastusviranomaisten toiminnan koordinoitua ja yhteistyötä, joten se antaa hyvän lähtökohdan tämän tyyppiselle tarkastelulle.

Lisätavoitteena on myös arvioida toimintaa esille tulleiden ongelmien valossa ja sitä, miten yhteistyö on kehittynyt ja miten se on kehittymässä. Tässä valossa tutkimukseni sisältää myös arviointia, joten siinä mielessä tutkimuksessa on myös arviointitutkimuksen piirteitä.

### **1.3 Keskeisimmät rajaukset**

Tutkimustyö rajataan koskevaksi eri ministeriöiden sisäisen tarkastuksen yksikköjen ja valtiontalouden tarkastusviraston välillä oleviin yhteistyösuhteisiin.

Valtionhallinnossa tai lähellä valtionhallintoa toimii erilaisia jaostoja, ryhmiä sekä yhdistyksiä, joilla voi mahdollisesti olla suurikin merkitys sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyötoimintaan. Esimerkiksi on olemassa Valtionhallinnon tarkastaja ry (ks. [vhtry.fi](http://vhtry.fi)), joka oman esittelynsä mukaan toimii valtion tarkastustehtävissä (tilintarkastus, tuloksellisuustarkastus ja sisäinen tarkastus) työskentelevien yhdyssiteenä tarkoituksenaan tarkastustoiminnan kehittäminen sekä jäsentensä ammattitaidon ja yhteistyön lisääminen. Tutkimuksessa on tarkoitus huomioida mahdollisimman laaja-alaisesti asiat, jotka vaikuttavat virallisesti tai epävirallisesti sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyöhön ja koordinointiin. Näiden jaostojen, ryhmien ja yhdistyksien vaikutukset yhteistyön laatuun ja määrään rajataan tämän tutkimuksen ulkopuolelle, vaikka voi olla mahdollista, että tutkielmaan kuuluvan kyselytutkimuksen tuloksissa näiden eri ryhmien merkitys voinee nousta esiin.

Tavoitteena on saada mahdollisimman monipuolista, relevanttia ja ajankohtaista tietoa tutkittavien tahojen yhteistyöstä, sen muodoista sekä sen hyödyistä erityisesti sisäisen tarkastuksen näkökulmasta.

#### **1.4 Tutkimusmetodologia**

Tutkimusaineisto tullaan pääasiassa keräämään kyselylomakkeilla. Lomaketutkimus on muodoltaan empiirinen ja kvalitatiivinen eli kokemusperäinen määrällinen tutkimus. Tämän tyyppisen tutkimuksen avulla pyritään selvittämään kysymyksiä, jotka ovat luonteeltaan lukumääriin ja prosentiosuuksiin liittyviä, ja tutkittavaa asiaa pyritään kuvamaan numeerisesti. Lomaketutkimuksen esitutkimuksena voidaan käyttää myös eksploratiivista eli kartoittavaa tutkimusta. Tämän avulla voidaan pyrkiä löytämään sopivia luokitteluita tai vastausvaihtoehtoja tulevaisuudessa laadittavaa lomaketutkimusta varten. (Heikkilä 2014)

Lomaketutkimuksessa aineistonkeruumenetelmänä käytetään yleensä standardoitua kyselylomaketta, johon vastaajalle on annettu etukäteen valmiit vastausvaihtoehdot. Tämän lisäksi asioiden välisiä riippuvuuksia tutkimalla pyritään pääsemään käsiksi tutkittavassa ilmiössä tapahtuneisiin muutoksiin. Kvantitatiivista tutkimusotetta kuvaa se, että sen avulla on yleensä mahdollista kartoittaa nykytilaa, mutta nykytilan taustalla olevien juurisyyden selvittäminen on hankalaa. Paperimuotoisen lomaketutkimuksen lisäksi tyypillisiä kvantitatiivisen aineiston tiedonkeruumenetelmiä ovat strukturoiduin kysymyksiin laaditut henkilökohtaiset haastattelut, puhelinhaastattelut sekä internet-kyselyt. (Heikkilä 2014)



Kvantitatiivinen tutkimusprosessi lähtee liikkeelle tutkimusongelman määrittämisestä ja aihealueen valinnasta, tutkimuksen tavoitteiden asettamisesta sekä taustatietojen hankkimisesta. Tätä seuraa tutkimussuunnitelman laatiminen, jossa täsmennetään tutkimuksen tavoitteita, valitaan tutkimusmenetelmä, otanta sekä menetelmät aineiston keruuta ja käsittelytapaa varten. (Heikkilä 2014)

Lomaketutkimuksen prosessissa tutkimussuunnitelman laatimista seuraa lomakkeen laatiminen. Mikäli tutkimus pyrkii selittämään ja sisältää hypoteeseja, voidaan tästä vaiheesta puhua näiden hypoteesien operationaalistuksesta. Seuraavana on vuorossa tietojen kerääminen sekä sen käsittely ja analysointi. Tämän jälkeen prosessi etenee tulosten raportointiin ja johtopäätösten tekoon. (Heikkilä 2014)

Tutkimuksessani tulee olemaan piirteitä käsiteanalyttisestä, nomoteettisesta sekä toimintanalyttisestä tutkimusotteesta. Tutkimuksen empiirinen osuus tulee sisältämään sekä kvantitatiivisen että kvalitatiivisen tutkimuksen piirteitä, kun aineisto kerätään lomaketutkimuksen keinoin. Kyselylomakkeet tullaan suuntaamaan ensisijassa eri ministeriöiden sisäisten tarkastuksien henkilöille ja valtiontalouden tarkastusviraston ministeriöiden tilintarkastajille.

## **1.5 Tutkielman rakenne**

Tutkielmassa rakentuu sekä teoreettisesta että empiirisestä osuudesta. Teoreettisessa osuudessa, luvussa kaksi, käydään tutkielman kannalta relevantit keskeisimmät käsitteet sekä sisäisen tarkastuksen teoreettinen viitekehys läpi, joka perustuu ensisijassa kansainvälisen sisäisen tarkastuksen yhteisön IIA:n (The Institute of Internal Auditors) luomaan ammatilliseen sisäisen tarkastuksen viitekehukseen. Toisessa luvussa tarkastellaan lisäksi sisäistä tarkastusta riskienhallinnan, johtamis- ja hallintotavan sekä sisäisen valvonnan näkökulmasta lyhyesti. Lisäksi käydään läpi sisäisen tarkastuksen suhdetta muihin tahoihin ja samalla sivutaan myös sisäisiltä tarkastajilta edellytetyjä vaatimuksia.

Kolmas luku käsittelee sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen järjestämistä valtionhallinnossa ja tukee teoreettista viitekehystä ja keskeisimpiä käsitteitä syventymällä erityisesti Suomen tarkastusjärjestelmään ja niihin vaikuttaviin tekijöihin. Luvussa perehdytään tarkemmin erityisesti Suomen ylimpään tarkastusviranomaiseen eli valtiontalouden tarkastusvirastoon sekä sisäisten tarkastuksien rooliin valtionhallinnossa ja erityisesti ministeriöissä. Kolmannessa luvussa käsitellään

lisäksi valtion ylimmille tarkastusviranomaisille luotuja INTOSAI:n (International Organization of Supreme Audit Institutions) ISSAI-standardeja sekä ulkoisen että sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Samalla myös sisäisen tarkastuksen ja valtion ylimmän tarkastusviranomaisen välistä yhteistyötä käydään läpi standardien ja ohjeistuksien näkökulmasta.

Tutkielman neljäs luku muodostaa tutkielman empiirisen osuuden ja siinä esitellään tutkimuksen toteutus, sen luotettavuus sekä tutkimustulokset.

Viidennessä luvussa tutkimustulokset tiivistetään johtopäätöksiksi. Tulosten pohdinnassa käytetään hyväksi kyselylomakkeilta saatuja vastauksia ja niitä pyritään ymmärtämään teoreettisesta näkökulmasta tarkasteltuna. Tarkoituksena on hahmottaa millaista yhteistyö on tällä hetkellä, mitkä asiat siihen vaikuttaa ja miten sitä voisi mahdollisesti kehittää.

## **2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS JA KESKEISIMMÄT KÄSITTEET**

### **2.1 Sisäisen tarkastuksen määritelmä**

Kansainvälinen sisäisen tarkastuksen ammattiyhteisö IIA on määritetty sisäisen tarkastuksen siten, että se on objektiivista ja riippumatonta arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa. Sen tarkoituksena on tuottaa lisäarvoa organisaatiolle ja parantaa sen toimintaa. Se tarjoaa ideaalitulanteessa järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen ja näin se tukee organisaatiota asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa. (mm. Ahokas 2006, 15 ja Holopainen ym. 2013, 85)

Sisäisen tarkastuksen yhteydessä riippumattomuus ei ole synonyymi objektiivisuudelle, vaan ne ovat kaksi eri asiaa, joihin kumpaankin on syytä kiinnittää huomiota. Riippumattomuus liittyy erityisesti toimintoon kokonaisuutena ja sen suhteesta ulkoiisiin tekijöihin, mutta sitä on myös tarkasteltava henkilökohtaisena riippumattomuutena. Ellei riippumattomuutta ole turvattu, ei tarkastajien objektiivisuuskään voi toteutua. Objektiivisuus on määritelty tarkemmin sisäisen tarkastuksen eettisten ohjeiden periaatteissa ja käyttäytymissäännöissä, joista tarkemmin myöhemmin tässä tutkimuksessa. (Holopainen ym. 2013, 86)

Aiemmin sisäisen tarkastuksen määritelmässä on ollut vain toteamus arviointitoiminnasta, joka nykyiseen määritelmään on korvattu termillä arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoiminta (mm. Holopainen 2013, 86). Tämä kuvastaa täysin sisäisen tarkastuksen luonteen muuttumista yhä enemmän myös konsultointipainotteiseksi, kun aiemmin sisäisen tarkastuksen toiminnot ovat kohdistuneet ensisijassa jälkikäteiseen kirjanpidon ja rahoituksen tarkastuksen osa-alueille. Määritelmän mukaisesti sisäisen tarkastuksen tarkoituksena on tuottaa lisäarvoa organisaatiolle ja auttaa saavuttamaan asetetut tavoitteet. Parhaiten tämän arvioidaan toteutuvan silloin, kun sisäinen tarkastus on ennakoivaa toimintaa, jolla lisätään varmuutta tavoitteiden toteutumiseen (Holopainen ym. 2013, 86). Sisäisen tarkastuksen tehtävä täytyy näin ollen olla myös varmistus- ja konsultointiluontoista. Seuraavassa taulukossa on sisäisen tarkastuksen palveluita ja palveluiden tuottamistapoja listattuna (Holopainen ym. 2013, 102).

Sisäisen tarkastuksen palvelut ja palveluiden tuottamistapoja	
A. Arviointi- ja varmistuspalvelut (assurance)	B. Konsultointipalvelut (consulting)
Johtamisen ja hallinnon tarkastus	Koulutus
Riskienhallinnan tarkastus	Lausunnot, muistiot ja analyysit
Operatiivinen tarkastus	Kehityshankkeisiin osallistuminen
Informaation tarkastus	Opastus ja neuvonta
Talouden tarkastus	Johtoryhmiin osallistuminen
Tehtäväkohtaiset arviot ja kokonaisarviot	Fasilitoinnit, riskienhallinta, valvonta, jne.

Taulukko 1. Sisäisen tarkastuksen palvelut ja niiden tuottamistavat (Holopainen ym. 2013, 102)

IIA:n mukaan sisäisillä tarkastajilla tarkoitetaan IIA:n jäseniä, IIA:n ammattitutkintoja suorittaneita tai tutkintoihin osallistuvia sekä niitä, jotka työskentelevät sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaisissa työtehtävissä (mm. IIA:n eettiset säännöt). Näin ollen sisäisenä tarkastajana voivat toimia myös henkilöt, joilla ei ammattitutkintoa ole.

## 2.2 Sisäisen tarkastuksen tarkoitus

Kaikilla organisaatioilla on tavoitteita, jotka omistajat ovat joko nimenomaisesti tai erilaisina odotuksina asettaneet. Omistaja, tavoitteet ja organisaatio riippuvat kontekstista ja ne on ymmärrettävä laajasti. Omistajia ja organisaatioita voivat esimerkiksi olla yksityiset yritykset ja valtion ja kunnan laitokset. Omistajasta ja organisaatiosta riippuen tavoitteita on monenlaisia ja varsinkaan julkishallinnossa ne eivät yksinomaan ole taloudellisia tai rahassa mitattavia, vaan ne ovat usein toiminnallisia, lakisäätteisiä tai yhteiskunnallisia tavoitteita. (Holopainen ym. 2006, 15)

Holopainen ym. (2013, 86) ovat nostaneet esille sen, että tavoitteiden saavuttaminen on keskeinen onnistumisen mittari jokaisessa organisaatiossa ja sen tukeminen on myös sisäisen tarkastuksen keskeinen tehtävä. Tavoitteiden saavuttamisessa sisäinen tarkastus voi tukea toimintoja ja toimintatapoja tutkimalla ja arvioimalla sekä esittämällä parannusehdotuksia asioihin, jotka sen mielestä heikentävät tavoitteiden saavuttamista. Holopainen ym. puhuvat myös sisäisen tarkastuksen mahdollisesti luomasta ns. positiivisesta muutoksesta, joka heidän mielestään lisää edelleenkin varmuutta tavoitteiden saavuttamiseen (Holopainen ym. 2013, 86).

Organisaation johto on myös valtionhallinnossa vastuussa viime kädessä siitä, että organisaatio toteuttaa omistajien asettamia tavoitteita ja toimii tarkoituksen- ja lainmukaisesti. Suurissa organisaatioissa johtamis- ja hallinto- sekä valvonta- ja riskienhallintaprosessit ovat usein kasvaneet vaativiksi ja monimutkaisiksi. Toimiva johto voi näissä tilanteissa tuntea tarvitsevansa tuekseen erityisiä asiantuntijoita arvioimaan ja selvittämään onko johtamis- ja hallintojärjestelmä asianmukainen, toimivatko prosessit tehokkaasti ja onko esimerkiksi raportointi luotettavaa ja ajantasaista. (Holopainen ym. 2006, 16)

Riskienhallinta, sisäinen valvonta ja johtamis- ja hallintojärjestelmät ovat niitä alueita, joissa sisäinen tarkastus voi parhaiten tukea organisaatiota. Näitä toimintoja johto ei voi delegoida pois itseltään. Sisäisen tarkastuksen tarkoituksena on siten juuri näillä osa-alueilla auttaa organisaation johtoa varmistumaan siitä, että näiden kehittäminen on riittävää ja ne hoidetaan asianmukaisesti vaikka olosuhteet muuttuisivatkin. (Holopainen ym. 2013, 86)

Sisäisellä tarkastuksella pitäisi olla merkittävä rooli riskienhallintajärjestelmässä. Sen ei pitäisi olla riskienhallintaprosessin päätoteuttaja, mutta se voi toimia siinä koordinoijana ja järjestelmän varmentajana ja arvioijana. Sisäisen tarkastuksen työtä suunnataan riskilähtöisesti, joten sisäisessä tarkastuksessa työskentelevien tulee tietää ja ymmärtää organisaation toiminnan merkittävimmät riskit, jotta työtä voi ylipäättään tehdä riskilähtöisesti. (Holopainen ym. 2006, 34)

Sisäinen valvonta riippuu aina organisaatioista ja siihen vaikuttaa muuan muassa organisaation koko, omistussuhteet, rakenteet ja toimintojen luonne (Ahokas 2012, 12). Sisäiseen valvontaan vaikuttaa esimerkiksi julkisella sektorilla se, että se on ensisijaisesti verorahoitteista toimintaa, joten julkisen sektorin organisaatioiden on toimittava yksityisen sektorin toimijoihin verrattuna tarkemmin lakien, sääntöjen ja ohjeiden mukaisesti. Toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus ovat luonnollisesti sisäisen valvonnan tavoitteena organisaatiosta riippumatta.

Hyvän johtamis- ja hallintotavan näkökulmasta sisäisen tarkastuksen tarkoituksena on auttaa johtoa toteuttamaan valvontavelvoitteensa tehokkaasti. Tämä sisältää IIA:n mukaan esimerkiksi johdon toiminnan arviointia, sisäisen valvonnan toimivuuden raportointia, asioiden valmistelua johdon käsittelyä varten sekä koordinoitua tilintarkastuksen ja johdon välillä sen varmistamiseksi, että johto saa riittävän informaation (Sisäiset tarkastajat 2015, hallinto ja johtaminen). Eettinen ilmapiiri on ensisijaisen tärkeää organisaation toiminnassa ja Holopainen ym. teoksessaan mainitsevat myös

eettisen ilmapiirin ja organisaation arvojen toteutumisen edistäminen organisaation sisällä olevan yksi sisäisen tarkastuksen tehtävistä (Holopainen ym. 2006, 23).

Sisäisen tarkastuksen päätavoitteena voidaan lopulta pitää sitä, että se auttaa organisaatiota saavuttamaan hyväksytyt strategiset ja operatiiviset tavoitteet. Se tukee ja avustaa toimivaa johtoa arviointi- ja varmistuspalveluilla ja nykyään sisäisellä tarkastuksella voi olla suuri rooli johtamis- ja hallintojärjestelmän sekä valvonnan ja riskienhallinnan konsulttina. Holopaisen ym. teoksessa (Holopainen ym. 2006, 16) kirjoittajat ovat erottaneet organisaatiosta yleisesti kolme erilaista toimijoiden tasoa:

1. Omistajien asettama ylin päättävä ja valvova, mutta ei-toimeenpaneva taso eli hallitus tai sitä vastaava toimielin
2. Toimeenpaneva taso, toimitusjohtaja tai häntä vastaava johtaja ja hänen alaisenaan muu johto
3. Henkilöstö, joka toimii johdon ohjauksessa

Valtionhallinnosta ei suoraan voi näin selkeää jakoa tehdä, koska usein virastoilla ja laitoksilla ei ole toimivaa hallitusta. Karkeasti voi kuitenkin todeta, että esimerkiksi ministeriön omistajien (eduskunta) asettamana ylimpänä päättävänä ja valvovana elimenä voidaan pitää poliittisesti valittua ministeriä, toimeenpanevana tasona kansliapäällikköä ja eri osastojen päälliköitä. Henkilöstöä on sitten yleisesti osastojen muu henkilöstö.

Sisäinen tarkastus täytyy asemoida hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän, hyvän tarkastustavan ja sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaisesti ja sen täytyy noudattaa ammattikunnan, IIA:n, eettisiä sääntöjä, jotta se voi toimia riippumattomana ja objektiivisena arvioijana ja konsulttina muun organisaation näkökulmasta (Holopainen ym. 2006, 16). Olennaista näin ollen on, että sisäinen tarkastus toimii suoraan hallituksen tai muun toimielimen alaisuudessa ja se vastaa toiminnastaan vain ylimmälle johdolle. Näin on esimerkiksi sisäministeriössä, jossa sisäinen tarkastus on vastuussa ensisijassa kansliapäällikölle, joka on virkamieshallinnon ylin päättävä viranhaltija.

Organisaation johdon täytyy huolehtia siitä, että organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintojärjestelmä ovat riittävän hyvällä tasolla, jotta voidaan olla kohtuullisen varmoja asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta ja siitä, että saadaan riittävästi ajanmukaista tietoa organisaation sisältä ja organisaation toimintaan vaikuttavista tekijöistä (Holopainen ym. 2006, 16).

Toimeenpanevan johdon tehtävänä on vastata käytännön strategisesta ja operatiivisesta johtamisesta, joka käsittää suunnittelun, organisoinnin, päätöksenteon, toimeenpanon ja valvonnan. Sisäisen tarkastuksen rooli on arviointi-, varmistus- ja konsultointipalveluin tukea toimeenpanevaa johtoa mainituissa tehtävissä, eikä johto voi delegoida näitä tehtäviään sisäiselle tarkastukselle.

(Holopainen ym. 2013, 17–18)

Organisaation ulkopuolisena tasona voidaan pitää tilintarkastajia ja tilintarkastusta. Sen vastuulla on vastata lakisääteisestä tilintarkastuksesta ja varmentaa omalta osaltaan, että organisaatio on toiminut lakien ja sääntöjen mukaisesti. Tästä voidaan puhua myös nimellä ulkoinen tarkastus ja siitä vastaa valtionhallinnossa valtionalouden tarkastusvirasto, johon palataan myöhemmin tarkemmin tässä teoksessa. Alla olevassa kuviossa on esitetty organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmän olennaisimmat tekijät, 4 tukipilaria, jotka ovat ratkaisevassa asemassa hyvän johtamis- ja hallintokulttuurin luomisessa:

<b>Hyvän johtamis- hallintojärjestelmän neljä perustukipilaria</b>			
<b>Hallitus</b>	<b>Toimeenpaneva johto ml. toimitusjohtaja</b>	<b>Tilintarkastus</b>	<b>Sisäinen tarkastus</b>
Vastaa siitä, että johtamis- ja hallintojärjestelmä sekä riskienhallinta- ja valvontajärjestelmät ovat olemassa strategian toteuttamiseksi	Vastaa käytännön strategisesta ja operatiivisesta johtamisesta. Myös riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien suunnittelusta ja riskienhallinnan ja valvonnan toteuttamisesta ja seurannasta	Vastaa lakisääteisestä tilintarkastuksesta <i>Lainsäädäntö- ja laillisuustarkastukset</i>	Vastaa arviointi- ja varmistuspalveluista sekä suorittaa konsultointeja <i>Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit ja valvontakehikot</i>
<i>Corporate Governance</i>			

Taulukko 2. Hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän tukipilarit (muokattu Holopainen ym. 2013, 19)

### 2.3 Sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys

Sisäinen tarkastus on organisaation oma sisäinen elin, jonka toimintaa sen oma ja johdon riskipriorisointien kuuluu linjata. Tehtävät vaihtelevat organisaatiokohtaisesti ja ovat riippuvaisia varsinkin johdon riskinäkemyksistä ja osaamisesta. Sisäistä tarkastusta täytyy toteuttaa sisäisten tarkastajien kansainvälisen ammattijärjestön IIA:n (The Institute of Internal Auditors) vahvistamien ammattia koskevien eettisten sääntöjen mukaisesti ja sisäisen tarkastuksen tehtävät on aina suoritettava kansainvälisten ammattistandardien mukaisesti (Holopainen ym. 2006, 19). Nämä eettiset säännöt ja kansainväliset standardit koskevat kaikkia sisäisiä tarkastajia ja sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavia toimijoita.

IIA on määrittänyt kansainvälisen ammatillisten käytäntöjen ajatusmallin IPPF (lyh. International Professional Practises Framework), joka on astunut voimaan heinäkuussa 2007 korvaten aiemman ammatillisen viitekehikon. Tässä viitekehikossa ohjeistus on jaettu alla olevan kuvan mukaisesti noudatettavaan osaan ja vapaaehtoiseen erittäin suositeltavaan osaan.



Kuvio 1. IIA:n kansainvälinen ammatillinen ohjeistus (Holopainen ym. 2013, 85)

Pakottavia periaatteita ovat kuvan mukaiset sisäisen tarkastuksen määritelmä, kansainväliset ammattistandardit ja eettiset säännöt. Erittäin suositeltuja ohjeistuksia ovat puolestaan IIA:n kannanotot, käytännön ohjeet ja työohjeet. Suositeltujen vapaaehtoisten ohjeiden tarkoituksena on



täydentää ja auttaa soveltamaan IIA:n määäämiä pakottavia periaatteita. IIA:n sisäisen tarkastuksen määritelmä on tullut jo aikaisemmin esille, joten seuraavissa kappaleissa tutustutaan paremmin muihin ammatillisten käytäntöjen viitekehysten alueisiin.

### 2.3.1 Eettiset säännöt

IIA:n eettisten sääntöjen tarkoituksena on edistää sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa (Sisäiset tarkastajat 2000, eettiset säännöt) ja lisäksi ne ohjaavat yhdessä IIA:n ammattinormiston ja muiden kannanottojen kanssa sisäisiä tarkastajia harjoittamaan ammittiaan. Ne ovat luonteeltaan velvoittavia ja koskevat niin henkilöitä että sisäisen tarkastuksen palveluita tuottavia yksiköitä. IIA:n jäsenien rikkoessa eettisiä sääntöjä, rikkeet arvioidaan ja käsitellään IIA:n omien sääntöjen ja hallinnollisten ohjeiden mukaisesti. Kurinpidollisia toimia voidaan kohdistaa henkilöön vaikka rikettä ei olisikaan mainittu eettisissä säännöissä, jos toiminta on ollut ammatille sopimatonta ja tuomittavaa. (Sisäiset tarkastajat 2000, eettiset säännöt)

Sisäisien tarkastajien eettiset säännöt sisältävät kaksi tärkeää osa-aluetta sisäisen tarkastuksen määritelmän lisäksi ja ne ovat:

- 1) periaatteet, jotka ovat olennaisia sisäisen tarkastuksen ammatille ja toiminnalle
- 2) käyttäytymissäännöt, jotka kuvaavat sitä käyttäytymistä, jota sisäisiltä tarkastajilta odotetaan. Auttavat sisäisiä tarkastajia periaatteiden käytäntöön soveltamisessa ja ohjaavat toimimaan eettisesti kestäväällä tavalla.

Arvostus, johon sisäisen tarkastus perustuu, on luottamus siihen, että riskienhallinnan ja valvonnan sekä johtamis- ja hallintotavan arviointi ja varmistus on objektiivista. Eettiset säännöt ovat siten välttämättömiä sisäistä tarkastusta suorittaville. Käyttäytymissääntöjen tarkoituksena on auttaa soveltamaan periaatteita käytäntöön ja niiden pitäisi ohjata sisäisten tarkastajien eettisiä toimintatapoja. Eettisten sääntöjen periaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja ammattitaito. Käyttäytymissäännöt antavat esimerkin omaisia yksityiskohtaisia ohjeita kustakin periaatteesta. (Sisäiset tarkastajat 2000, eettiset säännöt)

IIA on todennut eettisissä periaatteissaan (Sisäiset tarkastajat 2000, eettiset säännöt), että rehellisyys on perusta luottamukselle ja heidän arvioidensa uskottavuudelle. Käyttäytymissääntöjen mukaan sisäisten tarkastajien on tehtävä työnsä rehellisesti noudattamalla lakeja samoin kuin organisaationsa

ohjeistuksia ja lisäksi muuan muassa havaitut asiat on tuotava esiin lain ja ammatin vaatimusten mukaisesti.

Objektiivisuus tarkoittaa IIA:n (Sisäiset tarkastajat 2000, eettiset säännöt) mukaan sitä, että sisäisten tarkastajien pitää osoittaa erityistä ammatillista objektiivisuutta kerätessään, arvioidessaan ja välittäessään tietoja tutkimastaan toiminnosta ja prosessista. Sisäiset tarkastajat arvioivat tasapuolisesti kaikkia asiaan vaikuttavia näkökohtia, eivätkä tarkastajan omat edut tai toiset henkilöt saa vaikuttaa tehtyihin arvioihin. Edellä olevien lisäksi käyttäytymissäännöissä on mainittu, että sisäiset tarkastajat eivät saa osallistua sellaiseen toimintaan tai ryhtyä sellaiseen suhteeseen, joka voi vaikuttaa tai jonka voi olettaa vaikuttavan tarkastajan arvioinnin puolueettomuuteen. Käytännön työssä pitää pystyä ajattelemaan käytännössä siis sitä, että miltä toiminta näyttää ulkoapäin katsottuna. Toiminta, mikä voi tuntua tarkastajalle itsestään selvyytenä, voi näyttää ulkopuoliselle sellaiselta, että objektiivisuus vaarantuu.

Luottamuksellisuus tarkoittaa sitä, että tiedon merkittävyys ja omistajuus täytyy sisäisten tarkastajien ottaa huomioon ja myöskään tietoja ei saa paljastaa ilman asiaankuuluvia valtuuksia ellei kyseessä ole lakiin tai ammattiin liittyvä velvollisuus (Sisäiset tarkastajat 2000, eettiset säännöt). Tämä tarkoittaa sitä, että työtehtävissä hankittuja tietoja saa käyttää vain siihen tarkoitukseen, johon ne on tarkoitettu ja esimerkiksi henkilökohtaisen edun hankkiminen on luonnollisesti luottamuksellisuuden periaatetta vastaan.

Neljäs periaate on ammattitaito, joka IIA:n eettisissä säännöissä on mainittu tarkoittavan sitä, että sisäiset tarkastajat käyttävät tehtävässään tarvittavia tietoja, taitoja ja kokemusta. Tämä tarkoittaa sitä, että ammattitaitoa on pidettävä yllä jatkuvalla koulutautumisella, sisäisen tarkastuksen palveluiden tehokkuutta, vaikuttavuutta ja laatua on kehitettävä ja tehtävät täytyy suorittaa ammattistandardien mukaisesti. Käyttäytymissäännöissä on muistutettu, että sisäisten tarkastajien on osallistuttava ainoastaan niihin tehtäviin, joihin heillä löytyy riittävät tiedot, taidot ja kokemus. (Sisäiset tarkastajat 2000, eettiset säännöt)

### **2.3.2 Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit**

Holopainen ym. (2013, 87) ovat todenneet, että ammattistandardien ja käytännön ohjeiden noudattaminen antaa järjestelmällisen lähestymistavan sisäiselle tarkastukselle sen arvioidessa organisaation toimintaa. Tämä johtuu siitä, että ammattistandardeissa määritellään selkeästi, että mitä

sisäinen tarkastus tekee ja mitä ei. Tätä tietoa on tärkeää myös välittää sidosryhmien tietoisuuteen. Eri sidosryhmien olisi hyvä ymmärtää, että sisäisen tarkastuksen on tarkoituksenmukaista toimia ammattistandardiensa mukaisesti ja näin ollen väärinkäsitysten riski sidosryhmien ja sisäisen tarkastuksen välillä pienenee.

IIA:n määrittelemien ammattistandardien (IIA 2012) mukaan niiden tarkoituksena on:

1. kuvata ne peruseriaatteen, joiden mukaan sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa
2. määrittää ajatusmalli moninaisten lisäarvoa tuottavien sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamiselle ja edistämiseksi
3. luoda pohja sisäisen tarkastuksen tuloksen arvioinnille
4. edistää parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämistä

Ammattistandardien rakenne koostuu ominaisuusstandardeista, toteutustapastandardeista ja soveltamisstandardeista. Sisäisen tarkastuksen tehtäviä hoitavilla henkilöillä ja yksiköillä tulee olla tietynlaisia ominaisuuksia, jotka määritellään ominaisuusstandardeissa. Näissä ominaisuusstandardeissa määritellään lisäksi sisäisen tarkastuksen tarkoitus, toimivalta ja vastuu. Toteutustapastandardit taas kuvaavat sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteen ja määrittävät sen, mitä työn tulee kattaa. Sisäisen tarkastuksen toimintaa on mahdollista vertailla vertailemalla sen toimintoja juuri toteutustapastandardeihin, joita voi pitää tietynlaisina laatuvaatimuksina. Soveltamisstandardeja on sekä ominaisuusstandardeissa että toteutustapastandardeissa ja niiden tarkoituksena on syventää näitä ja ne sisältävät arviointi- ja varmistus tai konsultointitehtäviä koskevia vaatimuksia.

Ominaisuus- ja toteutustapastandardit koskevat kaikkia sisäisen tarkastuksen tuottamia palveluita. Näin ollen tarkoituksena on ollut tuoda standardeissa esille sitä, että vaikka sisäisen tarkastuksen toiminnot vaihtelevat erilaisista toimintaympäristöistä ja organisaatioista johtuen, on kuitenkin olemassa perusominaisuuksia, jotka ovat yhteisiä kaikille organisaatioille. (IIA 2012)

### **2.3.3 Käytännön ohjeet, työohjeet ja IIA:n kannanotot**

Käytännön ohjeet on laadittu standardikohtaisesti ja niissä on yksityiskohtaisesti selostettu, kuinka pitää toimia, jotta ammattistandardien vaatimukset tulevat parhaiten käytäntöjen mukaisesti täytettyä. Ammattistandardit itsessään ovat melko yleisellä tasolla laadittu ja ne kertovat, mitkä ovat oikeita asioita mitä tulisi tehdä. Käytännön ohjeiden on tarkoitus syventää ammattistandardeja ja antaa käytännön ohjeita niiden noudattamiseen. Käytännön ohjeet eivät ole pakottavia (ks. kuvio s. 17),

mutta käytännön päivittäisessä työssä ne ovat Holopaisen ym. (2013, 96) mukaan sisäisen tarkastajan tärkeimmät ja hyödyllisimmät ohjeet.

Työohjeet ja IIA:n kannanotot kuuluvat käytännön ohjeiden lisäksi ammatillisen viitekehyksen ei pakottavaan, mutta erittäin suositeltavaan alueeseen. Työohjeiden tarkoituksena on helpottaa tarkastustyötä antamalla tekniikkatason ohjeistuksia. Näihin työohjeisiin sisältyy yksityiskohtaisia malleja, prosesseja ja menettelytapoja. IIA:n kannanotoissa järjestö ottaa kantaa sisäisen tarkastuksen tehtäviä, roolia ja vastuita koskeviin asioihin.

#### **2.4 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen**

Sisäinen tarkastus voidaan järjestää kolmella eri tavalla. Se voidaan järjestää omana palvelunaan, se voidaan ostaa ulkopuolelta tai sitten se voidaan järjestää osittain omana ja osittain ulkoistettuna. Tarkoituksenmukaisin järjestämistapa IIA:n kannanoton mukaan (IIA 2009) on oma objektiivinen, riippumaton ja ammattitaitoinen sisäinen tarkastus, jossa vain tarpeen mukaan käytetään ostopalveluja, mutta silti myös monessa valtion organisaatiossa sisäisen tarkastuksen palveluita ostetaan ostopalveluina.

Vastuu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan riittävyden arvioinnissa on kaikissa organisaatioissa toimivalla johdolla (mm. TA-Asetus 69 §). Sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on siten usein kysymys toimivan johdon harkinnasta siitä, että onko organisaatio jo niin suuri ja monimutkainen, että muilla sisäisen valvonnan keinoin ei enää pystytä varmistumaan tavoitteiden saavuttamista. Näissä tapauksissa johdon päätyessä sisäisen tarkastuksen järjestämisen tarpeeseen, on samalla mietittävä kuinka sisäinen tarkastus järjestetään.

Holopaisen ym. mukaan hyvänä nyrkkisääntönä oman erillisen sisäisen tarkastuksen järjestämiselle on noin sadan miljoonan euron liikevaihto tai noin viidensadan työntekijän organisaatio. Nämä edellyttävät vähintään yhden sisäisen tarkastajan täyspainoista työpanosta sisäisen tarkastuksen suorittamiseen. Tätä pienemmissä organisaatioissa voidaan Holopaisen ym. mukaan tyytyä ostamaan sisäinen tarkastus ulkopuolelta. (Holopainen ym. 2013, 115–118)

Resurssien määrällä on olennainen merkitys sisäisen tarkastuksen järjestämistavassa. Kaikilla organisaatioilla ei välttämättä ole riittävästi resursseja tai halua järjestää sisäistä tarkastusta omana palvelunaan, jolloin täytyy tyytyä ostamaan ko. palvelut ulkoa ostopalveluina. (KPMG Oy Ab 2008,

114–115.). On lyhytnäköistä nähdä sisäinen tarkastus vain kulueränä. Silti monet organisaatiot valtionhallinnossa eivät järjestä sisäistä tarkastusta omana palvelunaan ja muutenkin sisäisen tarkastuksen panostetut henkilötyövuodet ovat vähentyneet.

## **2.5 Sisäisen tarkastuksen suhde muihin toimijoihin**

Organisaation sisällä ja ulkona on toimijoita, joilla saattaa olla samantyyppisiä arviointitehtäviä, kuin mitä sisäinen tarkastus suorittaa. Tällaisia toimijoita ovat mm. controllerit ja erityyppiset laatu- ja ympäristö ym. auditoijat. Tällaiset organisaation toimintaa arvioivat toimijat eroavat sisäisestä tarkastuksesta siten, että ne ovat usein osa linjaorganisaatiota ja raportoivat ja ovat vastuussa siten linjaorganisaation esimiehelle. Toiminta myöskään ei perustu sisäisen tarkastuksen kansainvälisiin ammattistandardeihin, vaan muihin erityyppisiin säännöksiin ja ohjeisiin, jotka voivat olla organisaation itse luomia tai ulkoisia. (Holopainen ym. 2006, 71–73)

Kuten aiemmin on tullut esille, sisäisen tarkastuksen määritelmä, ammattistandardit ja eettiset säännöt edellyttävät sisäisiltä tarkastajilta itsenäistä asemaa, jotta he voivat toimia täysin objektiivisesti. Holopaisen ym. (Holopainen ym. 2006, 71–73) mukaan sisäinen tarkastus vaatii lisäksi riittävää ammattitaitoa ja suoraan alisteisuutta johdolle tai tarkastusvaliokunnalle ja sisäisen tarkastuksen toiminnassa ei tule suorittaa tai vastata niin sanotuista linjatehtävistä vaan arvioida niitä tarvittaessa.

Henkilö, joka toimii sisäisen tarkastuksen johtajana, ei voi Holopaisen ym. (Holopainen ym. 2006, 71–73) mukaan siten toimia yhtä aikaa linjavastuullisena esimiehenä, joita ovat muuan muassa hallinto-, talous-, laki- tai riskienhallintajohtaja. Näin ei voi olla edes niissä tapauksissa, jossa osittain tai kokonaan ostettaisiin sisäinen tarkastus ulkoiselta palveluntarjoajalta. Jos organisaation omaa sisäistä tarkastusta ei ole, pitäisi sisäisestä tarkastuksesta vastuussa oleva johtaja olla hallituksen puheenjohtaja tai tarkastusvaliokunnan puheenjohtaja. Ministeriöissä kyseinen henkilö olisi useasti siten kansliapäällikkö.

Ulkopuolisilla tahoilla saattaa myös olla oikeus suorittaa tarkastuksia tai velvollisuus valvoa annettua informaatiota (Holopainen ym. 2006, 72). Näitä ovat ainakin tilintarkastajat ja muut viranomaiset, kuten verotarkastajat. Näiden tahojen tarkastus- tai valvontavelvollisuus perustuu useimmiten lainsäädäntöön ja on säännösten mukaisesti määritelty. Lisäksi joidenkin tahojen tarkastusoikeus voi

perustua kyseisen organisaation ja arvioijan väliseen sopimukseen. Valtionhallinnossa esimerkiksi EU:n komissiolla on tarkastusoikeus sen rahoittamiin hankkeisiin.

Tärkein ja merkittävin ulkopuolinen taho valtionhallinnossa ministeriöiden kannalta on valtiontalouden tarkastusvirasto, jolla on laajat tiedonsaantioikeudet ja joka huolehtii myös ministeriöiden tilintarkastuksesta. Lisäksi valtiontalouden tarkastusvirasto voi halutessaan suorittaa muitakin tärkeitä näkemiään tarkastuksia tiedonsaantioikeuteen vedoten. Sisäisen tarkastuksen tyypillisiä tehtäviä on Holopaisen ym. (2006, 73) mukaan toiminnan tarkoituksenmukaisuusarvioinnit ja toimintaedellytyksiä koskevan sisäisen raportoinnin luotettavuuden arviointi ja annettava ulkoisen informaation objektiivisuuden arviointi. Valtionhallinnossa myös valtiontalouden tarkastusvirasto voi ainakin käytännössä toteuttaa näitä arviointeja lainsäädäntöön perustuen näin halutessaan.

IIA:n ammattistandardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulisi koordinoida sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen toimintaa. Tämän tavoitteena on, että tehtävä tarkastus olisi riittävän kattavaa ja päällekkäistä työtä välttyttäisiin, mikäli se on mahdollista. Huomioitavaa on, että sisäisen tarkastuksen johtajan tulisi myös koordinoida, arvioida ja soveltuvasti pyrkiä käyttämään hyödyksi lisäksi organisaation sisäistä valvontaa arvioivien toimijoiden työn tuloksia. (Holopainen ym. 2006, 73)

Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee IIA:n standardien mukaan tutustua tilintarkastajien työsuunnitelmiin ja raportteihin ja myös tilintarkastajien tulisi tutustua sisäisen tarkastuksen vastaaviin dokumentteihin, jotta tehokas koordinointi olisi mahdollista. Lisäksi Holopainen ym. (2006, 73) nostavat esille, että vastavuoroisuudesta työpapereiden vaihdolle olisi hyvä sopia. Tämän tutkimuksen yhtenä tavoitteena on ollut selvittää millaista yhteistyötä sisäinen ja ulkoinen tarkastus tekevät valtionhallinnossa. Näin ollen tutkimuksessa pyritään selvittämään, että tapahtuuko työpapereiden vaihtoa ja miten tarkastustyötä koordinoidaan ministeriöiden sisäisten tarkastuksien ja valtiontalouden tarkastusviraston välillä.

Sisäinen tarkastus pyrkii ensi sijassa painottamaan toimintojen tehokkuutta ja tarkoituksenmukaisuutta tulevaisuudessa, kun taas tilintarkastus on enemmänkin menneisyydessä tapahtuvien asioiden tarkastelua siitä, ovatko toiminnot olleet lakien ja säännösten mukaisia. (Holopainen ym. 2006, 73)

### **3 SISÄISEN JA ULKOISEN TARKASTUKSEN JÄRJESTÄMINEN VALTIONHALLINNOSSA**

#### **3.1 Kansainvälinen ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestö**

INTOSAI eli International Organisation of Supreme Audit Institutions on kansainvälinen ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestö, jota Suomesta edustaa valtiontalouden tarkastusvirasto. Järjestö on autonominen, itsenäinen ja ei-poliittinen vuonna 1953 perustettu edistämään eri maiden ylimpien tarkastusorganisaatioiden yhteistyötä. Sen luomat tarkastusstandardit ja –suositukset on suunnattu ylimpien tarkastusviranomaisten julkisen hallinnon tarkastukseen. (Intosai 2007, 1 artikla)

YK:n jäsenmaiden ylimpien tarkastusviranomaisten sekä ylikansallisten ylimpien tarkastusviranomaisten, jotka toimivat kansainvälisten lakien alaisina ja ovat saaneet laillisen aseman, on mahdollista hakea järjestön täysivaltaiseksi jäseneksi (Intosai 2007, 2 artikla). Järjestöön hyväksytään myös liitännäisjäseniä, joihin tällä hetkellä kuuluu muuan muassa kansainvälinen sisäisen tarkastuksen järjestö IIA ja maailman pankki. Ainoana ylikansallisena toimiva viranomaisjärjestö on tällä hetkellä Euroopan tilintarkastustuomioistuin. (Intosai 2015, membership list)

Järjestön vuosille 2011–2016 tekemän strategian mukaan sen visiona on edistää hyvää hallintotapaa auttamalla ylimpiä tarkastusviranomaisia parantamaan julkisen hallinnon tehokkuutta, läpinäkyvyyttä, tilivelvollisuuden toteutumista, korruption vastustamista, luotettavuutta sekä julkisten varojen käyttöä. Järjestö on asettanut neljä strategista tavoitetta, jotka ovat pysyneet samana edellisen strategian luomisesta lähtien vuodesta 2005. Strategisia tavoitteita järjestöllä ovat tilivelvollisuuden ja ammatillisten standardien vahvistaminen jäsenjärjestöissä, institutionaalisen suorituskyvyn parantaminen, osaamisen ja tiedon jakaminen sekä kansainvälisenä mallijärjestönä toimiminen. (Intosai 2010, Strategic plan 2011–2016)

Järjestön keskeisimpiin tehtäviin on strategian mukaisesti kuulunut tarkastusstandardien luominen erityisesti julkisen sektorin näkökulmasta ja järjestö onkin luonut standardikehyksen, jonka tarkoituksena on ollut kehittää tiedonvaihtoa, parantaa maailmanlaajuisesti julkisen sektorin tarkastusta ja ammatillista osaamista sekä ylläpitää ja vaikuttaa järjestön jäseniin heidän vastuulla

olevissa maissa. Järjestön mukaan tiedonvaihto, tuloksien etsiminen ja näkemykset jäsenien kesken on takuu siitä, että julkisen sektorin tarkastus voi jatkuvasti kehittyä. (INTOSAI PSC 2011)

Standardien luomistyössä INTOSAI toimii tiiviissä yhteistyössä tilintarkastajien kansainvälisen järjestön IFAC:n (International Federation of Accountants) sekä sen yhteydessä toimivan kansainvälinen tilintarkastusstandardilautakunnan IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards board) kanssa. (HE 186/2008)

INTOSAI:n säätämät standardit ja suositukset perustuvat lisäksi yleisesti hyväksytyihin periaatteisiin ja jaettuihin kokemuksiin eri maiden ylimmissä tarkastusviranomaisissa. Näitä standardeja ja suosituksia ovat julkisen talouden ulkoisen tarkastuksen ISSAI-standardit (The International Standards of Supreme Audit Institutions) sekä julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan INTOSAI gov – suositukset (The INTOSAI Guidance for Good Governance). Standardit ovat ensisijaisen tärkeitä julkisen sektorin tarkastuksen luotettavuuden, laadun ja ammattimaisuuden kannalta ja niiden tarkoituksena on tuoda esille ylimpien tarkastusviranomaisten itsenäisyyttä ja tarkastuksen vaikuttavuutta (INTOSAI PSC, 2014). Julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan suositukset käsittelevät myös sisäisen tarkastuksen roolia sekä yhteistyötä ylimpien tarkastusviranomaisten ja sisäisen tarkastuksen välillä, joten ne antavat perustan siihen, että miksi ja miten yhteistyötä tehdään.

ISSAI-standardien perustana ovat kansainväliset tilintarkastuksen ISA-standardit, joita on näissä standardeissa täydennetty tuloksellisuustarkastuksen ja ympäristötarkastuksen standardeilla sekä julkisen sektorin soveltamisohjeilla.

INTOSAI:n luomat ja hyväksymät standardit on jaettu neljälle eri tasolla. Ensimmäisen tason standardeja ovat ns. perusperiaatteet (eng. founding principles). Tarkastusstandardien määrittäminen on alkanut vuodesta 1977 alkaen ns. Liman julistuksesta (The Lima Declaration), jossa vaaditaan tehokkaiden ylimpien tarkastusviranomaisten olemassaoloa sekä annetaan suuntaviivat tarkastusohjeille. Liman julistus on ISSAI 1 standardi ja kaikki muut alemmat standardit perustuvat tähän asiakirjaan. (Intosai 2015)

Toisen tason standardien tarkoituksena on luoda edellytyksiä ylimpien tarkastusviranomaisten toimintaan. Ne sisältävät ohjeita tarvittavista edellytyksistä moitteettomalle toiminnalle ja ammatin harjoittamiselle ja ne käsittelevät riippumattomuutta, avoimutta ja tilivelvollisuutta, etiikkaa ja laadun



valvontaa. Edellytykset voivat liittyä toimielimien valtuuksiin tai muuhun lainsäädäntöön sekä myös olemassa oleviin toimintatapoihin ja organisaation ja sen henkilökunnan päivittäiseen toimintaan. (Intosai 2015)

Kolmannen tason standardit käsittelevät tarkastuksen peruseriaatteita. Niiden tarkoituksena on tuoda esille julkisen sektorin tilintarkastuksen olemus. Näiden standardien tarkoituksena on tukea tehokasta ja itsenäistä julkisen sektorin tarkastusta ja ylimpien tarkastusviranomaisen pitäisi pystyä omaksumaan nämä periaatteet. Tämän tason standardit ovat tarkastuslajikohtaisia lukuun ottamatta ISSAI 100 standardia (Fundamental Principles of Public Sector Auditing), joka luo peruseriaatteet muille kolmannen tason standardien periaatteille (ks. mm. INTOSAI PSC, 2014).

Neljännän tason standardien tarkoituksena on selventää kolmannen tason peruseriaatteita. Nämä standardit ovat siten yksityiskohtaisempia, erityisempiä ja toiminnallisempia ohjeistuksia, kuin mitä on edellisellä tasolla ja näitä voi käyttää päivittäisissä tarkastustehtävissä. Jokaiselle ohjeistukselle on määritelty, että mihin ne soveltuvat. Tarkoituksena on, että ne joko kokonaan tai osittain omaksuttaisiin riippuen kansallisista olosuhteista. Nämä standardit voidaan jakaa yleisiin tarkastusohjeisiin (The General Auditing Guidelines) ja ohjeisiin liittyen erityisiä aiheita (The Guidelines on Specific Subjects).

TASO	Aihe	ISSAI nr.
<b>1. Peruseriaatteet (Founding Principles)</b>	<b>Liman julistus (The Lima Declaration)</b>	<b>1</b>
<b>2. Edellytykset ylimpien tarkastusviranomaisten toiminnalle (Prerequisites for functioning of SAIs)</b>	<b>Itsenäisyys, läpinäkyvyys ja tilivelvollisuus, etiikka, laatu</b>	<b>10 – 40</b>
<b>3. Tarkastuksen peruseriaatteet (Fundamental Auditing Principles)</b>	<b>Yleiset, tarkastuslajikohtaiset- ja raportointistandardit</b>	<b>100 – 400</b>
<b>4. Yleiset tarkastusohjeet (Auditing Guidelines)</b>	<b>Tilintarkastus-, tuloksellisuustarkastus- ja lainmukaisuustarkastusohjeet sekä ohjeet erityisille tarkastusalueille.</b>	<b>1000 – 2999 3000 – 3999 4000 – 4999 5000 – 5999</b>

Taulukko 3. Issai-standardien tasot

Yleiset tarkastusohjeet sisältävät vaatimuksia ja lisäohjeistuksia tilintarkastukseen, tuloksellisuustarkastukseen ja laillisuustarkastukseen. Niitä kehitetään ja jatkuvasti päivitetään vastaamaan parhaita kansainvälisiä käytäntöjä. Ohjeistukset erityisiin aiheisiin antavat yleisesti vain ohjeistuksia erityisille alueille tai tärkeille aiheille, jotka vaativat ylimpien tarkastusviranomaisten erityistä huomiota. Erityiset ohjeistukset ovat erityisesti jaetun tietona ja parhaiden käytäntöjen tuloksista syntyneitä. (Intosai 2015)

Vaatimukset tilintarkastukselle perustuvat kansainvälisille ISA-tilintarkastusstandardeille ja käytännössä vaikutus näkyy ISSAI-standardeissa siten, että niissä on toisinnettu ISA-standardin teksti, jonka jälkeen on esitetty mukautukset, sovellukset sekä täydentävät määräykset julkisyhteisöjen ja julkistalouden tilintarkastukseen.

ISSAI-standardien soveltamista päättävät ylimmät tarkastusviranomaiset eli Suomessa Valtiontalouden tarkastusvirasto. ISSAI-standardeilla ei ole mitään erityistä asemaa verrattuna kansallisiin lakeihin ja määräyksiin, eikä niiden noudattamatta jättämisestä voi rangaistakaan. (ks. mm. ISSAI 100/7). Kuitenkin valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeet ja laadunhallintajärjestelmä perustuvat juuri näille ISSAI-standardeille (HE 186/2008).

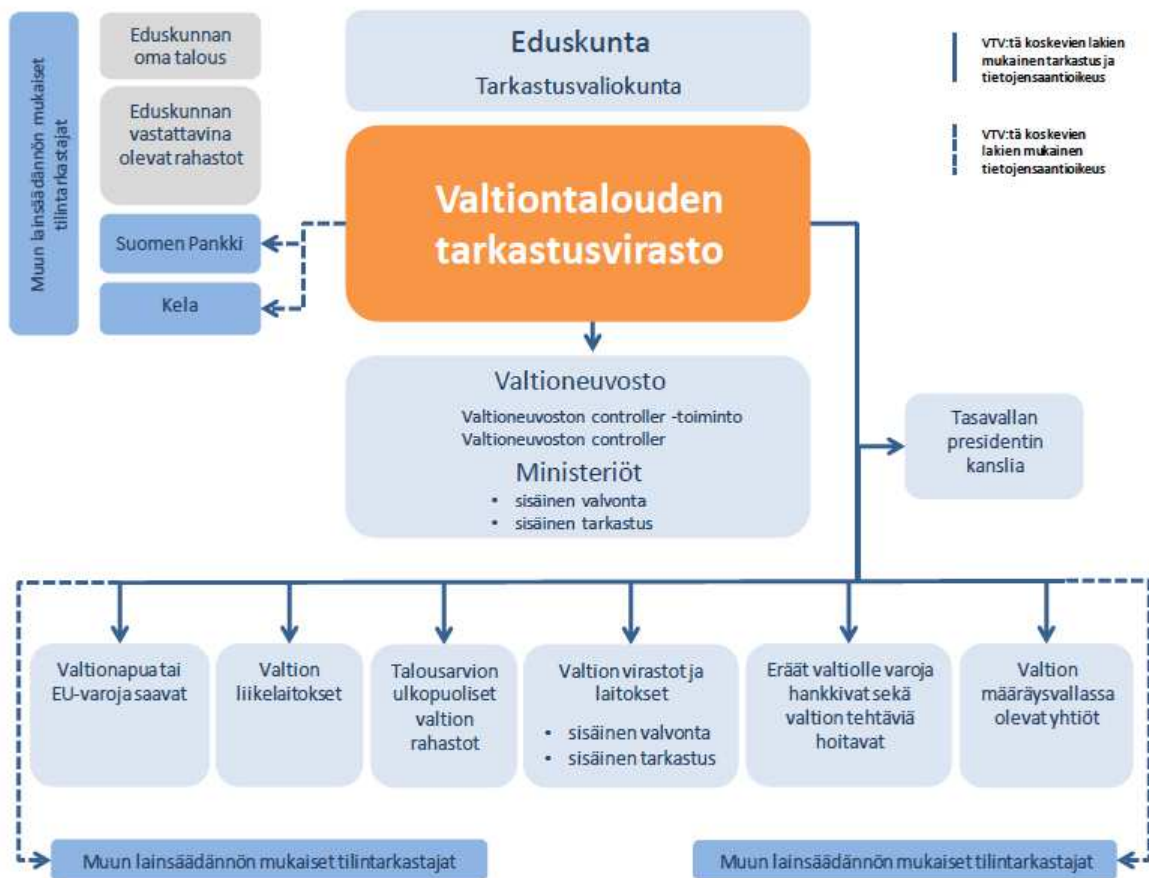
### **Julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan suositukset**

ISSAI standardien lisäksi INTOSAI on luonut myös julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan suositusstandardit (INTOSAI Gov), jotka ovat erotettavissa ISSAI-standardeista ja ne on tähdätty hallituksille ja muille julkisen sektorin toimijoille, jotka ovat vastuutta julkisen varojen johtamisesta tai joita rahoitetaan julkisesti. Ne antavat ohjeistuksen hyvälle hallintotavalle käsittelemällä tehokasta sisäistä valvontaa, luotettavaa sisäistä tarkastusta ja asianmukaisia laskentatoimen standardeja ja raportointia julkiselle sektorilla. (ks. mm. INTOSAI PSC, 2014)

Julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan standardit ja suositukset edustavat yleisesti hyväksyttyä asiantuntijakäsitystä hyvästä tarkastustavasta ja hyvästä julkistalouden hallintotavasta. Näitä soveltamisohjeita ja ISSAI-standardeja voidaan pitää vahvasti normatiivisina periaatteina, koska valtion talousarviosta annetun asetuksen 69 §:llä tarkoitettaneen myös näitä standardeja ja suosituksia.

Julkisen talouden hoidon hyvän hallintotavan suosituksia (Intosai gov) käsitellään tarkemmin kappaleissa 3.5 ja 3.6 ja erityisesti niiden ohjeistuksia liittyen sisäiseen tarkastukseen.

### 3.2 Valtionhallinnon tarkastusjärjestelmä



Kuvio 2: valtiontalouden tarkastusjärjestelmä (VTV 2015)

Yllä olevassa kuvassa on kuvattu valtiontalouden tarkastusjärjestelmä. Valtiontalouden tarkastusvirasto on ylin kansallinen tarkastusviranomainen. Sen tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista. Sillä on laintasoinen oikeus tarkastaa muuan muassa ministeriöiden, valtion liikelaitoksien sekä tasavallan presidentin kanslian taloudenhoidon laillisuutta. Suomen pankin ja kansaneläkelaitoksen taloutta valtiontalouden tarkastusvirastolla ei ole oikeutta tarkastaa, mutta sillä on lain mukainen (mm. PL 90 §) tiedonsaantioikeus kyseisistä yhteisöistä.

Valtion talousarvioista annetulla asetuksessa (1243/1992) on säädetty, että viraston ja laitoksen johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta asetuksen 69 ja 69 a §:ssä edellytettyjen sisäisen valvonnan menettelyjen johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää ministeriöiden, viraston tai laitoksen johdolle sisäisen valvonnan riittävyys ja asianmukaisuus sekä suorittaa johdon erikseen määräämät tehtävät vuosisuunnitelmissa mainittujen tehtävien lisäksi.

Lisäksi valtiovarainministeriön yhteydessä toimii sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta, josta on säädetty valtion talousarvioista annetun asetuksen 71 §:ssä. Neuvottelukunnassa on sisäisen tarkastuksen jaosto, joka on luotu valtiontalouden ja – hallinnon sisäisen tarkastuksen yhteistyön järjestämistä sekä sisäisen tarkastuksen arviointia ja kehittämistä varten. Jaoston puheenjohtaja on valtiovarain controller – toiminnosta. Muut edustajat on valittu kaikilta muilta valtion eri hallinnonaloilta. (VM 2015, neuvottelukunta)

### **3.3 Valtiontalouden tarkastusvirasto**

Valtiontalouden tarkastuksen historia ulottuu Suomessa jopa Ruotsi-Suomen ajalle. Jo keskiajalla suoritettiin kuninkaan puolesta finanssivalvontaa, joka tarkoitti käytännössä sitä, että voudit joutuivat tarvittaessa vastaamaan kuninkaan oikeudessa väärinkäytöksistään kruunun tulojen kannossa. Valtion tarkastusviraston perustamishetkenä kuitenkin pidetään 16.12.1824, jolloin keisari Aleksanteri I vahvisti Pietarissa reglementin senaatin talousosaston alaisuudessa toimivasta Yleisestä revesionioikeudesta ja tämän alaisesta revisionikonttorista. Tuona aikana revisionikonttorin tehtävänä oli tarkastaa valtion tilit, kun taas Yleinen revisionioikeus ratkaisi revisionikonttorin tekemiä muistutuksia. (VTV 2015, historia)

Revisionioikeutta ja – konttoria korvaamaan perustettiin valtion revisionilaitos vuonna 1924. Revisiolaitoksen tarkastustehtävät liittyivät alkuaikoina suurimmalta osin perinteiseen numero- ja laillisuustarkastukseen, mutta myöhemmin tehtäviä ja toimivaltaa laajennettiin käsittämään myös muuan muassa valtionapuja saavat tahot. (VTV 2015, historia)

Revisiolaitoksen seuraaja on Valtiontalouden tarkastusvirasto, joka perustettiin vuonna 1947 annetun lain nojalla. Samalla myös tehtäväalueen painopistettä siirrettiin numerotarkastuksesta kohti tarkoituksenmukaisuustarkastusta. Tarkastusviraston tehtävien kehittymiseen ovat tämän jälkeen vaikuttaneet muuan muassa Euroopan unioniin liittyminen. (VTV 2015, historia)

Vuonna 2000 voimaan tulleen Suomen perustuslain myötä tarkastusvirasto siirtyi eduskunnan yhteydessä toimivaksi itsenäiseksi virastoksi. Tätä ennen tarkastusviraston edeltäjät ovat toimineet joko valtiovarainministeriön tai sitä vastaavan senaatin osaston alaisuudessa. (VTV 2015, historia)

Tarkastusviraston organisaatiosta on määrätty laissa valtionalouden tarkastusvirastosta sekä valtionalouden tarkastusviraston työjärjestyksessä. Työjärjestyksen 1 §:n mukaan tarkastusviraston organisaatio koostuu tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen, politiikan valvonta -toiminnon sekä johdon tuen toimintayksiköistä, jotka toimivat tarkastuksen ja valvonnan sekä eduskuntaraportoinnin toimintayksiköinä. Lisäksi tarkastusvirastossa on hallintoyksikkö, jonka tehtävänä on hallintoasioiden ja ICT-palvelujen hoitaminen, tietopalvelujen ja edellytysten luominen sekä toimialojen tukipalvelujen tuottaminen. (VTV:n työjärjestys 1 §)

Tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikkö toteuttaa viraston tarkastussuunnitelmassa päätetyt tilintarkastukset ja laillisuustarkastukset. Valtion, valtion virastojen ja laitosten sekä kahden valtion talousarvion ulkopuolisen rahaston tarkastaminen ja tilintarkastuskertomuksien laatiminen kuuluu yksikön vastuulle vuosittain. Toiminnan tavoitteena on, että valtion talousarvioita noudatetaan ja että valtion ja tilivirastojen tilinpäätöksissä esitetään oikeat ja riittävät tiedot. Yksikössä valmistuu vuosittain lisäksi 2-4 laillisuustarkastusta. Myös puoluelain ja vaalirahoituslain mukaisten asioiden käsittely sekä puoluerahoituksen ja vaalirahoituksen valvontakertomuksien antaminen eduskunnalle kuuluu yksikön tehtäviin. Tutkimuksen kannalta tämä on relevantin yksikkö, jonka yhteistyötä sisäisen tarkastuksen kanssa selvitetään tarkemmin myöhemmin tutkimuksen empiriaosuudessa. (VTV:n työjärjestys 2 §)

Tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen yksikkö on jaettu tarkastettavien hallinnonalojen mukaan neljään eri tarkastusryhmään. Tarkastuskohteista päätetään luonnollisesta viraston tarkastussuunnitelmissa ja kohdentuminen perustuu viraston strategiaan ja systemaattiseen riskianalyysiin. Tuloksellisuustarkastuksia valmistuu vuodessa 12–15 ja niiden tarkoituksena on tarkastella valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta. Tarkastukset kohdistuvat valtionalouden kannalta merkittäviin toimintoihin, kuten organisaatorakenteisiin ja rahoitusjärjestelmiin, toiminnan ohjaukseen ja johtamiseen ja toiminnan vaikutuksiin ja tehokkuuteen. (VTV:n työjärjestys 3 §)

Finanssipolitiikan valvontatarkastuksen tehtävänä on selvittää, onko valtion taloudellisesta asemasta sekä julkisen talouden kestävydestä annettu oikea ja riittävät kuva. Tarkistus kohdistuu siten finanssipolitiikan päätöksenteon tietoperustan luotettavuuteen ja finanssipolitiikan hallintavälineiden toimivuuteen sekä tavoitteiden saavuttamiseen.

Valtiontalouden tarkastusviraston toimintaa ohjaa eduskunnan valitsema pääjohtaja, jonka toimikausi kestää kuusi vuotta. Pääjohtajan vastuulla on vahvistaa tarkastussuunnitelmat ja päättää valtiopäiväasioina eduskunnalle annettavista kertomuksista sekä tarkastusohjeista. Pääjohtajasta ja hänen tehtävistään säädetään tarkemmin valtiontalouden tarkastusvirastosta annetussa laissa, eduskunnan virkamiehistä annetussa laissa sekä eduskunnan työjärjestyksessä. (mm. Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 8 § ja VTV:n työjärjestys 10 §)

Lisäksi valtiontalouden tarkastusvirastossa toimii myös uhkasakkolautakunta ja neuvottelukunta. Neuvottelukunnan tehtävänä on ylläpitää ja kehittää VTV:n yhteyksiä yhteistyötahoihin, tehdä aloitteita tarkastustoiminnan kehittämiseksi sekä seurata tarkastustoiminnan suuntautumista, tuloksellisuutta ja palvelukykyä eri yhteistyötahojen kannalta (Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 8 §). Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 15 §:n mukaan uhkasakkolautakunnan tehtävänä on asettaa uhkasakkoja saman lain 4 §:n velvoitteiden tehostamiseksi sekä kirjanpidon saattamiseksi tarkastettavaan kuntoon. Lisäksi tarkastusvirastossa voi tarpeen vaatiessa olla myös laatulautakunta ja tieteellinen neuvosto, joiden perusteista säädetään VTV:n työjärjestyksen 9 §:ssä.

### **3.4 Sisäinen tarkastus valtionhallinnossa**

Valtionhallinnon sisäinen valvonta ja tarkastus ovat kehittyneet pitkälti kansainvälisen ja kansallinen kehityksen kanssa. 1970-luvulla sisäinen tarkastus jaettiin passiiviseen ja aktiiviseen tarkastukseen ja sisäinen tarkastus oli osa sisäistä valvontaa. Tuohon aikaan se oli pitkälti taloushallinnon valvontaa ja tarkisti lähinnä taloudellisen informaation tuottamisen lainmukaisuutta. Vuonna 1992 annetun uuden talousarvioasetuksen johdosta sisäisen tarkastuksen asemaa ja tehtäviä ryhdyttiin lopulta viemään enemmän IIA:n standardien suuntaan. (Holopainen ym. 2006, 133–134)

Sisäisen tarkastuksen periaatteet ovat samat kaikissa organisaatioissa ja ne eivät ole riippuvaisia organisaatioista. Käytännössä kuitenkin toiminta- ja valvontaympäristö määrittävät sitä, miten sisäinen tarkastus toimii ja näin ollen esimerkiksi valtionhallinnon toimintaympäristö eroaa

luonnollisesti yksityisten yritysten toimintaympäristöistä. Valtionhallinnossa toimintaa mitataan ensikädessä kansalaisten näkökulmasta, joita voidaan verrata omistajiin. Valtionhallinnossa yksi ominaispiirre on muuan muassa se, että ylintä johtoa valvova hallitus puuttuu ja useinkaan toiminnan organisointi, henkilöstöpolitiikka ja resurssien mitoitus eivät useinkaan ole täysin toimivan johdon päätettävissä, kun viime kädessä resurssien mitoituksesta päättää eduskunta. (Holopainen ym. 2006, 132–139)

Holopaisen ym. mukaan (2006, 134) sisäistä tarkastusta ja sen erityispiirteitä voi käsitellä vain yhdessä sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa ohjaavien normien kanssa, kun kyse on valtionhallinnosta. Johdon vastuu sisäisen valvonnan järjestämisestä on määritetty talousarvion 24 b §:ssä, jonka mukaan:

*”Viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa.*

*Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto.” (Laki valtion talousarvioista 13.5.1998/423)*

Sisäisen valvonnan järjestäminen näin ollen kuuluu ylimmälle johdolle, ei hallitukselle. Tästä johtuen valtionhallinnossa sisäinen tarkastus ei siten raportoisi suoraan hallitukselle vaan ylimmälle johdolle, joka ministeriöissä usein tarkoittaa kansliapäällikköä. Näin ollen mahdollisia ongelmia saattaa seurata siitä, jos sisäinen tarkastus katsoo ylimmän johdon laiminlyövänsä sisäiseen valvontaan kuuluvia velvollisuuksiaan (Holopainen ym. 2006, 134).

Edelleen talousarvioasetuksen 69 §:ssä on määritelty vielä tarkemmin sisäisen valvonnan kattavuutta. Sen mukaan:

*”Viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt (sisäinen valvonta), jotka varmistavat:*

- 1) viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden;*
- 2) viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen; ja*
- 3) viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta.*

*Menettelyiden on käsitettävä viraston tai laitoksen vastattavana tai välitettävä olevien varojen hoito sekä ne viraston ja laitoksen toiminnot ja tehtävät, jotka se on antanut toisten virastojen ja laitosten, yhteisöjen tai yksityisten tehtäväksi tai joista se muuten vastaa. – –”*  
(Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243)

Sisäisen valvonnan menettelyissä on otettava huomioon myös Euroopan yhteisön oikeudesta aiheutuvat toiminaan kohdistuvat vaikutukset (69 a §, *Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243*). Sisäistä valvontaa järjestettäessä tulee ottaa huomioon kansainväliset standardit ja suositukset, joka tarkoittaa käytännössä myös kansainvälisten viitekehyksien, kuten COSO-ERM:n ja IIA:n sisäisen tarkastuksen standardien huomioimista (Holopainen ym. 2006, 135).

Viraston ja laitoksen on vahvistettava omat taloussääntönsä (69 b §, *Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243*), joissa annettava tarkemmat määräykset taloushallinnon organisaatioista ja tehtävistä, menettelyistä ja vastuista taloushallinnon tehtävissä sekä muista olennaisesti sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan vaikuttavista tekijöistä.

Valtion virastojen on arvioitava talousarvioasetuksen 65 §:n mukaan toimintakertomuksessa muuan muassa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä näiden perusteella annettava lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista. Holopaisen ym. mukaan (2006, 136) sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman tavoitteena on:

- 1) viraston johdon ja henkilöstön tietoisuuden lisääminen sisäisen valvonnan merkityksestä;
- 2) systemaattisen ja jatkuvan sisäisen valvonnan ohjauksen ja kehittämisen tukeminen osana toiminnan johtamista ja toteutusta;
- 3) käsityksen antaminen viraston ohjaavalle taholle sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämiskohteista;
- 4) johdon vastuun korostaminen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisessä ja
- 5) yleisen luottamuksen lisääminen viraston toimintaan.

Sisäinen tarkastus luonnollisesti tukee vahvistuslausuman tekemistä, jotta lausuttavista asioista voidaan varmistua.



## Virastojen ja laitoksien sisäinen tarkastus

Virastojen ja laitoksien sisäisestä tarkastuksesta säädetään talousarvioasetuksen 70 §:ssä, jonka mukaan:

*”Viraston ja laitoksen johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta 69 §:n ja 69 a §:ssä edellytettyjen sisäisen valvonnan menettelyiden johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät.*

*Sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on otettava huomioon sitä koskevat yleiset standardit ja suositukset.*

*Määräykset sisäisen tarkastuksen menettelyistä ja asemasta viraston tai laitoksen organisaatiossa annetaan sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä, jonka virasto tai laitos itse vahvistaa. Sisäisen tarkastuksen ohjesääntö on annettava tiedoksi asianomaiselle ministeriölle ja valtioneuvoston tarkastusvirastolle.” (TA-asetus 70 §)*

Talousarvioasetuksen 70 §:n mukaan sisäinen tarkastus on perustettava, mikäli sille on perusteltua tarvetta sisäisen valvonnan kannalta. Käytännössä tämä tarkoittaa, että sisäinen tarkastus on perustettava, jos viraston toiminnan laajuus ja luonne edellyttävät sisäisen valvonnan riittävyyden varmistamista muutoin kuin pelkästään ylimmän johdon toimenpitein.

Sisäistä tarkastusta järjestettäessä on otettava huomioon yleiset standardit ja suositukset. Näillä tarkoitetaan IIA:n sisäisen tarkastuksen määritelmän, IIA:n standardien ja niitä täydentävien ohjeiden huomioonottamista. Holopaisen ym. (2006, 138) mukaan tällä momentilla pyritään takamaan, että virastojen sisäisten tarkastuksien toiminta on sisällöltään ja laadultaan sellaista kuin omistajat ja sidosryhmät odottavat.

Kaikissa virastoissa ja laitoksissa ei ole sisäistä tarkastusta, suurimpana näistä lienee valtiovarainministeriö. Tietyt virastot, kuten sosiaali- ja terveysministeriö, hankkivat sisäisen tarkastuksen ostopalveluina. Yleensä valtionhallinnon sisäisen tarkastuksen yksiköt ovat hyvin pieniä 1-2 henkilön yksiköitä, jotka raportoivat yleensä ylimmälle johdolle, joka esimerkiksi sisäministeriössä tarkoittaa kansliapäällikköä. Ylin johto myös vahvistaa sisäisen tarkastuksen toimintasuunnitelmat.

IIA:n sisäisen tarkastuksen määritelmät ja standardit huomioiden myös valtionhallinnossa sisäinen tarkastus arvioi sisäistä valvontaa, riskienhallintaa sekä johtamis- ja hallintoprosesseja (Holopainen ym. 2006, 138). Tähän kuuluu tuloksellisuuden, laillisuuden, omaisuuden turvan ja ohjauksen edellyttämien tietojen oikeellisuuden arviointi. Keskiössä näin ollen on tuloksellisuus ja vaikuttavuus. Sisäisen tarkastuksen työhön kuuluu arvioida, onko tavoitteita asetettaessa tehty riskianalyysejä tavoitteiden toteutumisesta ja tavoitteiden vaikuttavuudelle ja onko riskeihin vastattu sisäisen valvonnan keinoin. Tarkastuksien yhteydessä sisäiset tarkastukset arvioivat samalla prosessien ja työmenetelmien tuloksellisuutta ja vaikuttavuutta. (Holopainen ym. 2006, 138–139)

### **Sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa tukevia yksiköitä valtionhallinnossa**

Talousarvioasetuksen 71 §:ssä on säädetty valtiovarainministeriön yhteydessä toimivasta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnasta. Kyseisessä pykälässä on mainittu neuvottelukunnan lukuisat tehtävät, jotka käytännössä kaikki liittyvät sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan valvontaan ja seurantaan. Yhtenä tehtävänä on ”—järjestää koulutusta ja yhteistyötä sekä koota yhteen ja levittää hyviä käytäntöjä samoin kuin valmistella ehdotuksia suosituksiksi ja antaa lausuntoja toimialansa asioissa.”.

Lisäksi valtiovarainministeriössä toimii talousarviolaki 24 e §:n mukainen valtiovarain controller – toiminto. Pykälän mukaan:

*”Valtiovarainministeriössä on valtion talouden ja toiminnan ohjaus- ja raportointijärjestelmän laadun ja tilivelvollisuuden varmistamista ja kehittämistä varten valtiovarain controller -toiminto ja siinä valtioneuvoston controller sekä tämän apuna ja sijaisena valtioneuvoston apulaiscontroller, jotka valtioneuvosto nimittää. Valtioneuvoston controllerin ja apulaiscontrollerin kelpoisuusvaatimuksista säädetään valtioneuvoston asetuksella.”*

Valtiovarain controller – toiminnon tehtävänä on muuan muassa sisäisen valvonnan ja siihen liittyvän riskienhallinnon ohjauksesta huolehtiminen sekä valtion vastuulla olevien EU-varojen valvonnasta ja väärinkäytösten vastaisesta toiminnasta valtioneuvoston tasolla (Holopainen ym. 2006, 137). Yllä olevien yksiköiden vaikutusta sisäisen tarkastuksen ja valtiontalouden tarkastusviraston väliseen yhteistyöhön ei tutkimuksessa tarkemmin perehdytä, mutta on mahdollista, että ne nousevat esille tutkielman tutkimusosiossa myöhemmin.

### 3.5 Julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan soveltamisohjeet

Nämä soveltamisohjeet (INTOSAI Guidance for Good Governance) koostuvat muuan muassa seuraavista ohjeista:

- Julkisyhteisöjen sisäisen valvonnan standardien suuntaviivat (INTOSAI Gov 9100),
- Sisäisen valvonnan tehokkuuden ja vaikuttavuuden raportoinnin ohjeet (INTOSAI Gov 9110),
- Sisäinen valvonta: Hallinnon tilivelvollisuuden perusta (INTOSAI Gov 9120)
- Toimintayksikön riskienhallinta (INTOSAI Gov 9130): julkisyhteisöjen COSO-ERM
- Sisäisen tarkastajan riippumattomuus julkisella sektorilla (INTOSAI Gov 9140)
- Sisäisen tarkastuksen ja ylimpien tarkastusviranomaisten toiminnan koordinointi ja yhteistyö (INTOSAI Gov 9150)

Lisäksi soveltamisohjeisiin kuuluu vielä INTOSAI Gov – kirjanpito standardit (eng. Accounting Standards), joihin tällä hetkellä kuuluu 2 eri standardia. Tutkimuksen kannalta relevantimmat ovat yllä luetelluista ohjeistuksista ne, jotka käsittelevät sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta ja ylimpien tarkastusviranomaisten ja sisäisten tarkastajien yhteistyötä ja toiminnan koordinoitua. Jotta ympäristöä, jossa sisäiset ja ulkoiset tarkastajat valtionhallinnossa toimivat, voi ymmärtää, käydään myös muita ohjeistuksia lyhyesti läpi. Kirjanpito standardit rajataan tietoisesti pois ja niitä ei käsitellä tässä tutkimuksessa tämän tarkemmin.

#### **Julkisyhteisöjen sisäisen valvonnan standardien suuntaviivat**

Julkisyhteisöjen sisäisen valvonnan standardien suuntaviivoissa (Intosai gov 9100) on yleisesti käsitelty sisäisen valvonnan määritelmää, sisäisen valvonnan osia sekä rooleja ja vastuita. COSO-malli (COSO-IC) on otettu huomioon myös INTOSAI:n ohjeistuksissa, mutta kuitenkin niin, että eettistä näkökulmaa on painotettu. Tämä johtuu erityisistä yleisistä odotuksista julkiselle toiminnalle. Julkisten organisaatioiden ja muut julkisia varoja käyttävien luotetaan palvelevan julkista intressiä ja käyttävän julkisia varoja harkitusti ja oikein. Sisäisen valvonnan yhtenä tärkeänä tehtävänä on turvata näitä julkisia varoja ja sen vuoksi on haluttu kiinnittää sisäiseen valvontaan huomiota näiden julkisyhteisöjen sisäisen valvonnan standardien avulla. (Intosai 2004, gov 9100)

Sisäisen valvonnan määritelmä ei sinällään tuo mitään uutta sisältöä aiempaan verrattuna, sillä myös tämän ohjeistuksen mukaan sisäisen valvonta on olennainen dynaaminen prosessi jokaisessa

organisaatioissa, jota toteuttaa sekä johto että henkilöstö. Tavoitteena on havaita riskejä ja saada riittävä varmuus tavoitteiden saavuttamisesta toteuttamalla hallittuja, eettisiä, taloudellisia ja tehokkaita toimintoja. (Intosai 2004, gov 9100)

Ohjeistuksessa kuitenkin nimensä mukaisesti käsitelläänkin sisäistä valvontaa erityisesti julkisen sektorin näkökulmasta ja nostetaan esille muutamia erityisesti huomioitavia asioita verrattuna yksityisiin yrityksiin. Ensimmäiseksi nostan ohjeistuksesta esille eettisyyden, joka liittyy läheisesti moraalisiin periaatteisiin. Eettinen käyttäytyminen sekä petoksien ja korruption havaitseminen ja ehkäiseminen ovat tulleet entistä tärkeämmiksi 90-luvulta lähtien. Lisäksi kansalaiset odottavat, että julkisia varoja käytetään viisaasti, yleinen etu perustuu oikeudenmukaisuudelle ja kaikki saavat lakiin ja oikeuteen perustuvaa puolueetonta kohtelua. Ohjeistuksessa on todettu, että julkinen etiikka on hyvän hallintotavan kulmakivi ja edellytys kansalaisten luottamukselle. (Intosai 2004, gov 9100)

Eettisyyden lisäksi toinen tärkeä huomio ohjeistuksessa on tilivelvollisuuden olemassaolo. Tilivelvollisuus tarkoittaa julkisen sektorin kontekstissa sitä, että sekä organisaatiot että yksilöt ovat vastuussa päätöksistään ja toiminnastaan (Intosai 2004, Gov 9100). Nämä pitävät sisällään myös julkisten varojen käytön, oikeudenmukaisuudesta huolehtimisen sekä tehokkuuden kaikki näkökulmat. Tilivelvollisuus täytyy pystyä myös todentamaan. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että pitää pystyä tuottamaan oikea-aikaista, taloudellista ja laadullista informaatiota myös ulkoisille omistajille eli kansalaisille, sidosryhmille ja muille mahdollisille tietoa tarvitseville tahoille. Ohjeistuksessa (Intosai 2004, gov 9100) on todettu, että laadullisen tai ei-taloudellisen informaation on liityttävä toimintatapojen taloudellisuuteen, tehokkuuteen ja vaikuttavuuteen. Tähän kuuluu myös sisäinen valvonta ja sen vaikuttavuus.

Kolmanneksi on nostettava esille lakien ja säännöksiä noudattaminen, joka julkisissa organisaatioissa on erityisen tärkeää. Julkiset organisaatiot saavat lakien perusteella mandaatin kerätä ja käyttää julkisia varoja (mm. verot) niiden toimintoihin. Esimerkkinä erilaisista noudatettavista laista on ohjeistuksessa (Intosai 2004, 10 - 11) nostettu esille budjettilait, kansainväliset sopimukset, hallintolait, kirjanpitolait ja – standardit, ympäristön suojelulait, ihmisoikeudet, tuloverolait sekä petos- ja korruptiolait. Vaikka näitä lakeja on hyvä kaikkien organisaatioiden noudattaa, julkisella sektorilla näiden noudattaminen on edellytys yleiselle luottamukselle julkishallintoa kohtaan ja sen takia niiden noudattamiseen pitää antaa erityistä huomiota.

Resurssien suojaaminen menetyksiä, väärinkäytöksiä sekä petoksia kohtaan on yksi jokaisen organisaation tärkeimmistä tehtävistä. Julkisella sektorilla myös resurssien suojaamisen pitäisi saada erityistä huomiota. Tämä johtuu siitä, että resurssit ovat julkisia varoja ja niiden käyttäminen yleisen edun nimissä yleensä vaatii erityistä syytä. Ohjeistuksessa (Intosai 2004, 11) on todettu, että julkisilla organisaatioilla ei aina ole päivitettyä rekisteriä omaisuudesta, joka tekee ne haavoittuvaisiksi. Tämän vuoksi valvonnan täytyy ulottua resurssien hankinnasta niiden luovuttamiseen tai käyttämiseen.

Ohjeistus nostaa esille, että myös muiden kuin rahassa mitattavien resurssien suojaaminen on tärkeää. Esimerkiksi informaatio, dokumentit ja niiden lähteet sekä kirjanpidon tiedot ovat avainasemassa pyrittäessä avoimeen ja vastuulliseen toimintaan. Niiden on säilyttävä ja ohjeistuksessa muistutetaan (Intosai 2004, 11), että myös ne voivat joutua varastetuksi, tuhoutua tai vaurioitua. Nykyään melkein kaikki tiedot on tallennettu tai ainakin pyritään tallentamaan sähköisesti, niiden turvaamista ei saa unohtaa.

### **Sisäinen valvonta: Hallinnon tilivelvollisuuden perusta**

INTOSAI:n hyvän hallintotavan ohjeistus numero 9120 on luotu muuan muassa yleiseksi viitekehykseksi luomaan ja ylläpitämään tehokasta sisäistä valvontaa, kuvailemaan julkisen hallinnon johtajien ja (sisäisten ja ulkoisien) tarkastajien sääntöjä ja velvollisuuksia liittyen sisäiseen valvontaan ja se antaa yksinkertaisen ohjeistuksen tehokkaan sisäisen valvonnan varmistamiselle. (Intosai 2001, gov 9120)

Ylin johto on vastuussa tehokkaan valvontaympäristön luomisessa jokaisessa organisaatiossa. He ovat vastuussa viime kädessä julkisten varojen käytöstä ja erilaisten valvontakeinojen avulla on mahdollista saada riittävä varmuus siitä, että varoja on käytetty asianmukaisesti. Tämän takia on erityisen tärkeää, että jokainen johtaja ymmärtää tehokkaan sisäisen valvonnan luomisen ja ylläpitämisen tärkeyden. Tarkastajilla, sekä ulkoisilla että sisäisillä tarkastajilla, on oma roolinsa sisäisen valvonnan viitekehysessä. (Intosai 2001, gov 9120)

Tarkastajat ovat osa hallinnon sisäisen valvonnan kehystä ja he eivät ole vastuussa sisäisen valvonnan prosessien implementoinnista. Se on ylimmän johdon tehtävä. Tarkastajien rooli on suorittaa tarkastuksia sisäisen valvonnan ohjeistuksista, käytännöistä ja proseduureista, jotta voidaan siitä, että kontrollit tukevat organisaation tavoitetta. Ohjeistus painottaa jo aiemmin tullutta näkökulmaa

tarkastajien itsenäisyyden tärkeyteen, vaikka he saattavatkin olla osa organisaatiota. (Intosai 2001, gov 9120)

Ohjeistuksessa on lyhyesti viitattu myös erityisesti ulkoisen tarkastuksen rooliin sisäisen valvonnan tarkastamisessa. Useimmat julkiset organisaatiot tarkastetaan myös ulkoisen tarkastuksen toimesta, joka Suomen valtionhallinnossa tarkoittaa yleisimmin valtionalouden tarkastusvirastoa. Ulkoinen tarkastaja useimmiten raportoi ylemmälle tasolle, kuten eduskunnalle, jolle organisaatio on vastuussa. Ulkoinen tarkastaja voi tässä yhteydessä tutkia organisaation sisäistä valvontaa ja ehdottaa parannuksia sisäiseen valvontaan liittyviin asioihin. (Intosai 2001, gov 9120)

Ohjeistus ei tuo juurikaan uutta tietoa valtionhallinnon tarkastamiseen tarkastajien näkökulmasta vaan on lähinnä lyhyt selostus sisäisen valvonnan tärkeydestä. Johtajille se on eräänlainen tarkistuslista sisäisen valvonnan ja tarkastuksen järjestämiselle ja muistuttaa siitä, että ketkä siitä ovat viime kädessä vastuussa.

### **Toimintayksikön riskienhallinta: julkisen sektorin COSO-ERM**

Ohjeistuksessa (Intosai gov 9130) käsitellään kokonaisvaltaisen riskienhallinnan periaatteita julkisella sektorilla ja se luo perustan julkisen organisaatioiden riskienhallinnan arvioimiselle. Ohjeistuksen ymmärtämiselle perusta on aiemmin esitelty ohjeistus numero 9100, joka käsittelee julkisten organisaatioiden sisäisen valvonnan standardien suuntaviivoja. Riskienhallinnassa sisäinen valvonta on sen olennainen osa, johon riskienhallinta myös perustuu. Julkisen sektorin COSO-ERM viitekehysellä on tarkoitus viedä sisäisen valvonnan viitekehystä pidemmälle ja luoda perusteet riskien ja mahdollisuuksien tunnistamiselle ja parantaa sisäistä valvontaan riskien minimoimiseksi ja mahdollisuuksien maksimoimiseksi. (Intosai 2007, gov 9130)

Ohjeistus perustuu COSO-ERM viitekehyselle, mutta huomioon on tässä viitekehyksessä otettu julkisen sektorin erityinen rooli. Yksityisen sektorin COSO-ERM:n mukaan organisaatioiden tavoitteena on tuottaa arvoa sen osakkeenomistajille. Julkisella sektorin organisaatioiden tavoitteena on ohjeistuksen mukaan tuottaa palveluja julkisen edun nimissä ottaen huomioon oikeudenmukaisuus ja julkisten varojen hallinta. Osakkeenomistajat ovat julkisella sektorilla kansalaiset ja heidän valitsevat edustajat. (Intosai 2007, gov 9130)

Jokainen organisaatio kohtaa epävarmuutta ja haasteita. Johdon tehtävänä on määrittellä se, että kuinka suuri epävarmuus voidaan hyväksyä, jotta tuotetaan mahdollisimman paljon arvoa omistajille, joina voidaan pitää kansalaisia. Riskienhallinnan tavoitteena on myös julkisella sektorilla hallita epävarmuutta luovia riskejä tehokkaasti ja mahdollistaa vaikuttavien palveluiden tuottaminen mahdollisimman tehokkaasti ja taloudellisesti ottaen huomioon tasa-arvo ja oikeus. (Intosai 2007, gov 9130)

Riskienhallinta on jatkuva prosessi, jota sovelletaan esimerkiksi strategian luomisessa ja jokaisessa organisaation osassa, joissa voidaan tunnistaa riskejä ja mahdollisuuksia, jotka vaikuttavat organisaation tavoitteiden saavuttamiseen (Intosai 2007, gov 9130). Riskienhallinta on kokonaisuus, joka on otettava tarkastuksissa huomioon. Jotta riskienhallintaa on mahdollista ymmärtää, pitää ensin ymmärtää perusta, johon sitä voi verrata. INTOSAI:n julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan ohjeistus 9130 antaa riskienhallinnanarvioinnille julkisen sektorin COSO-ERM mallin.

### **Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus julkisella sektorilla**

Ohjeistus 9140 käsittelee sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen ja objektiivisuuteen liittyviä asioita julkisella sektorilla sekä myös tapoja, joilla riippumattomuus voidaan saavuttaa.

Sisäisen tarkastus toimii hyvin erilaisissa ympäristöissä ja organisaatioissa, joiden tarkoitus, koko ja organisaatorakenne eroavat paljonkin toisistaan. Lait ja säännökset ovat erilaisia riippuen valtiosta, jossa toimitaan ja lisäksi valtioiden hallintorakenteet ovat erilaisia. Tämän takia ei ole mahdollista luoda spesifejä sääntöjä ja tapoja julkiselle sektorillekaan, jotka toimisivat sellaisenaan kaikissa toimintaympäristöissä. Suositus tunnustaakin ISSAI ja IIA:n ammattistandardit yleismaailmallisina ehtoina, joita voidaan soveltaa erilaisissa ympäristöissä (Intosai 2010, gov 9140). Erilaiset säännökset ja lait huomioonottava soveltaminen onkin välttämätöntä, jotta standardien mukaan on sisäisien tarkastajien mahdollista toimia.

Julkisella sektorilla vaaditaan yhä enemmän ja enemmän läpinäkyvyyttä ja tilivelvollisuutta verrattuna organisaatioihin, jotka rahoittavat toimintansa ensisijassa sijoittajilta saaduilla rahoilla ja toiminnastaan saamallaan tuotoilla. Sisäisestä tarkastuksesta on tullut uusi tekijä tilivelvollisuuden varmistamisessa. Läpinäkyvyyden ja tilivelvollisuuden korostaminen on vaikuttanut merkittävästi siihen, kuinka sisäistä valvontaa implementoidaan, valvotaan ja raportoidaan (Intosai 2010, gov 9140).

Sisäisellä tarkastuksella on merkittävä rooli sisäisen valvonnan toimivuuden varmistamisessa julkisella sektorilla. Siltikään sisäisen tarkastuksen olemassaolo ei pitäisi olla vahvan sisäisen valvonnan substituutti (Intosai 2010, gov 9140). Sisäinen valvonnan systeemin on ensisijaisesti vastattava riskeihin ja sisäisen tarkastuksen tulee tukea ja vahvistaa tätä tavoitetta. Ohjeistus (Intosai 2010, gov 9140) muistuttaa, että sisäisen tarkastuksen rooli on enenemissä määrin kehittynyt oikeanmukaisuuden (eng. compliance) tarkastuksesta hyvän hallintotavan tarkastamiseen ja monissa tilanteissa sisäisen tarkastuksen olemassaolo on välttämättömyys.

Ohjeistus perustelee sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta ja objektiivisuutta viittaamalla IIA:n sisäisen tarkastuksen standardeihin ja eettisiin sääntöihin. Se, että toimiiko sisäinen tarkastaja julkisella tai yksityisellä sektorilla, ei pitäisi olla standardien mukaan relevanttia. IIA:n standardit suosittelevat ohjeistuksen mukaan vahvan sisäisen valvonnan tarkastamista hyvin resursoidulla sisäisen tarkastuksen toiminnolla, joka on olennainen osa hyvää hallintotapaa. Ohjeistus muistuttaa, että julkisella sektorilla vahva hallintoyhteistyö on olennaisen tärkeä, jotta voidaan varmistua riittävästä julkisen palvelun tuottamisesta kansalaisille. (Intosai 2010, gov 9140)

Sekä ylimmällä tarkastusviranomaisella että sisäisillä tarkastajilla riippumattomuus ja objektiivisuus ovat olennaisen tärkeitä tekijöitä tarkastustyötä suorittaessa. Sisäisten tarkastajien riippumattomuus ja objektiivisuus ovat tärkeitä tekijöitä myös ylimmän tarkastusviranomaisen ja sisäisten tarkastuksien yhteistyön näkökulmasta. Siitä on riippuvaista se, että miten ja missä laajuudessa ylimmät tarkastusviranomaiset voivat käyttää sisäisen tarkastuksen työtä hyödyksi (Intosai 2010, gov 9140). Sisäisen tarkastuksen määrittely ja asemointi organisaatiossa on siten kriittinen tekijä, jotta sisäiset ja ulkoiset tarkastukset voivat tehdä yhteistyötä ilman suurempia rajoitteita. Tämä näkökulma huomioiden riippumattomuus ja objektiivisuus eivät vaikuta vain sisäisen tarkastuksen mahdollisuuteen suorittaa laadullista työtä vaan myös paljon laajemmin vaikuttaen sisäisen tarkastuksen yhteistyömahdollisuuksiin yhteen olennaisimpaan yhteistyökumppaniin, ylempään tarkastusviranomaiseen.

### **3.6 Ylimpien tarkastusviranomaisten ja sisäisten tarkastajien yhteistyö**

Ylimpien tarkastusviranomaisten ja sisäisten tarkastajien yhteistyötä julkisella sektorilla käydään julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan ohjeistuksessa 9150 läpi roolien ja vastuiden sekä hyötyjen näkökulmasta. Lisäksi ohjeistuksessa käsitellään yhteistyön potentiaalisia riskejä, yhteistyötapoja sekä aiheita, joissa yhteistyötä voisi muuan muassa tehdä.



Ylimmällä tarkastusviranomaisilla ja sisäisillä tarkastuksilla on toisistaan eroavat ja tarkasti määritellyt roolit. Näillä tarkastustahoilla on kuitenkin yhteisiä tavoitteita, joita ovat muuan muassa hyvän hallintotavan sekä tehokkaan, taloudellisen ja vaikuttavan julkisen sektorin edistäminen. Näitä voidaan parantaa edistämällä tilivelvollisuuden ja läpinäkyvyyden toteutumista julkisten varojen käytössä. Yhteiset tavoitteet tarjoavat monia mahdollisuuksia yhteistyölle ja yhteistyön avulla kummankin osapuolen on mahdollista parantaa toimintaansa. (Intosai 2010, gov 9150)

Sekä sisäisillä tarkastuksilla että ylimmillä tarkastusviranomaisilla on useita tarkastustapoja, joilla saada erilaista tietoa tarkastuskohteesta. Ohjeistuksessa muistutetaan, että ylimmillä tarkastusviranomaisilla on velvollisuus arvioida myös sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta (Intosai 2010, gov 9150). Se ei ole pelkästään ylimmän tarkastusviranomaisen velvollisuus, vaan erittäin hyvä mahdollisuus kehittää toimintatapoja, joilla kokonaistarkastusta voidaan kehittää entistäkin paremmaksi. Tehokas sisäinen tarkastus on toisaalta myös tehokkaan yhteistyön edellytys.

Yhteistyön toteuttamisessa on otettava lait ja säännökset huomioon, koska ne osaltaan määrittelevät sen, että millaista yhteistyötä on mahdollista toteuttaa ja millaiset velvollisuudet sitovat osapuolia (Intosai 2010, gov 9150). Ohjeistus muistuttaa, että yhteistyö useimmiten on ylimmän tarkastusviranomaisen päätäntävallassa (Intosai 2010, gov 9150). Yhteistyö pitäisi nähdä mahdollisuutena parantaa tarkastuksen vaikuttavuutta ja sitä pitäisikin pyrkiä tekemään mahdollisimman laajasti.

Julkisella sektorilla on useita mahdollisia sisäisen tarkastuksien ja ylimmän tarkastusviranomaisen välisiä yhteistyötapoja. Yhteistyön hyödyt maksimoituvat sellaisilla tarkastusalueilla, jotka ainakin osittain limittyvät toisiinsa. Yhteistyötä suunnitellessa tärkeitä asioita ovat standardien tunnistaminen, roolit ja velvollisuudet, hyödyt, potentiaaliset riskit, yhteistyön edellytykset ja tavat sekä alueet, joissa yhteistyötä voi tehdä. Näitä käsitellään seuraavissa kappaleissa.

### **Oleennaisten standardien tunnistaminen**

Sekä ylimpien tarkastusviranomaisten että sisäisten tarkastuksien työn toteuttamiselle olennaiset tekijät ovat riippumattomuus ja objektiivisuus (Intosai 2010, 9140). Yhteistyön toteuttamiselle erityisen tärkeää on erityisesti sisäisten tarkastuksen riippumattomuus. Siitä riippuu se, että miten yhteistyötä voi tehdä ja miten laajasti esim. tarkastusvirasto voi käyttää sisäisten tarkastajien työtä

hyväksi. Sekä ylimmillä tarkastusviranomaisilla että sisäisillä tarkastajilla on omat riippumattomuus standardinsa. Sisäinen tarkastus on yleensä organisaatioissa johdon alainen yksikkö. Tästä huolimatta, sen pitäisi olla organisoitu toiminnallisesti ja organisatorisesti niin riippumattomaksi, kuin on vain mahdollista ottaen huomioon lainsäädännöllinen ympäristö.

### **Roolit ja velvollisuudet**

Kummallakin osapuolelle on selkeästi tunnistettavat roolit. Sisäinen tarkastus työskentelee pääasiassa toimivalle johdolle, jolle se yleensä myös raportoi. Ylin tarkastusviranomainen raportoi ylemmälle lainsäädännölliselle instituutille tai parlamentille, jota suomessa edustaa kansalaisten valitsema eduskunta. Se, että sisäinen tarkastus raportoi myös ylimmälle tarkastusviranomaiselle, vaatii ohjeistuksen mukaan erillistä lainsäädäntöä. (Intosai 2010, gov 9140)

Julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan ohjeistuksen 9100 mukaan sisäiselle tarkastukselle ominaisia ovat tietyt ominaisuudet, joita ovat muuan muassa se, että sisäiset tarkastajat tarkastelevat sisäistä valvontaa jatkuvasti arvioidensa ja suosituksiensa kautta ja sisäinen tarkastus on yleensä johdon perustama. Lisäksi sisäisen tarkastuksen vastuulla ei ole sisäisen valvonnan proseduurien implementointi. Lisäksi on muistutettu, että sisäisen tarkastuksen toiminnon pitäisi hyödyntää jatkuvaa riskiperusteista lähestymistapaa, joka arvioi johdon riskeiksi arvioituja asioita. (Intosai 2010, gov 9150).

Ylin tarkastusviranomainen on yleensä perustettu ylimmän lainsäätäjän toimesta, joka Suomessa on eduskunta. Voi olla myös mahdollista, että ylimmällä tarkastusviranomaisella on joissakin lainsäädännöllisissä olosuhteissa mahdollista tehdä sopimus yksityisen tilintarkastajan kanssa, jotka tekevät tarkastuksen heidän puolestaan (Intosai 2010, gov 9150). Suomessa tällaista järjestelyä ei kuitenkaan ole käytetty varsinkaan ministeriöiden tilintarkastuksien osalta.

Suurimmassa osassa maissa ylimmällä tarkastusviranomaisella on yleensä laajempi velvollisuus raportoida tarkastettavista yhteisöistä kuin yksityisellä sektorilla (Intosai 2010, gov 9150). Ylimpien tarkastusviranomaisten tarkastusalueet sisältävät säännönmukaisuus ja tuloksellisuustarkastuksia, kuten myös laillisuus sekä erityisiä tarkastuksia (ks. mm. ISSAI 100/39/40).

Säännönmukaisuuden tarkastukset tukevat tilivelvollisuuden todentamista koko tarkastettavassa yhteisössä sisältäen tarkastuksen taloushallintojärjestelmiin, sisäiseen valvontaan, sisäiseen

tarkastukseen sekä päätösten asianmukaisuuteen. Lisäksi säännönmukaisuuden raportoinnissa voidaan raportoida asioista, jotka nousevat esille tarkastuksessa ja jotka ylin tarkastusviranomaisen katsoo tärkeiksi esille nostettaviksi havainnoiksi (Intosai 2010, ISSAI 100). Tuloksellisuustarkastus liittyy läheisesti taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden tarkastukseen (Intosai 2010, ISSAI 100).

Ohjeistus muistuttaa, että ylimmällä tarkastusviranomaisella on velvollisuus arvioida sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta. Mikäli sisäinen tarkastus on vaikuttavaa, voi yhteistyö hyödyntää sekä ylimmän tarkastusviranomaisen tarkastajia että sisäisiä tarkastajia (ks. mm. ISSAI 1/3 ja 16).

### **Yhteistyön hyödyt**

Yhteistyöllä voidaan saavuttaa useita hyötyjä sisäisien tarkastuksien ja ylimmän tarkastusviranomaisen välillä. Ohjeistuksessa (Intosai 2010, gov 9150) on lueteltu näistä olennaisimpia, joita ovat muuan muassa:

- Ideoiden ja tiedon vaihtuminen
- Hyvän hallintotavan ja tilivelvollisuuden parantuminen
- Tehokkaammat ja vaikuttavammat tarkastukset
- Päällekkäisen työn vähentyminen
- Pienemmän häiriön aiheuttaminen tarkastettavalle yhteisölle
- Kattavammat tarkastukset
- Tarkastuksen vaikuttavuuden parantuminen

Ideoiden ja tiedon vaihtuminen parantaa kummankin osapuolen tietoutta toisen työstä ja auttaa ymmärtämään sitä ympäristöä, missä kummatkin toimivat. Hyvän hallintotavan ja tilivelvollisuuden parantumiseen vaikuttaa paremmin ajoitetut ja kattavammat tarkastukset. Tarkastuksien vaikuttavuutta parantavat selkeämpien roolien, vaatimusten ja työn sisällön ymmärtämisen parantuminen kummankin toiminnasta, paremmin fokusoidut tarkastukset johtuen parantuneesta dialogista liittyen olennaisiin riskeihin sekä hyödyllisemmät suositukset. Tarkastuksien tehokkuus parantuu, kun yhteistyötä koordinoidaan ja suunnitellaan paremmin sekä sisäisen että ulkoisen tarkastuksen osalta. Samalla tarkastuksien kattavuus paranee ja päällekkäinen työ vähenee. Englen (1999, 65–69) mukaan yhteistyöllä on lisäksi merkittävä vaikutus organisaation tavoitteiden saavuttamiseen, ulkoisen tarkastuksen palkkion/kustannuksien määrään sekä erimielisyyksien määrään toimivan johdon ja ulkoisen tarkastajan välillä.

## **Yhteistyön riskit**

Yhteistyöstä ja sen koordinoinnista syntyy myös riskejä, joita pitäisi pyrkiä hallitsemaan. Näitä riskejä on ohjeistuksen (Intosai 2010, gov 9150) mukaan:

- Kompromissit luottamuksessa, riippumattomuudessa ja objektiivisuudessa
- Mahdolliset intressiristiriidat
- Velvollisuuksien väheneminen
- Erilaisten ammatillisten standardien vaikutus tarkastukseen tai riippumattomuuteen
- Johtopäätösten väärinymmärtäminen käytettäessä toisen työtä hyödyksi
- Mahdolliset erilaiset johtopäätökset merkittävässä asiassa
- Toisen osapuolen merkittävien tarkastushavaintojen raportointi kolmannelle osapuolelle ennen kuin on hankittu riittävästi havaintoja tukevaa asianmukaista evidenssiä
- Yhteistyön ja koordinoinnin määrittelyssä ei ymmärretä toisen osapuolen rajoituksia

Sisäinen tarkastus voidaan organisaatiossa tuottaa myös ulkopuolisen toimittajan puolesta eli ostopalveluna. Joissakin tilanteissa saattaa jopa olla mahdollista, että sama toimittaja toimii sekä ulkoisena että sisäisenä tarkastajana. Ohjeistus muistuttaa, että tämä vaarantaa riippumattomuuden ja objektiivisuuden, joten tätä pitäisi välttää (Intosai 2010, gov 9150). Suomessa valtionhallinnossa osa ministeriöistä ostaa sisäisen tarkastuksen ostopalveluna ulkopuolelta, mutta tilintarkastus on aina valtiontalouden tarkastusviraston vastuulla.

## **Yhteistyön vaatimukset**

Yhteistyön ja sen koordinointi perustuu aina rakennettuun sitoutumiseen, kommunikaatioon, yhteisymmärrykseen ja luottamukseen. Tehokas yhteistyö sisäisen tarkastuksen ja ylimmän tarkastusviranomaisen välillä vaatii sen, että kummatkin osapuolet ovat sitoutuneita ja halukkaita kehittämään koordinaatiota ja tarkastuspalveluita (Intosai 2010, gov 9150). Asiahan on juuri näin. Mikäli yhteistyö jää vain toisen osapuolen vastuulle, tarkoittaa se käytännössä sitä, että sitoutuminen kehittämiseen ei ole parasta mahdollista, jolloin yhteistyön hyödyt voivat jäädä saavuttamatta.

Kommunikaatio on kahdensuuntainen prosessi. Säännöllinen ja avoin kommunikaatio sisäisen tarkastuksen ja ylimmän tarkastusviranomaisen välillä on edellytys menestyksekkäälle yhteistyölle. Tarkastajien on siten löydettävä yhteisymmärrys sille, että milloin ja millä tavalla kommunikointi tapahtuu. Kommunikaatio voi sisältää suunnittelun ja keskustelujen lisäksi muuan muassa myös

tarkastusraporttien vaihdantaa sekä määriteltyjen pääsyoikeuksien antamista toisen osapuolen tarkastusohjelmiin ja -dokumentteihin. Näiden pitää tietysti perustua harkintaan ja ymmärrykseen siitä, että tiedot ovat luottamuksellisia. (Intosai 2010, gov 9150)

Eri osapuolien tarkastajien olisi ymmärrettävä toistensa tavoitteet, tekniikat, metodit ja terminologia, jotta toisen työtä voi käyttää hyödyksi. Yhteisymmärrys on tehokkaan ja vaikuttavan yhteistyön yksi perusta. Ohjeistus ehdottaa, että hyödyllistä saattaisi olla, että tarkastajat kummallakin osapuolella käyttäisivät samantyyppisiä tekniikoita, metodeja ja terminologiaa alueilla, jossa yhteistyötä tehdään (Intosai 2010, gov 9150). Yksi tällainen alue voisi olla sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi. Sisäiset tarkastajat saattavat käyttää riskienhallintaa arvioidessaan apunaan COSO-ERM mallia, mutta ulkoisilla tarkastajilla ei välttämättä tällaista lähestymistapaa ole. Yhteiset metodit ja tekniikat vaativat keskustelua ja kouluttautumista toisen osapuolen käyttämiin metodeihin ja tietysti harkintaa siitä, että miten parhaalla mahdollisella tavalla edistetään yhteisiä tavoitteita.

Luottamus, kuten myös sitoutuminen, on yksi yhteistyön tärkeimmistä edellytyksistä. Toisaalta pitää olla luottamusta siihen, että toinen osapuoli tekee työnsä asianmukaisten hyväksytyjen standardien mukaisesti, mutta myös luottamusta informaation laatuun (Intosai 2010, gov 9150). Informaation pitää olla asianmukaista sekä eettiset edellytykset täyttävää ja tiedon vaihtuminen pitää tapahtua luottamuksellisia väyliä pitkin.

### **Yhteistyötavat ja -muodot**

Ohjeistuksessa (Intosai 2010, gov 9150) on lueteltu joukko erilaisia yhteistyötapoja. Ne toimivat erilaisissa tilanteissa ja niitä olisikin käytettävä toimintaympäristö ja tavoitteet huomioon ottaen. Mitä säännöllisemmin tapaamisia ja tiedonvaihtoa tapahtuu, sitä korkeampana ja yleisempänä yhteistyötä voidaan pitää (ks. mm. ECIIA 2013).

Yhteistyötapoja ovat muuan muassa:

- kommunikointi tarkastussuunnitelmista ja – strategiasta (yhteiset kokoukset)
- säännölliset tapaamiset osapuolien välillä
- sopimukset tiedon jakamiselle
- yhteisten koulutusohjelmien ja – kurssien organisoiminen ja koulutusmateriaalin jakaminen
- tarkastusraporttien vaihtaminen
- metodologioiden kehittäminen

- tarkastusohjelmien vaihtaminen
- pääsyoikeuksien antaminen toisen tarkastusdokumentteihin yms. järjestelmiin
- työnkierto tai työntekijöiden lainaaminen
- yhteistoiminta tarkastuksissa, kuten tarkastusevidenssin keräämisessä tai datan käsittelyssä

Yhteistyö voi olla organisoitu sekä virallisesti että epävirallisesti. Virallinen yhteistyö voi perustua säännöksiin, sopimukseen tai protokollaan, kun taas epävirallisempaa yhteistyö voi olla matalariskisissä tarkastuksissa. Yhteistyö ja sen koordinointi tulisi kuitenkin aina olla dokumentoitua ottaen huomioon asianmukaiset standardit. (Intosai 2010, gov 9150)

Yhteistyön alueita ovat laajasti katsottuna kaikki tarkastettavaan yhteisöön läheisesti liittyvät tarkastusalueet. Näitä ovat muuan muassa sisäisen valvonnan, tilinpäätöksen laillisuuden, tuloksellisuusmittareiden, hyvän hallintotavan sekä riskienhallinnan arvioinnit ja tarkastukset. Tarkastettavan yhteisön järjestelmien ja toiminnallisten prosessien dokumentointi, tarkastustapojen kehittäminen sekä petoksien ja väärinkäytösten tutkiminen ovat alueita, joissa yhteistyötä voi myös harjoittaa (Intosai 2010, gov 9150). Suomen valtionhallinnossa petoksien ja väärinkäytösten tutkiminen ministeriöstä käsin omaan hallinnonalaan koskevassa väärinkäytöksessä voi joskus olla haasteellista johtuen siitä, että tietoa ei saada tai sitä ei olla halukkaita antamaan ministeriölle. Varsinkin tällaisissa tilanteissa yhteistyö valtiontalouden tarkastusviraston ja ministeriön sisäisen tarkastuksen välillä voi olla välttämätöntä asian selvittämiseksi.

### **Yhteistyö tarkastusprosessin aikana**

Ohjeistus luonnollisesti käsittelee yhteistyötä lähtökohtaisesti ylimmän tarkastusviranomaisen näkökulmasta. Suomessa ylin tarkastusviranomainen on valtiontalouden tarkastusvirasto. Ohjeistuksen mukaan yhteistyötä voi tapahtua tarkastusprosessin eri vaiheissa, joita ovat toimeksiannon esivalmistelu, suunnitteluvaihe, tarkastusvaihe ja toimeksiannon viimeistely ja raportointivaiheet. Lisäksi yhteistyötä voi tapahtua tarkastushavaintojen ja suositusten seurannassa. (Intosai 2010, gov 9150)

Esivalmisteluvaiheessa ylin tarkastusviranomainen tulisi pyrkiä ymmärtämään tarkastettavaa yhteisöä ja sen eri toimintoja. Tässä vaiheessa määritellään myös tarkastustyönlaajuus, jota eri toimijat voivat suorittaa. Esivalmisteluvaiheeseen kuuluu myös sisäisen tarkastuksen työn arviointi, jotta voidaan määritellä sen vaikutus ajoitukseen, luonteeseen ja laajuuteen mahdollisesti omassa ylimmän

tarkastusviranomaisen tekemässä työssä. Samalla tulee varmistu siitä, että sisäinen tarkastus todellisuudessa pystyy suorittamaan työnsä riippumattomasti ja objektiivisesti. (Intosai 2010, gov 9150)

Suunnitteluvaiheessa ylimmän tarkastusviranomaisen tehtävänä on valmistella tarkastussuunnitelma ja määrittellä tarkastusstrategia. Samalla saatetaan arvioida sisäisen tarkastuksen työn sopivuutta ulkoisen tarkastuksen tarkastustapaan. Jos arvioidaan, että sisäisen tarkastuksen työstä voisi olla hyötyä, ylimmän tarkastusviranomaisen täytyisi arvioida sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta, objektiivisuutta ja ammatillista sekä teknillistä osaamista sekä sitä, että suorittaako sisäiset tarkastajat työnsä riittävällä huolellisuudella ja mitä rajoituksia työn tarkastuksen suorittamisella mahdollisesti saattaa olla. (Intosai 2010, gov 9150)

Tarkastusvaiheessa sisäisien tarkastajien työ saattaa olla osa olennaista tarkastusevidenssiä, joilla ylin tarkastusviranomaisen voi saavuttaa tavoitteensa tarkastusprosessissa. Ohjeistuksen mukaan ylimmän tarkastusviranomaisen täytyy tällöin arvioida muuan muassa työn tehneen tarkastajan tai tarkastajien ammattitaitoa, onko työ tehty asianmukaisesti, onko se tarkastettu ja dokumentoitu sekä ovatko johtopäätökset johdettu riittävästä ja relevantista tarkastusevidenssistä. Tarvittaessa ylimmän tarkastusviranomaisen täytyy tehdä lisätarkastusta saavuttaakseen varmuus sisäisen tarkastuksen työstä. Sisäisen tarkastuksen työn käytöstä olisi hyvä dokumentoida, että miten se tukee ylimmän tarkastusviranomaisen proseduureja, löydöksiä ja johtopäätöksiä. (Intosai 2010, gov 9150)

Kun sisäisien tarkastajien työt vahvistavat ulkoisien tarkastajien havaintoja ja johtopäätöksiä, voi ylin tarkastusviranomaisen mahdollisesti käyttää sisäisen tarkastuksen työtä. Tämä saattaa laskea ulkoisen tarkastajan työn laajuutta, mutta se ei vapauta riittävän ja asianmukaisen evidenssin hankkimisesta tarkastushavaintojen tueksi. Sisäisen tarkastuksen työtä hyväksikäyttäessä saattaa havaintojen ja raportin välillä esiintyä epäjohtonmukaisuuksia. Tällöin tulisi yhdessä tutkia, että mikä aiheuttaa epäjohtonmukaisuuden ja uudestaan arvioida onko analyysi ja tulkinta tarkastuksen evidenssin perusteella todellakin asianmukainen. (Intosai 2010, gov 9150)

Ylimmän tarkastusviranomaisen tarkastushavaintoihin ja suosituksiin tulisi tarkastettavan organisaation sitoutua. Tämä tarkoittaa suositusten implementointia käytäntöön. Tämän osion osalta voidaan erityisesti tehdä yhteistyötä sisäisien tarkastuksien kanssa. Sisäinen tarkastus voisi yhteistyössä ylimmän tarkastusviranomaisen kanssa seurata havaintojen ja suositusten käyttöönottoa ja kehittymistä yhteisössä, johon sisäinen tarkastus itse kuuluu. (Intosai 2010, gov 9150)

Kaikki edellä olleet vaiheet ovat sellaisia, joissa myös sisäisellä tarkastuksella on mahdollisuus saada tukea työhönsä ja mahdollisesti uusia näkökulmia työnsä toteuttamiseen. Yllä mainittuja tarkastusprosessinvaiheita, joissa ylin tarkastusviranomainen voi tehdä yhteistyötä sisäisen tarkastuksen kanssa, voi ja pitäisi lähestyä myös sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Joka tapauksessa jo sekin, että tarkastusvirasto haluaisi käyttää sisäisten tarkastuksien työtä hyödyksi, vaatii yhteistyötä ja sen suunnittelua. Yhteistyön laadun ja hyötyjen kannalta lienee kuitenkin parasta, että se tehdään mahdollisimman syvässä yhteistyössä ja -ymmärryksessä, että kaikki osapuolet saavat mahdollisimman paljon hyötyä myös omaan työhönsä. Muuten voi olla riskinä, että osapuolien yhteiset tavoitteet eivät täyty, kun jompikumpi osapuoli ei koe saavansa hyötyä yhteistyöstä.

### **Yhteistyön merkitys**

Hyvin hoidetulla ja suunnitellulla ylimmän tarkastusviranomaisen ja sisäisten tarkastajien välisellä yhteistyöllä voi olla erittäin merkittävä vaikutus tehokkaan, taloudellisen ja vaikuttavan julkisen sektorin luomisessa. Tähän päästään edistämällä yhteisiä tavoitteita, kuten hyvän hallintotavan ja tilivelvollisuuden toteutumista organisaatioissa. Yhteiset tavoitteet ovat yhteistyön lähtökohta, mutta ilman sitoutumista, kommunikaatiota, yhteisymmärrystä ja luottamusta yhteistyö ei voi kehittyä pidemmällä ja näin ollen potentiaaliset hyödyt jäävät kokonaan tai osittain saavuttamatta. Sitoutuminen, kommunikaatio, yhteisymmärrys ja luottamus eivät synny tyhjästä vaan vaativat aloitekykyä varsinkin ylimmältä tarkastusviranomaiselta sekä suunnittelua, tapaamisia, keskustelua ja resursseja, joilla näitä voidaan toteuttaa.

Potentiaalisia hyötyjä yhteistyöstä ovat muuan muassa aiemmissä kappaleissa mainitut tilivelvollisuuden parantuminen, tiedon välittyminen ja vaihtaminen, uudet ideat ja näkemykset, parempi tietoisuus sisäisen valvonnan tilasta ja puutteista, sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen laadun parantuminen, kattavammat ja tehokkaammat tarkastukset sekä varmistettu seuranta ja suosituksien ottaminen käyttöön tehokkaasti organisaatioissa. Lisäksi säästöä voi tulla myös kustannuksissa, jos tarkastukset kyetään tekemään yhteistyön ansiosta tehokkaammin ja ilman turhia päällekkäisyyksiä. Hyödyt ovat niin merkittävät, että yhteistyö ei saisi perustua ainoastaan henkilösuhteisiin tai sattumaan. Ylimpien tarkastusviranomaisten on otettava kehitysmuuntoinen asenne yhteistyön kehittämiseen ja ylläpitämiseen ja edistää yhteistyön toteutumista kaikilla tarkastusalueilla riskit huomioiden. Sisäisten tarkastajien vastuulle jää suhtautua rohkeasti yhteistyön tuomiin mahdollisuuksiin ja edistää omalta osaltaan suhteitaan ylimpään tarkastusviranomaiseen yhteisen tavoitteen, paremman julkisen hallinnon, saavuttamiseen. Sisäiset tarkastajat tietysti edistävät



tavoitetta ensisijaisesti oman organisaation osalta ja ylin tarkastusviranomaisen koko valtionhallinnon osalta.

## 4 TUTKIMUSTULOKSET

Tutkimustuloksia esitellään ensin ministeriöiden sisäisien tarkastuksien osalta ja sitten valtiontalouden tarkastusviraston ministeriöiden vastuutarkastajien. Viidennessä luvussa tulokset tiivistetään johtopäätöksiksi ja pohditaan niitä lisää tutkimuskysymysten näkökulmasta.

Kyselylomake koostui kolmesta eri osiosta, jotka käsittelivät tarkastajan taustaa, yhteistyötä yleisesti ministeriöiden ja tarkastusviraston välillä ja viimeinen osio on koostunut tarkentavista kysymyksistä yhteistyöhön liittyen. Kyselylomake toteutettiin nettipohjaisella e-lomake-ohjelmalla, jossa oli mahdollista lähettää rajatulle vastaajajoukolle tunnukset, joilla he pääsivät vastaamaan kyselyyn. Sisäisille tarkastajille (tai sisäisestä tarkastuksesta vastaaville) ja tarkastusviraston ministeriöiden vastuutarkastajille lähetetyt kyselylomakkeet erosivat näkökulman osalta toisistaan. Niissä on kuitenkin pyritty selvittämään samaa asiaa eri näkökulmasta. Kyselyyn vastaaminen tapahtui anonyymisti.

Ensimmäisessä kyselylomakkeen osiossa selvitettiin sisäisestä tarkastuksesta vastuussa olevien ja valtiontalouden tarkastusviraston ministeriöiden vastuutilintarkastajien taustoja. Näitä taustoja oli tarkoitus yhdistellä, mikäli mahdollista, muiden osioiden vastauksiin. Se, että vastauksia lopulta saatiin sisäisistä tarkastuksista seitsemän ja vastuutilintarkastajilta viisi, vaikuttivat siihen, että täysin luotettavasti ei voitu taustoja yhdistää yhteistyön laajuuteen ja tapoihin. Lisäksi mahdollisten kyselyyn vastaajien vähäinen määrä vaikutti siihen, että taustojen perusteella olisi vastaajat pystytty tunnistamaan, kuten eräs vastaaja ansiokkaasti huomautti. Näistä johtuen taustojen vaikutuksia yhteistyöhön käsitellään melko vähäisesti ja muutenkin taustat olivat melko homogeenisiä vastaajilla.

Toisessa kyselylomakkeen osiossa selvitettiin eri kysymyksillä yleisiä yhteistyöhön liittyviä asioita, kuten yhteydenpidon määriä vuoden aikana, syitä yhteydenpitoon sekä sitä, että suorittaako ylempi tarkastusviranomaisen eli valtiontalouden tarkastusvirasto arviointeja sisäisen tarkastajan tekemästä työstä. Alkuoletuksena oli, että sisäisestä tarkastuksesta vastaavat henkilöt tekevät yhteistyötä pääasiassa vain tilintarkastuslinjan tarkastajien kanssa. Tämä hypoteesi perustui siihen oletukseen, että juuri vastuutilintarkastajat ovat niitä henkilöitä, jotka ovat tekemisissä vain tietyn ministeriön kanssa ja eivät juurikaan tekisi hallinnonalarajoja ylittäviä tarkastuksia. Lisäksi tilintarkastus

tapahtuu vuodesta toiseen samantyyppisellä kaavalla, jonka aiheet ovat suurimmalta osin samoja. Näin yhteistyö olisi luonnollisinta ja jatkuvinta juuri näiden tahojen välillä.

Kolmannessa osiossa pyrittiin syventävillä kysymyksillä saada tarkempaa tietoa yhteistyön tavoista ja syistä. Alkueletuksena oli, että yhteistyötavoista raporttien vaihtaminen ja tarkastustyön tukeminen ovat keinoja, joita on helppo toteuttaa ja eivät todennäköisesti vaadi suuria panostuksia. Syitä yhteistyölle voi olla monia. Eduskunnan alaisuudessa toimiva valtiontalouden tarkastusvirasto on juridisesti korkein tarkastusviranominen Suomessa ja siten myös ministeriöihin nähden. Alkueletuksena on ollut, että tarkastusviraston tarkastajan yhteydenotto voi olla yksi suurimmista syistä. Lisäksi henkilökohtaiset suhteet ja hyödyn saavuttaminen lienee asioita, joilla on suuri merkitys yhteistyön alkamiselle, jatkamiselle ja laadulle.

#### **4.1 Tutkimuksen toteutus ja luotettavuus**

Tutkimusongelmiin haettiin siis vastauksia kyselylomakkeilla ministeriöiden sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöiltä sekä Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastus ja laillisuustarkastuksen yksikön ministeriöiden vastuutarkastajilta. Kyselylomake pyrittiin lähettämään henkilöille, joilla todennäköisesti on kokemusta sisäisen tarkastuksen ja tarkastusviraston tarkastajien välisestä yhteistyöstä tai sen olemattomuudesta. Tämän sekä sisäisen tarkastuksen näkökulman vuoksi tarkastusviraston tuloksellisuustarkastusyksikön tarkastajat rajattiin tutkimuksen ulkopuolelle. Heidän tarkastustyö on usein hallinnonalarajat ja siten ministeriörajat ylittäviä, joten tulokset eivät välttämättä näin palvelisi parhaalla mahdollisella tavalla tutkimuksen tarkoitusta. Ministeriöistä puolustusministeriö myös jätettiin tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkimuksen tavoitteena on ollut selvittää sisäisen tarkastuksen yksiköiden ja tarkastusviraston välistä yhteistyötä erityisesti sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Tutkielma on laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus. Kohdejoukko on ollut rajattu ja kyselylomake lähetettiin kahdellekymmenellekolmelle. Kyselylomakkeessa on ollut sekä moni valinta että avoimia kysymyksiä. Tällä on haluttu varmistaa, että vastaajilla on mahdollisuus antaa tärkeää lisätietoa yhteistyöhön liittyen, joita ei välttämättä ole tullut ajatelleeksi kyselylomakkeen tekohetkellä.

Vastauksia saatiin ministeriöiden sisäisiltä tarkastajilta yhteensä 7 kappaletta ja tarkastusviraston ministeriöiden vastuutarkastajilta yhteensä 5 kappaletta. Näin ollen sisäisen tarkastuksien vastausprosentti on ollut 64 % ja VTV:n vastuutarkastajien vastausprosentti 46 %. Koska

kyselylomakkeet lähetettiin melko rajatulle joukolle, vastausprosenttia voidaan pitää mielestäni tyydyttävänä.

## **4.2 Ministeriöiden sisäiset tarkastukset**

Vastauksia saatiin yhteensä seitsemän, kun kyselylomake lähetettiin kahdelletoista henkilölle. Kyselylomake lähetettiin ministeriöiden sisäisestä tarkastuksesta vastuussa oleville. Yleisiä johtopäätöksiä on vastauksista mahdollista tehdä, mutta täysin varmoja vastauksia kyselylomakevastaukset eivät anna ja vaatisi näin ollen jatkotutkimusta asiasta, jossa yhteistyön taustoja ja mahdollisuuksia olisi mahdollista tarkastella syvemmin teemahaastatteluin ja jopa kohdeorganisaatioista käsin.

### **Tarkastajien tausta**

Tarkastajien taustaan liittyvissä vastauksista nousi esille se, että kaikki vastanneet olivat kokeneita tarkastajia. Vain yhdellä vastaajalla kokemusta oli sisäisen tarkastuksen alalta alle 4 vuotta. Sisäisen tarkastuksen tutkintoa ei ollut kenelläkään vastanneista tai sitä ei haluttu tuoda ilmi. Tilintarkastajan ammattitutkinto (JHT, HT tai KHT) löytyi yhteensä ainakin kahdelta vastaajalta, joten myös tilintarkastuksen kokemusta löytyy ja näin ollen todennäköisesti näkemystä siitä, että miten yhteistyötä voisi hoitaa. Myös se, että ainakin kahdella vastaajalla on kokemusta enemmän kuin 4 vuotta tilintarkastuksesta, tukee mahdollisesti yhteistyötä ulkoisen tilintarkastajan kanssa.

Hieman poikkeavaa alkukäsityksiin verrattuna voidaan pitää sitä, ettei kenelläkään vastanneista ollut sisäisen tarkastuksen ammattitutkintoa (CIA). Toisaalta valtionhallinnossa voidaan kokemusta alalta pitää tärkeämpänä kuin ammattitutkintoja. Tutkintoa pidetään mahdollisesti kaupallisena, mutta yksityisellä sektorilla se usein on välttämättömyys pitemmällä tähtäimellä, jos osaamista halutaan myydä. Julkisella sektorilla ei tällaista samanlaista myynti- tai osaamisen todistamispakkoa ole, jos pakosta voidaan puhua. Tärkeintä on, että tekee työnsä hyvin ja vaikuttavasti, tarvetta kilpailla osaamisen kaupallistamisesta ei ole.

### **Yhteistyön yleiset lähtökohdat**

Hypoteesin mukaisesti sisäisestä tarkastuksesta vastaavien henkilöiden ja tarkastusviraston tilintarkastustarkastajien välinen yhteistyö oli yhteydenpitomäärällä mitattuna vilkkainta. Vain yksi

vastanneista on keskimäärin enemmän kuin 5 kertaa yhteydessä tilintarkastajien kanssa vuoden aikana, vajaa puolet vastanneista ovat kolmesta viiteen kertaan yhteydessä ja loput vajaat puolet yhdestä kahteen kertaan yhteydessä tilintarkastajien kanssa. Vaikka kukaan ei vastannut, että ei olisi kertaakaan yhteydessä tilintarkastuslinjan tarkastajan kanssa, on myös yhdestä kahteen kertaan melko vähäinen määrä. Yhteistyö näissä tilanteissa ei liene voi olla kovin syvällistä ja sitä voisi varmasti olla enemmän. Toisaalta yhteistyötä ei kannata tehdä, mikäli siitä ei ole odotettavissa hyötyä. Tämän vuoksi tärkeämpää yhteistyössä yhteydenpitomäärien sijasta on yhteistyön laatu.

Laillisuuslinjan tarkastajien kanssa oltiin vähiten yhteydessä, kun yli puolet sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöistä eivät ole vastauksien mukaan kertaakaan keskimäärin yhteydessä heihin. Korkeimmillaankin yhteydenpitomäärät ovat vain yhdestä kahteen kertaan vuodessa. Yhteistyötä ei vastauksien perusteella juurikaan laillisuustarkastuksissa välttämättä tapahdu tai se ei ainakaan kovin vilkasta ole. Vastaukset eivät anna vastauksia toisaalta siihen, että onko yhteydenpitoa aina tapahtunut laillisuustarkastuksien yhteydessä. Laillisuustarkastuksia tehdään vain vähissä määrin, 2-4 tarkastusta vuodessa (VTV 2016, laillisuustarkastukset), joten tämän perusteella tarkastuksia ei edes tehdä kaikissa ministeriöissä vuosittain.

Toiminnantarkastuslinjan tarkastajiin sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöt ovat yhteydessä alkukäsityksiin nähden huomattavan usein. Vastaajista 29 prosenttia kertoo olevansa keskimäärin kolmesta viiteen kertaan yhteydessä vuosittain toiminnantarkastuksiin liittyen, 57 prosenttia vastaajista yhdestä kahteen kertaan ja vain yksi vastaaja ei ole keskimäärin kertaakaan. Tulokset ovat alkukäsityksiin verrattuna suuria. Toiminnantarkastukset ovat useimmiten hallinnonalarajat ylittäviä kokonaisuuksia, joten yhteydenpito ja yhteistyö voi olla haasteellisempaa organisoita. Toisaalta onnistuessaan yhteistyö voisi tuoda toiminnantarkastuksiin merkittävän lisän ja sitä voitaisiin varmasti näissä tilanteissa myös tehdä.

Kolme selkeää syytä nousi esille, kun vastaajilta kysyttiin syitä siihen, että miksi tarkastusviraston tarkastajaan on oltu yhteydessä. Suurin syy yhteydenpitoon on ollut normaali tiedon vaihto tarkastuksiin liittyen, jonka valitsi 86 prosenttia vastaajista. Seuraavaksi eniten valinnoista keräsivät yhtä suurella osuudella (71 %) sellaiset syyt, kuin tarkastussuunnittelu ja tiedonhankinta tarkastuksiin liittyen. Vastaukset olivat melko lailla alkukäsityksien mukaisia. Myös muut asiat, kuten omiin tarkastuksiin liittyvät ongelmatilanteet ja väärinkäytökset ovat olleet syitä yhteydenpidolle. Lisäksi yksi vastaaja oli kertonut olleensa yhteydessä tarkastusviraston suuntaan esityksien pitämisen ja koulutusmateriaalien tekemisen yhteydessä. Kyselyissä ei selvinnyt, että tehdäänkö koulutuksien

järjestämisissä yhteistyötä. Se voisi mahdollisesti olla yksi hyvä yhteistyön muoto ja kehittää kokonaisvaltaista ymmärrystä tarkastustoiminnoista kaikkien osapuolien välillä. Myös koulutuksien laatu voisi parantua, kun saataisiin esimerkiksi kattavammat koulutusmateriaalit ja niitä yhteiseen käyttöön.

Viimeinen kysymyslomakkeen kysymyksistä liittyi tarkastusviraston tekemään arviointiin sisäisen tarkastuksen tekemästä työstä. Vastaukset olivat odotettuja ja jakaantuivat melko tasaisesti kahden vastatessa, että eivät osaa sanoa. Kaksi vastaajaa (29 %) olivat sitä mieltä, että tarkastusvirasto suorittaa arviointeja heidän tekemästä työstään vuosittain, yksi (14 %) oli sitä mieltä, että arviointeja tehdään, mutta harvemmin kuin vuosittain ja kahden (29 %) vastaukset kertoivat siitä, että tarkastusvirasto ei arviointeja tee. Syitä siihen, että miksei arviointeja tehdä tai se, että siitä ei tiedetä, on monia. Yksi syy siihen saattaa olla, että kaikissa ministeriöissä ei ole selkeää sisäisen tarkastuksen yksikköä tai sisäinen tarkastus saatetaan ostaa ulkopuolelta, jolloin ministeriössä on vain henkilö, joka tästä on organisaation puolesta vastuussa. Tärkeää joka tapauksessa on, että arviointeja tehtäisiin vuosittain ja kohteet olisivat näistä tietoisia. Toimintaa voidaan näin kehittää ja yhteistyötäkin näiden osalta tehdä.

### **Yhteistyön tavat ja keinot**

Raporttien vaihtaminen on tutkimuksen mukaan ollut yleisin yhteistyötapa (71 %) tarkastusviraston ja sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöiden välillä. Toiseksi yleisin tapa on ollut tarkastustyön tukeminen (57 %) ja kolmanneksi yleisin tarkastuspyynnöt. Myös työpapereiden vaihtamista tapahtuu kyselyiden mukaan vähäisissä määrin ja myös lisätietopyyntöjä on tarkastusviraston työpapereista suoritettu.

Suurimmat syyt yhteydenotolle ovat olleet alkuoletuksien mukaisesti tarkastusviraston tarkastajan yhteydenotto (57 %), hyödyn saavuttaminen (57 %) sekä henkilökohtaiset suhteet (43 %). Tarkastuksen haastavuus ei ole kenenkään mielestä ollut pääasiallisena syynä yhteistyöhön. Tästä voidaan todeta, että tarkastukset ovat useasti näin ollen olla mahdollista suorittaa itsenäisesti ministeriöissä, mutta yhteistyöllä on voitu saavuttaa vielä parempia ja vaikuttavampia tuloksia.

Kaikkien vastanneiden mielestä heillä on ollut vähintäänkin vaihtelevasti mahdollisuus kommentoida tarkastusviraston tekemiä tarkastusraportteja ministeriöön liittyvissä tarkastuksissa ennen raporttien julkistamista. Hallinnonalaan liittyvissä tarkastuksissa tarkastusviraston raporttien

kommentointimahdollisuuden vastausjakauma oli samansuuntainen, mutta myös eriäviä vastauksia saatiin. Tarkastusraporttien kommentointimahdollisuuden antaminen sisäisestä tarkastuksesta vastaaville henkilöille on helppo tapa jakaa tietoa tarkastuksista sekä edistää yhteistyötä ministeriön ja sisäisien tarkastuksien välillä. Tämän vuoksi hyvä olisi pyrkiä mahdollisuuksien mukaan siihen, että mahdollisimman usein ainakin sisäisestä tarkastuksesta vastaavilla olisi mahdollisuus kommentoida raportteja.

Suurin osa vastanneista ei ole tai on vain erittäin harvoin (71 %) joutunut hyödyntämään tarkastusviraston laajoja tarkastusmahdollisuuksia liittyen viraston laajaan tiedonsaanti- ja tarkastusoikeuteen. Toisaalta osa vastaajista (29 %) kokee, että on useasti joutunut hyödyntämään tarkastusviraston mahdollisuuksia tarkastuksiin, joka käytännössä tarkoittaa yhteydenottoa ja yhteistyötä vähintäänkin yksittäisissä tarkastuksissa. Tulosten jakautumisen yhtenä syynä voi olla hallinnonalakohtaiset erot tai myös mahdollisesti organisaatio- ja juridiset rakenteet. Esimerkiksi se, ettei organisaatiossa ole selkeää sisäistä tarkastusta erotettavissa, voi olla yksi syy. Yhteistyötä on tehty sekä tarkastusviraston että sisäisestä tarkastuksesta vastaavien henkilöiden aloitteesta.

Vastaajat kokivat yleisesti hyötyvänsä tarkastusviraston työstä ja myös oman työn koettiin hyödyttävän heitä. Alla on listattu vastauksissa nousseita asioita ja keinoja, jotka koetaan hyödyntävän molempia osapuolia:

- Tarkastuskertomukset toisen osapuolen käyttöön
- Kokemuksien ja havaintojen vaihtaminen tapaamisissa
- Vertailutiedon saaminen muilta hallinnonaloilta
- Tarkastuskohteen ehdottaminen tarkastusvirastolle
- Tarkastustyön koordinointi
- Toisen työn hyödyntäminen soveltuvin osin
- Sisäisen valvonnan kehittämistarpeista keskustelu
- Tukeminen hallinnonalan erityiskysymyksissä
- Tiedonvaihto puutteista ja haasteista

Eri vastauksissa nousi osittain samoja ja osittain erilaisia näkökulmia esille. Jokaiselle yhteistä on se, että niitä voidaan toteuttaa todennäköisesti parhaalla mahdollisella tavalla yhteisillä tapaamisilla, jossa jaetaan ja vaihdetaan tietoa tarkastuksista ja samalla koordinoidaan tulevaa tarkastustyötä. Mahdollinen yhteistyö tukee näin ymmärrystä hallinnonalasta ja sen erityiskysymyksistä sekä myös tulevan, vaikuttavamman tarkastustyön suunnittelua.

Yhteistyö näkyy vastausten perusteella monin tavoin sisäisien tarkastuksien tai siitä vastuussa olevien henkilöiden työssä. Yleisimmin vastauksissa nousi esille tarkastusviraston tekemän työn hyödyntäminen vuosisuunnitelman suunnittelussa. Tarkoituksena on ollut päällekkäisen työn välttäminen sekä myös tarkastuksen kohdentaminen havaintojen kautta. Lisäksi yhteistyö koetaan vaikuttavan raportoinnin ja tarkastustyön kehittymiseen, parempaan suunnitteluun, uusien ajatusten ja näkemysten vaihtumiseen. Yksi vastaaja on myös korostanut tarkastusviraston merkitystä tarkastajien välisessä yhteistyössä ja tapaamisissa.

Lisäksi eräässä vastauksessa nousi esille, että tarkastusviraston tarkastukset huomioidaan suunnitelmissa lisäksi siten, että niihin otetaan tarkastusviraston tarkastuksen jatkaminen hieman syvemmälle omassa organisaatiossa. Tarkastustyön jatkuvuuden ja vaikuttavuuden kannalta toisen, organisaation ulkopuolisen, tekemän tarkastuksen jatkaminen syvemmälle omassa organisaatiossa on hyvä esimerkki siitä, kuinka toisen tekemää työtä voidaan hyödyntää edelleen tehokkaasti.

Yhteistyön määrä ja kehittyminen viime vuosina vaihtelee vastausten perusteella eri hallinnonaloilla. Toisaalta vastauksissa nousee esille, että yhteistyö on kehittynyt ja ollut vilkasta viime vuosina, mutta toisaalta yhteistyön määrä on vaihdellut ja jopa vähentynyt. Syitä tähän voivat olla tarkastajien erilaiset työskentelytavat, henkilövaihdokset ja aiemmin esille tulleet asiat, kuten henkilökohtaiset suhteet ja yhteydenottojen vähentyminen. Tämän perusteella voidaan epäillä, että yhteistyö voi olla melko henkilösidonnaista eikä pysyviä prosesseja ole luotu. Pysyvien prosessien ja toimintatapojen luominen sekä raportointi olisivat tärkeitä kehittämisen alueita, jotta yhteistyön jatkuvuus voidaan henkilövaihdoksista huolimatta turvata vähintäänkin riittävällä halutulla tasolla.

Vastauksissa on noussut esille jossain määrin, että tuloksellisuustarkastus voisi ottaa enemmänkin yhteyttä sisäiseen tarkastukseen ja yhteistyö voisi olla vilkkaampaa. Lisäksi eräs vastaaja on ehdottanut, että tarkastusmenetelmiä ja – tuloksia voisi VTV jakaa sisäisen tarkastuksen käyttöön. Toisaalta erään vastauksen kommentoinnissa on tuotu esille, että VTV ei hyödynnä välttämättä esimerkiksi COSO-mallin käyttöä sisäisen valvonnan arvioinnissa, jonka johdosta saattaa asianomaiset analyysit olla puutteellisia sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Esimerkiksi yhteisien koulutuksien suunnittelu ja järjestäminen, koulutusmateriaalin jakaminen ja tarkastusmetodologioiden kehittäminen yhdessä voisivat olla keinoja vastata näihin kehittämiskohteisiin- ja haasteisiin.



### **4.3 Valtiontalouden tarkastusviraston ministeriöiden vastuutarkastajat**

Vastauksia saatiin yhteensä viisi, kun kyselylomake lähetettiin yhdelletoista henkilölle. Kyselylomake lähetettiin ministeriöiden tilintarkastuksen vastuutarkastajille. Vastausprosentti jää alle puoleen, joten sitä voidaan mielestäni pitää melko huonona. Johtopäätöksiä on mahdollista vastauksista tehdä, mutta niitä täytyy tarkastella vastausprosentti huomioiden. Yhden vastaajan vastauksilla on suuri vaikutus eri kysymyksien lopputulokseen, joten täysin varmoja johtopäätöksiä ei ole mahdollista tehdä ja siten asia vaatisi lisätutkimusta aiheesta.

#### **Tarkastajien taustat**

Sisäisien tarkastajien vastuuhenkilöiden tapaan kaikki vastanneet ministeriöiden vastuutilintarkastajat olivat kokeneita tarkastajia, joilla kaikilla on enemmän kuin 4 vuotta kokemusta valtiontalouden tarkastamisesta. Varmasti tyypillistä, että vastuutarkastajat yleensä ovat kokeneempia henkilöitä, kuin muut tarkastajat. Tutkimuksen kannalta vankka kokemus on hyvä asia ja kompensoi hieman huonoa vastausprosenttia. Vastajilla on todennäköisesti siten kokemusta yhteistyö tavoista, laadusta ja määrästä pitkällä ajanjaksolla.

Julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksen ammattitutkinto (JHT/JHTT) oli kyselylomakkeen vastauksien perusteella yhteensä 60 prosentilla vastaajista. Sisäisien tarkastajien vastuuhenkilöiden vastauksiin verrattuna alaan liittyvä tutkinto löytyy useammalta, mutta ei läheskään kaikilta. Tutkinnon olemassaolo ei näytä olevan myöskään tilintarkastuksen puolella ehdoton vaatimus ja tae laadusta verrattuna siihen, että työskentelisi yksityisellä sektorilla.

Sisäisen tarkastuksen kokemusta ei ollut kenelläkään vastanneista. Yhteistyön kannalta tämä voi olla mahdollisesti heikkous tai ainakin huomioon otettava näkökulma, kun yhteistyötä suunnitellaan. Molemminpuolista toiminnan ymmärtämistä voidaan parantaa tapaamisilla ja keskusteluilla, yhteisillä koulutuksilla ja vaikkapa vapaaehtoisilla työn kierroilla. Jälkimmäisin tosin voi olla hieman haastava toteuttaa vaatien tarvittaessa lisäkouluttautumista. Vastauksien perusteella lienee harvinaisempaa se, että sisäisestä tarkastuksesta siirryttäisiin ulkoiseen tarkastukseen kuin toisinpäin.

## **Yhteistyön yleiset lähtökohdat**

Suurin osa vastanneista (60 %) kertoivat olleensa yhteydessä ministeriön sisäisiin tarkastuksiin keskimäärin yhdestä kahteen vuodessa. Yksi vastanneista (20 %) on ollut enemmän kuin viisi kertaa yhteydessä ja yksi ei ollenkaan, jota tosin selitetty avoimissa vastauksissa sillä, että kohdeorganisaatiossa ei ole sisäisen tarkastuksen yksikköä. Yhdestä kahteen kertaan on melko vähän tiiviin ja laadukkaan yhteistyön kannalta ja tuskin kovin syvälliseen yhteistyöhön voi näillä määrillä päästä. Vastauksien perusteella sisäisestä tarkastuksesta vastuussa olevat henkilöt kokevat olevansa enemmän yhteyksissä tarkastusviraston tarkastajien kanssa kuin toisinpäin. Tähän yksi selitys voi olla se, ettei kohdeorganisaatiossa välttämättä ole selkeää sisäisen tarkastuksen yksikköä. Vastauksia ei voi toisaalta myöskään täysin verran toisiinsa johtuen siitä, että niistä ei selviä toista osapuolta.

Normaali tiedonvaihto tarkastuksiin liittyen sekä tarkastussuunnittelu ovat olleet yleisimpiä (80 % vastanneista) syitä yhteistyölle. Lisäksi tiedonhankinta tarkastuksiin liittyen on ollut syynä yhteydenpidolle (60 % vastanneista). Tulokset ovat hyvin samansuuntaisia sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöiden vastauksien kanssa.

Suurin osa vastanneista (80 %) on todennut, etteivät suorita arviointeja ministeriön sisäisten tarkastuksien tekemästä työstä ja loputkin (20 %) vain harvemmin kuin vuosittain. Arviointeja pitäisi suorittaa enemmän varsinkin siinä tapauksessa, jos yhteistyötä halutaan syventää ja sisäisen tarkastuksen työtä halutaan käyttää hyödyksi ja sen laadusta varmistua. Arviointien suorittamisen vähyyteen voi olla syynä tosin se, että ministeriöstä puuttuu selkeä sisäisen tarkastuksen yksikkö. Näissä tapauksissa on hyvä olla selvillä siitä, että mitä mahdollisia tarkastuksia ministeriössä mahdollisesti tehdään joko sisäisesti tai ulkopuolelta ostetun sisäisen tarkastuksen puolesta. Sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöiden vastaukset hieman erosivat ministeriöiden vastuutilintarkastajien vastauksista. Sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöistä puolet oli sitä mieltä, että tarkastusvirasto suorittaisi arviointia heidän työstään, vaikkei välttämättä vuosittain.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on aina myös vastuussa johtopäätöksistään, vaikka se käyttäisikin sisäisen tarkastuksen työtä hyödyksi omissa tarkastuksissaan. Sisäisen tarkastuksen työn käyttämisellä ei siten ole vastuuta alentavaa vaikutusta. Tästä johtuen tarkastusviraston tilintarkastajien tulisi jopa vuosittain arvioida kohdeorganisaation sisäisen tarkastuksen suorittamaa työtä, jotta se voi varmistua siitä, että millä tavalla ja missä laajuudessa sisäisen tarkastuksen työtä se voi käyttää hyödyksi omassa työssään. Työnarviointi voisi samalla hyödyntää myös sisäisen

tarkastuksen ja miksei myös tarkastusviraston toimintaa. Se tulisi tapahtua avoimen ja keskustelevan yhteistyön kautta, jossa aidosti pyrittäisiin ymmärtämään kummankin osapuolen näkökulmia velvollisuuksineen.

### **Yhteistyön tavat ja keinot**

Raporttien vaihtaminen on yleisin tapa myös vastuutilintarkastajien vastauksien perusteella. Lisäksi vastauksissa nousi (60 %) esille myös tarkastustyön tukeminen yhteistyömuotona. Eräs vastaaja toi esille tarkastuksen suunnittelun merkityksen päällekkäisyyksien välttämiseksi, mikä on yksi yhteistyön tuomista hyödyistä myös julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan suositusten mukaisesti. Työpaperien vaihtaminen, tarkastuspyynnöt sekä lisätarkastukset eivät vastauksien perusteella ole yhteistyön muotoja.

Tilintarkastusstandardit ja hyödyn saavuttaminen ovat olleet suurimpia syitä yhteistyölle vastauksien perusteella. Lisäksi sisäisen tarkastuksen yhteydenotto ja tarkastuksen haastavuus ovat olleet vähäisissä määrin syitä yhteydenpidolle. Sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöiden vastauksiin verrattuna henkilökohtaiset suhteet eivät ole saaneet kyselyn perusteella painoarvoa ollenkaan yhteistyön syyksi, kuten ei myöskään johdon ohjeistus.

Sähköpostitse (80 %) ja henkilökohtaiset tapaamiset (60 %) ovat olleet pääasiallisin yhteydenpitokeino. Henkilökohtaiset tapaamiset nousivat myös sisäisen tarkastuksen vastauksissa eniten vastauksia saaneeksi yhteistyön toteuttamisvälineeksi. Henkilökohtaiset tapaamiset ovat varmasti se tärkein keino yhteistyön toteuttamiselle ja tiedon liikkumiselle, joita muut yhteydenpitokeinot tukevat. Yhteistyötä on tehty sekä tarkastusviraston että sisäisen tarkastuksen aloitteesta, kuten myös sisäisen tarkastuksen vastuuhenkilöiden vastauksista kävi ilmi.

Ministeriöiden vastuutarkastajat kokevat pääsääntöisesti kummankin osapuolen hyötyvän yhteistyöstä. Eräs vastaaja on todennut, että sisäisillä tarkastuksilla on usein tietoa sellaisista asioista, jotka eivät asiakirjoista tai muuten tule esille ja usea vastaaja on todennut tärkeänä havaintojen varmistamisen. Havaintojen varmistaminen ja tarkemman ja ajankohtaisemman tiedon saaminen ovat yhteistyön tuomia välittömiä hyötyjä.

Yhteistyö näkyy ja vaikuttaa vastuutilintarkastajien työssä vastauksien perusteella erityisesti suunnitteluvaiheessa. Vastauksissa on todettu, että joiltakin osin tehtävä tarkastus saattaa tarkentua,

suunnitelma ja riskianalyysi täydentyä sekä saadaan ajankohtaista tietoa hallinnonalan tilasta. Ainakin yhden vastaajan mielestä raportit menevät sisäiselle tarkastukselle tiedoksi ja yleensä heillä on myös mahdollisuus kommentoida raporttiluonnoksia. Lisäksi tilikauden aikaiset keskustelut ovat erään vastaajan mukaan antaneet sisäiselle tarkastukselle suuntaa siihen, että mihin aiheisiin tarkastuksia kannattaisi suunnata. Eräässä vastauksessa on todettu, että yhteistyö ei suoranaisesti näy hänen tekemässä työssä juurikaan.

Yhteistyön määrä ja tavat ovat vastauksien perusteella pääasiassa pysyneet samana viimeiset vuodet ja vain yhden mielestä yhteistyötä on enemmän kuin aikaisemmin. Yhteistyö koetaan tärkeänä ja eräs vastaaja nosti esille positiivisena asiana sen, että useimmiten vastapuolella on myös hänen (tarkastusviraston) näkemyksiä ymmärtävä taho, joka tukee (toivottavasti) suositusten läpimenoa ministeriöissä.

## 5 YHTEENVETO TUTKIELMAN TULOKSISTA

Tutkielman tavoitteena on ollut hakea vastauksia siihen, että millaisissa asioissa sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyötä tehdään ja miten se on koordinoitu ja järjestetty valtionhallinnossa. Tarkoituksena on ollut samalla selvittää, että mihin yhteistyö perustuu ja mitkä asiat vaikuttavat yhteistyön määrään ja laatuun. Samalla on saatu tarkastajien kokemuksia ja tuntemuksia yhteistyön hyödyllisyydestä. Kyselytutkimuksen keinoin selvitettiin ministeriöiden sisäisten tarkastuksien vastuuhenkilöiden sekä valtiontalouden tarkastusviraston ministeriöiden vastuutilintarkastajien näkemyksiä ja kokemuksia yhteistyön syistä, tavoista ja laadusta.

Normaali tiedonvaihto, tarkastussuunnittelu ja tiedonhankinta ovat yleisimmät syyt yhteydenpidolle. Sisäisten tarkastuksien vastuuhenkilöt ottavat tarkastussuunnittelussaan huomioon tarkastusviraston tekemän työn ja tilikauden aikaiset keskustelut antavat suuntaa siihen, mihin tarkastuksia kannattaa suunnata. Tarkastusviraston suunnitelmiin tiedonvaihdolla on niitä tarkentavia vaikutuksia ja samalla saadaan tietoa koko hallinnonalan tilasta. Suunnitteluun yhteistyöllä pitäisikin olla suuri vaikutus, sillä yhteistyön avulla voidaan välttää päällekkäisyyksiä, kohdistaa tarkastusta molempien osapuolien mielestä tärkeisiin alueisiin ja saada näin mahdollisimman kattavasti tarkastettua kohdeorganisaatio sekä ulkoa että sisältäpäin ja edistettyä samalla hyvän hallintotavan toteutumista.

Tarkastuspyynnöt tulevat pääasiassa sisäisiltä tarkastuksilta. Ne ovat luonnollinen ja helppo tapa tehdä yhteistyötä, joiden suorittamiseen voisi tarkastussuunnitelmissa kohdistaa päiviäkin. Osa sisäisistä tarkastajista on joutunut hyödyntämään tarkastusviraston laajempia tarkastusoikeuksia työhön liittyvissä asioissa useasti, joten tarkastuspyyntöjen toteuttamiselle on selkeä kysyntä. Näin ollen sisäinen tarkastus voisi tehdä tarkastuspyynnön asioista, joita tarkastusviraston olisi mahdollisesti asemastaan johtuen helpompi tarkastella, mutta myös tarkastusvirasto voisi omien tarkastuspyyntöjen avulla entistäkin paremmin varmistua halutun asian tai raporttinsa oikeellisuudesta.

Hyvän hallintotavan suositus 9150 (Gov 9150, 2010) mainitsee useita yhteistyötapoja (ks. s. 47), jotka antavat ideoita myös siihen, että miten yhteistyötä voisi edelleen laajentaa ja parantaa yhteistyötapojen kehittämisen myötä. Näitä ovat muuan muassa sopimukset ja muut järjestelyt tiedon jakamiselle, yhteiset koulutustilaisuudet ja kurssit, oikeudet toisen tarkastusdokumentaatioon, yhteisten tarkastusproseduurien kehittäminen ja miksei myös yhteiset tarkastukset. Tutkielman

perusteella ei voida todeta, että tapahtuuko näitä muitakin tapoja. Mainitut tavat ovat asioita, joita voisi ennakkoluulottomasti ja rohkeasti lähteä kehittämään ja toteuttamaan pyrkiessä yhä parempaan tarkastuksen tuottavuuteen, taloudellisuuteen ja vaikuttavuuteen ja sitä kautta yhä parempaan julkiseen hallintoon.

Pääasialliset syyt yhteydenpidolle ovat osittain erilaiset näkökulmasta riippuen. Sisäisille tarkastuksille pääasialliset syyt yhteistyölle ovat tarkastusviraston tarkastajan yhteydenotto, hyödyn saavuttaminen sekä henkilökohtaiset suhteet, kun taas tarkastusviraston tarkastajille hyödyn saavuttamisen lisäksi syynä ovat tilintarkastusstandardit. Tarkastusviraston tarkastajilla on mielestäni suurin mahdollisuus yhteistyön kehittämiseen ja siten myös osaltaan vastuu siihen. Ottaen huomioon tarkastusviraston juridisen aseman ja mahdollisuuden tehdä tarkastuksia, ensisijainen vastuu yhteistyön toteuttamisesta ja kehittämisestä on perusteltua. Eräs vastaaja nosti esille tarkastusviraston olennaisen roolin hallinnonalalla tehtävässä tarkastajien välisessä yhteistyössä ja tapaamisissa, joten tarkastusvirasto toimii myös eräänlaisena yhteistyön edistäjänä.

Yhteistyötä tehdään kummankin osapuolen aloitteesta ja toteuttamistapoja ovat erityisesti henkilökohtaiset tapaamiset sekä puhelin- että sähköpostikeskustelut. Yhteistyön määrää ja yhteydenotot vaihtelevat paljon. Osa on yhteydessä toiseen osapuoleen kolmesta viiteen kertaan tai jopa enemmän, kun taas osa on vain yhdestä kahteen kertaan. Yhteydenpitomääriä voidaan pitää yleisesti melko vähäisinä verrattuna esimerkiksi ECIIA:n kannanottoon (2013, position paper), jonka mukaan säännöllinen tai korkea yhteistyö sisältää muuan muassa säännöllisiä tapaamisia ajankohtaisista asioista, toisen osapuolen pitämistä ajan tasalla jatkuvasti ja näkemyksien vaihtoa tarkastuksen metodologeista ja kehyksistä yhteisymmärryksen luomisessa.

Yhteistyö voi olla virallista tai epävirallista. Epävirallinen yhteistyö on vapaampaa ja joissakin tapauksessa varmasti hedelmällisempää, mutta se vaatii sitä, että tarkastajat tuntevat toisensa ja ovat halukkaita tekemään yhteistyötä. Jos yhteistyöhön halutaan virastoissa ohjata ja eikä se olisi henkilökohtaisista suhteista tai henkilövaihtoista riippuvaista, tarvitaan myös riittävää virallista ohjeistusta ja sääntelyä.

Yhteistyö hyödyttää kumpaakin osapuolta, kun kokemuksia ja havaintoja vaihdetaan tapaamisissa, vertailutietoa annetaan ja saadaan muilta hallinnonaloilta, tarkastuspyyntöjä lähetetään ja tarkastusraportteja annetaan toisten tietoon ja kommentoitavaksi. Tarkastuksista saadaan yhteistyön keinoin kattavampia, puutteita ja haasteita ymmärretään paremmin ja päällekkäisyyksistä vältytään.

Lisäksi hyötyjä ovat erityisesti lisätiedon ja vahvistuksien saaminen omille havainnoille myös toiselta osapuolelta.

Yhdessä sisäisen tarkastuksen vastauksessa tuotiin esille, että yhteistyö on vastaajan mielestä kehittynyt muutaman vuoden aikana myönteisesti ja pidemmällä ajanjaksolla vieläkin enemmän. Yhteistyön kehittymiseen hän olettaa olevan syynä avoimempaan keskusteluun pyrkimisen. Avoimempi keskustelukulttuuri on yksi yhteistyön perusteista. Julkisen taloudenhoidon hyvän hallintotavan suositusten mukaan (gov 9150, 2010) yhteistyön perusta rakennetaan sitoutumisen, kommunikaation, yhteisen ymmärryksen ja luottamuksen varaan. Kaikkien osapuolien pitää olla valmiita pyrkimään tehokkaan yhteistyön ja tarkastuspalvelujen luomiseen, avoimen keskustelukulttuurin mahdollistamiseen, yhteisymmärrykseen pääsemiseen muuan muassa tavoitteista ja tekniikoista sekä luottamuksellisen ilmapiirin luomiseen. Luottamuksellisen ilmapiirin luominen vaatii muuan muassa sitä, että voidaan luottaa, että toinen tekee työnsä relevanttien tarkastusstandardien mukaan. Jotta yhteistyö voidaan toteuttaa parhaalla mahdollisella tavalla, on perustan oltava ensin kunnossa. Nämä vaativat aikaa, tapaamisia ja varsinkin suunnittelua.

Tutkielman tuloksena syntyi useita avoimeksi jääneitä kysymyksiä, joihin tutkielma ei pystynyt tässä laajuudessa vastaamaan ja ne vaatisivat vielä jatkotutkimusta. Tällaisia avoimia kysymyksiä ovat muuan muassa, että miten parhaalla mahdollisella tavalla voidaan edistää yhteistyötä, mitkä yhteistyötavat ja -keinot olisivat nykyisessä lainsäädännöllisessä ympäristössä mahdollisia, miten sisäisen tarkastuksen organisoimistapa vaikuttaa yhteistyöhön, millaista yhteistyötä eri tilanteissa voisi tehdä esimerkiksi ulkoa ostetun sisäisen tarkastajan kanssa ja miten luoda sellaiset prosessit yhteistyön järjestämiseen, että se ei olisi niin henkilöriippuvaista. Lisäksi ajatus yhteisestä ministeriöiden ja hallinnonalojen sisäisistä tarkastuksista on mielenkiintoinen yhteistyön ja paremman julkisen hallinnon näkökulmasta.

## LÄHTEET

- Ahokas, Niina 2012. Yrityksen sisäinen valvonta. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Asetus valtion talousarviosta 1243/1992. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1988/19880423>
- ECIIA (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing) 2005, Position paper on Internal Auditing in Europe, February 2005.
- ECIIA (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing) 2013, Position paper on Improving Co-operation Between Internal And External Audit, November 2013.
- Endaya, Khaled Ali 2014. Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors. Research Journal of Finance and Accounting, vol. 5 No.9 2014.
- Engle, T.J. 1999, Managing External Auditor Relationship. The internal Auditor, vol. 56 Issue 4 1999.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja – talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta (HE 186/2008).
- Heikkilä, Tarja. 2014. Tilastollinen tutkimus. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Holopainen, Atte, Koivu, Eila, Kuuluvainen, Antero, Lappalainen, Keijo, Leppiniemi, Jarmo, Mikola, Matti & Vehmas, Keijo. 2006. Sisäinen tarkastus. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Holopainen, Atte, Koivu, Eila, Kuuluvainen, Antero, Lappalainen, Keijo, Leppiniemi, Jarmo, Mikola, Matti & Vehmas, Keijo. 2013. Sisäinen tarkastus. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- IIA's Position Paper on the Role of Internal Auditing in Resourcing in the Internal Audit activity, January 2009.
- Internal Control – Integrated framework 1992, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). AICPA, New York.
- International Organization of Supreme audit Institutions (INTOSAI) 2015. Strategic plan 2011-2016. Sähköinen versio: <http://www.intosai.org/uploads/intosaispenglishv9web.pdf>. Luettu: 26.12.2015.
- International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 2007. Statues. <http://www.intosai.org/about-us/statutes.html>. Luettu 26.12.15.
- International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 2007. 1 artikla. <http://www.intosai.org/about-us/statutes/article-1-name-and-purpose.html>. Luettu 26.12.15.
- International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 2007. 2 artikla. <http://www.intosai.org/about-us/statutes/article-2-participation.html>. Luettu 26.12.15.
- International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 2015. Membership list, <http://www.intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html>. Luettu 26.12.2015.



International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 2015. ISSAI executive summaries. <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>. Luettu: 26.12.2015.

The Institute of Internal Auditors 2012. International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing (Standards). <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>

INTOSAI GOV 9100 2004. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.

INTOSAI GOV 9110 1998. Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAIs Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls.

INTOSAI GOV 9120 2001. Internal Control: Providing a Foundation for accountability in Government.

INTOSAI GOV 9130 2007. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management.

INTOSAI GOV 9140 2010. Internal Audit Independence in the Public Sector.

INTOSAI GOV 9150 2010. Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector.

INTOSAI Professional Standards Committee (PSC) 2011. The purpose and authority of INTOSAI's Professional Standards. [http://www.psc-intosai.org/media/18381/purpose\\_and\\_authority\\_of\\_intosai's\\_international\\_standards.pdf](http://www.psc-intosai.org/media/18381/purpose_and_authority_of_intosai's_international_standards.pdf). Luettu: 11.7.2015

INTOSAI Professional Standards Committee (PSC) 2014. The Purpose of INTOSAI's Professional Standards. <http://www.issai.org/media/98499/purpose-of-intosais-professional-standards-updated-version-2014.pdf>. Luettu 11.7.2015.

KPMG Oy Ab: Alftan, Mikko, Blumme, Nils, Heikkala, Jani, Kontula, Lisbet, Miettinen, Olli, Pakarainen, Eija, Sinersalo, Kaarina, Sjölund, Roland, Sundvik, Peter, Tarvainen, Jyri, Tikkanen, Reino, Turakainen, Olli, Urrila, Antti & Vesa, Janne 2008. Corporate Governance: sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta. Helsinki: Edita.

Laki valtion talousarviosta 423/1988. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1988/19880423>

Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2000/20000676>

Neilimo, K & Näsi, J. 1980. Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus postivismiin soveltamisesta. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 12.

OECD, Principles of Corporate Governance, revised in May 2004.

Sisäiset tarkastajat Ry 2000. Eettiset säännöt.

[https://www.theiia.fi/instancedata/prime\\_product\\_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds//eettiset\\_saannot.pdf](https://www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds//eettiset_saannot.pdf). Luettu: 29.7.2015.

Sisäiset tarkastajat ry 2015. Hallinto ja johtaminen.

[https://www.theiia.fi/ammattilliset\\_asiat/corporate\\_governance](https://www.theiia.fi/ammattilliset_asiat/corporate_governance). Luettu: 11.7.2015.

Suomen Perustuslaki 731/1999. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990731>

The European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), Position paper on Internal Auditing in Europe, February 2005.

Valtiontalouden tarkastusviraston työjärjestys 2014.

[https://www.vtv.fi/files/4546/Tarkastusviraston\\_tyojarjestys\\_1.11.2014\\_dnro\\_16.00.2014.pdf](https://www.vtv.fi/files/4546/Tarkastusviraston_tyojarjestys_1.11.2014_dnro_16.00.2014.pdf)

Luettu 26.12.2015.

Valtiontaloudentarkastusvirasto 2015. Historia. <https://www.vtv.fi/vtv/historia> Luettu. 26.12.2015

Valtiontaloudentarkastusvirasto 2010. Yhteistyö.

[https://www.vtv.fi/files/2375/SM\\_SITA\\_221010\\_lopullinen.pdf](https://www.vtv.fi/files/2375/SM_SITA_221010_lopullinen.pdf). Luettu 26.12.2015.

Valtiontalouden tarkastusvirasto 2016. Laillisuustarkastukset.

[https://www.vtv.fi/vtv/organisaatio/tilintarkastuksen\\_ja\\_laillisuustarkastuksen\\_yksikko](https://www.vtv.fi/vtv/organisaatio/tilintarkastuksen_ja_laillisuustarkastuksen_yksikko).

Luettu 16.4.2016.

Valtiovarainministeriö 2015. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta.

<http://vm.fi/sisaisen-valvonnan-ja-riskienhallinnan-neuvottelukunta>. Luettu: 26.12.2015.

Wood, David 2004. Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination, Prepared for the IIA Research Foundation Esther R. Sawyer Scholarship Award 2004, 1-14.

## LIITTEET

**Liite 1.** Kyselylomake ministeriöiden sisäisestä tarkastuksesta vastaaville henkilöille.

### A) Tarkastajan tausta.

1. Työkokemus sisäisen tarkastuksen alalta?
  - a) 0-1 – vuotta
  - b) 1-4 – vuotta
  - c) Enemmän kuin 4 vuotta?
  
2. Ammattitutkinnot?
  - a) CIA
  - b) JHTT (JHT)
  - c) HTM (HT)
  - d) KHT
  - e) Ei ammattitutkintoa
  - f) Joku muu, mikä?
  
3. Työkokemus ulkoisena tarkastajana, VTV:llä tai muualla?
  - a) Ei kokemusta
  - b) Alle 1 – vuotta
  - c) 1-4 – vuotta
  - d) Enemmän kuin 4 vuotta

### B) Kysymykset koskien yhteistyötä VTV:n ja teidän yksikön välillä

1. Kuinka usein olette keskimäärin yhteydessä VTV:n tarkastajan/tarkastajien kanssa vuoden aikana?
  - a) Tilintarkastuslinjan tarkastajan kanssa?
    - a. 0 Kertaa
    - b. 1 – 2 kertaa
    - c. 3 – 5 kertaa

- d. Useammin kuin 5 kertaa?
  - b) Laillisuuslinjan tarkastajan kanssa?
    - a. 0 Kertaa
    - b. 1 – 2 kertaa
    - c. 3 – 5 kertaa
    - d. Useammin kuin 5 kertaa?
  - c) Toiminnantarkastuslinjan tarkastajan kanssa?
    - a. 0 Kertaa
    - b. 1 – 2 kertaa
    - c. 3 – 5 kertaa
    - d. Useammin kuin 5 kertaa?
2. Miksi olette olleet yhteydessä VTV:n tarkastajan kanssa? (Voi vastata useamman vaihtoehdon)
- a) Normaali tiedonvaihto tarkastuksiin liittyen
  - b) Omiin tarkastuksiin liittyvissä ongelmatilanteissa
  - c) Tarkastussuunnittelu
  - d) Väärinkäytökset
  - e) Tiedonhankinta tarkastukseen liittyen
  - f) Joku muu, mikä?
3. Suorittaako VTV arviointeja teidän tekemästä työstä?
- a) Kyllä, vuosittain
  - b) Kyllä, harvemmin kuin vuosittain
  - c) Ei
  - d) En osaa sanoa

C) Yhteistyöhön liittyvät tarkentavat kysymykset

1. Millaista yhteistyötä olette tehneet VTV:n tarkastajan/tarkastajien kanssa? (Voi vastata useamman vaihtoehdon)
- a) Raporttien vaihtaminen
  - b) Työpapereiden vaihtaminen
  - c) Tarkastustyön tukeminen
  - d) Lisätarkastukset

- e) Tarkastuspyynnöt
  - f) Jotain muuta, mitä?
2. Mitkä näette pääasiallisina syinä siihen, että olette tehneet yhteistyötä VTV:n tarkastajien kanssa ja olleet yhteydessä heihin? (Max. 3 tärkeintä)
- a) Tarkastusstandardit
  - b) Ohjesäännöt
  - c) Johdon ohjeistus
  - d) Taloussääntö
  - e) VTV:n tarkastajan yhteydenotto
  - f) Henkilökohtaiset suhteet
  - g) Tarkastuksen haastavuus
  - h) Hyödyn saavuttaminen
  - i) Joku muu, mikä?
3. Onko teillä ollut mahdollisuus kommentoida VTV:n tekemiä tarkastusraportteja teidän ministeriöön liittyvissä tarkastuksissa ennen raporttien julkistamista?
- a) Kyllä
  - b) Ei
  - c) Vaihtelevasti
4. Onko teillä ollut mahdollisuus kommentoida VTV:n tekemiä tarkastusraportteja teidän hallinnonalaan liittyvissä tarkastuksissa ennen raporttien julkistamista?
- a) Kyllä
  - b) Ei
  - c) Vaihtelevasti
5. VTV:llä on laaja tiedonsaanti- ja tarkastusoikeus. Oletteko hyödyntäneet tai joutuneet hyödyntämään VTV:n laajempia mahdollisuuksia tehdä tarkastuksia työhönne liittyvissä asioissa?
- a) Hyvin usein
  - b) Useasti
  - c) Harvoin
  - d) Erittäin harvoin

- e) Ei koskaan
6. Miten olette olleet pääasiassa yhteydessä VTV:n tarkastajien kanssa?
- a) Sähköpostitse
  - b) Henkilökohtaisin tapaamisin
  - c) Puhelimitse
  - d) Jollain muulla keinoin, miten?
7. Kenen aloitteesta yhteistyötä on tehty?
- a) VTV:n aloitteesta
  - b) Teidän/sisäisen tarkastuksen aloitteesta
  - c) Sekä VTV:n että sisäisen tarkastuksen aloitteesta?
8. Millaisena näette VTV:n roolin teidän työssänne? Hyötyykö VTV mielestänne työstänne ja tuetteko te mielestänne VTV:n työtä?
- 
9. Miten yhteistyö vaikuttaa ja näkyy teidän tekemässänne työssä?
- 
10. Miten yhteistyö on kehittynyt viime vuosina? Onko yhteistyö ollut aikaisemmin vilkkaampaa tai vähäisempää kuin nykyään? Mitkä näette olleen syinä tähän kehitykseen?
- 
11. Vapaa sana ja huomiot vastauksiin.
-

**Liite 2.** Kyselylomake valtiontalouden tarkastusviraston ministeriöiden tilintarkastuksen vastuutarkastajille.

A) Tarkastajan tausta.

1. Työkokemus sisäisen tarkastuksen alalta?
  - a) 0-1 – vuotta
  - b) 1-4 – vuotta
  - c) Enemmän kuin 4 vuotta?
  
2. Ammattitutkinnot?
  - a) CIA
  - b) JHTT (JHT)
  - c) HTM (HT)
  - d) KHT
  - e) Ei ammattitutkintoa
  - f) Joku muu, mikä?
  
3. Oletteko työskennelleet sisäisenä tarkastajana, jos olette niin kuinka kauan?
  - a) Ei kokemusta
  - b) Alle 1 – vuotta
  - c) 1-4 – vuotta
  - d) Enemmän kuin 4 vuotta
  
4. Missä yksikössä työskentelette?
  - a) Tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikkö
  - b) Tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen yksikkö
  - c) Joku muu, mikä?
  
5. Missä tarkastuksissa olette pääasiassa mukana?
  - a) Tilintarkastuksissa
  - b) Laillisuustarkastuksissa
  - c) Tuloksellisuustarkastuksissa
  - d) Useissa, missä?

## B) Yhteistyö ministeriöiden sisäisten tarkastuksien ja VTV:n välillä

1. Kuinka usein olette keskimäärin yhteydessä ministeriöiden sisäisiin tarkastuksiin vuosittain?
  - a) 0 kertaa
  - b) 1-2 kertaa
  - c) 3-5 kertaa
  - d) Useammin kuin 5 kertaa
  
2. Miksi olette olleet yhteydessä ministeriöiden sisäisiin tarkastuksiin? (Voi valita useamman?)
  - a) En ole ollut yhteydessä ministeriöiden sisäisiin tarkastuksiin
  - b) Normaali tiedonvaihto tarkastuksiin liittyen
  - c) Omiin tarkastuksiin liittyvissä ongelmatilanteissa
  - d) Tarkastussuunnittelu
  - e) Väärinkäytökset
  - f) Tiedonhankinta tarkastukseen liittyen
  - g) Jokin muu syy, mikä?
  
3. Suoritatteko arviointeja ministeriöiden sisäisen tarkastuksen tekemästä työstä ja sen laadusta?
  - a) Kyllä, vuosittain
  - b) Kyllä, harvemmin kuin vuosittain
  - c) Ei
  - d) En osaa sanoa

## C) Yhteistyöhön liittyvät tarkentavat kysymykset

1. Millaista yhteistyötä teette sisäisten tarkastuksien kanssa? (Voi valita useamman?)
  - a) Yhteistyötä ei juurikaan tehdä
  - b) Raporttien vaihtaminen
  - c) Työpapereiden vaihtaminen
  - d) Tarkastustyön tukeminen
  - e) Lisätarkastukset
  - f) Tarkastuspyynnöt
  - g) Jotain muuta, mitä?



2. Mitkä näette pääasiallisina syinä siihen, että olette tehneet yhteistyötä ministeriöiden sisäisien tarkastuksien kanssa ja olleet yhteydessä heihin? (Max. 3 tärkeintä)
- a) Tilintarkastusstandardit
  - b) Ohjesäännöt
  - c) Johdon ohjeistus
  - d) Taloussääntö
  - e) Sisäisen tarkastuksen yhteydenotto
  - f) Henkilökohtaiset suhteet
  - g) Tarkastuksen haastavuus
  - h) Hyödyn saavuttaminen
  - i) Jokin muu, mikä?
3. Miten olette olleet pääasiassa yhteydessä ministeriöiden sisäisiin tarkastuksiin?
- a) Sähköpostitse
  - b) Henkilökohtaisin tapaamisin
  - c) Puhelimitse
  - d) Jollain muulla keinoin, miten?
4. Kenen aloitteesta yhteistyötä on tehty?
- a) Teidän/VTV:n aloitteesta
  - b) Sisäisen tarkastuksen aloitteesta
  - c) Sekä VTV:n että sisäisen tarkastuksen aloitteesta?
5. Millaisena näette ministeriöiden sisäisien tarkastuksien roolin teidän työssänne? Hyötyvätkö sisäiset tarkastukset työstänne ja tuetteko mielestänne sisäisien tarkastuksien työtä?
- 
6. Miten yhteistyö vaikuttaa ja näkyy teidän tekemässä työssänne?
- 
7. Miten yhteistyö on kehittynyt viime vuosina? Onko yhteistyö ollut aikaisemmin vilkkaampaa tai vähäisempää kuin nykyään? Mitkä näette olleen syinä tähän kehitykseen?
-

8. Vapaa sana ja huomiot vastauksiin.

---