



Turun yliopisto
University of Turku

SISÄISEN TARKASTUKSEN ORGANISOINTI

Case Satakunnan sairaanhoitopiiri

Liiketaloustiede, laskentatoimen ja ra-
hoituksen pro gradu -tutkielma

Laatija:
Petra Palm

Ohjaajat:
KTT Erkki Vuorenmaa
KTM Minna Vähäsalo

28.8.2015
Pori



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	7
1.1	Tutkimuksen teorian motivointi	7
1.2	Tutkimuksen käytännön motivointi	11
1.3	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset.....	11
1.4	Tutkimusmenetelmä ja -aineisto	12
1.5	Tutkimuksen rakenne	14
2	SISÄINEN TARKASTUS	15
2.1	Sisäisen tarkastuksen osa-alueet.....	15
2.2	Sisäisen tarkastuksen tehtävät	21
2.3	Sisäinen tarkastus ja riskienhallinta	24
2.4	Sisäisen tarkastuksen järjestäminen	27
2.5	Henkilöstö ja osaaminen	30
2.6	Sisäinen tarkastus kunnallishallinnossa	33
2.6.1	Sisäisen tarkastuksen rooli	35
2.6.2	Tarkastusprosessi ja -menetelmät	37
2.6.3	Aineisto ja raportointi	39
3	SISÄISEN TARKASTUKSEN JÄRJESTÄMISEN MUODOT	41
3.1	Ulkoistaminen ja ostopalvelut	41
3.2	Ulkoistamisen hyödyt.....	44
3.3	Ulkoistamisen riskitekijät.....	46
3.4	Organisaation sisäisesti järjestetty sisäinen tarkastus	48
3.5	Osittain ulkoistettu sisäinen tarkastus	52
3.6	Yhteenvedo organisointitavoista.....	55
4	SATAKUNNAN SAIRAANHOITOPPIIRI	60
4.1	Kohteen esittely	60
4.2	Sisäinen tarkastus Satakunnan sairaanhoitopiirissä	63
4.2.1	Riskienhallinta	64
4.2.2	Tarkastuksen suunnittelu	65
4.2.3	Tarkastuksen suorittaminen	67
4.2.4	Tulosten raportointi.....	68
4.2.5	Jälkiseuranta.....	68
5	PÄÄTÖKSENTEKOMALLIN RAKENTAMINEN JA SOVELTAMINEN SATAKUNNAN SAIRAANHOITOPPIIRIIN	70

5.1	Mallin rakentaminen	70
5.2	Osa 1: Tarkastustarpeen tunnistaminen	70
5.3	Osa 2: Tavoitteiden asettaminen	72
5.4	Osa 3: Tarkastussuunnitelma ja tarkastuskohteiden valinta.....	73
5.5	Osa 4: Riskienhallinta	75
5.6	Osa 5: Konsultointipalvelut.....	77
5.7	Osa 6: Henkilöstö ja resurssit.....	78
5.8	Osa 7:Aikataulu.....	80
5.9	Osa 8: Sisäisen tarkastuksen suorittamisen vaihtoehtojen tarkasteleminen ja valinta.....	81
5.9.1	Organisaation sisäisesti järjestetty tarkastus.....	82
5.9.2	Ulkoistaminen.....	83
5.9.3	Osittain ulkoistettu tarkastus.....	84
5.10	Osa 9: Kilpailutus.....	86
5.11	Osa 10: Tarkastuksen suorittaminen	87
5.12	Osa 11: Raportointi	89
5.13	Osa 12: Jälkiseuranta.....	90
5.14	Päätöksentekomalli	91
5.15	Mallin toimivuus Satakunnan sairaanhoitopiirissä	93
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	99
6.1	Johtopäätökset.....	99
6.2	Tutkimuksen yleistettävyys.....	108
	LÄHTEET.....	110
	LIITE 1.....	117
	LIITE 2.....	118

Kuviot

Kuvio 1: Johtamis- ja hallintojärjestelmä	16
Kuvio 2: Sisäisen tarkastuksen viitekehys	20
Kuvio 3: Kokonaisvaltainen riskienhallinta.....	26
Kuvio 4: Kunnan valvonta ja sen eri osapuolet	37
Kuvio 5: Sisäisen tarkastuksen järjestämisen vaihtoehtoiset tavat	55
Kuvio 6: Satakunnan sairaanhoitopiirin organisaatio	62
Kuvio 7: Sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli	92
Kuvio 8: Sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli tiivistetysti.....	93

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen teorian motivointi

Monien suurten ja menestyvien yritysten epäonnistuminen 2000-luvulla puutteellisen valvonnan takia sekä viimeisin luottokriisi ovat johtaneet siihen, että organisaatioissa ympäri maailman kiinnitetään yhä enemmän huomiota corporate governanceen ja liiketoiminnan sääntelyyn. Corporate governancella tarkoitetaan hallinnointi- ja ohjausjärjestelmää, joka määrittelee toimivan johdon ja hallituksen velvollisuudet ja roolit suhteessa organisaation omistajiin ja muihin sidosryhmiin (KPMG 2008, 11). Sisäinen tarkastus on erittäin tärkeä osa corporate governancea. Tätä on korostettu IIA:n (Institute of Internal Auditors) käytännön ohjeistuksessa 2130 - 1, jonka mukaan sisäisen tarkastajan tulisi ottaa aktiivinen rooli organisaation eettisen kulttuurin tukemisessa ja näin ollen auttaa tunnistamaan organisaation varojen väärinkäyttöä (IIA, 2004). Talouden epävarmuus on muuttanut riskikenttien painopisteitä, niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla, ja näin ollen vaikuttanut myös sisäisen tarkastuksen toimintoihin, joiden tarkoituksena on luoda järjestelmällinen lähestymistapa organisaatioiden valvonta-, riskienhallinta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden kehittämiseen ja arviointiin (Sisäiset tarkastajat ry 2013, 3). Organisaatiot ovat vastanneet koventuneisiin odotuksiin uudistamalla riskienhallintatoimintoja sekä haastamalla tavat, joilla organisaation sisäinen tarkastus ja muut varmistustoimet toimivat. (Ernst & Young 2005, 3.) Organisaation johto on aina vastuussa siitä, että organisaation tavoitteet toteutuvat ja että nämä tavoitteet toteutetaan sääntöjen ja lakien mukaisesti, jolloin heidän intressinään on varmistaa toiminnan läpinäkyvyys ja toimivuus (Holopainen 2006,79).

Institute of Internal Auditorsin julkaisemaa sisäisen tarkastuksen ammatillista ohjeistusta sovelletaan lähes kaikissa organisaatioissa, niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla. Sisäinen tarkastus ei ole lain mukaan kuitenkaan pakollista. Poikkeuksena ovat pankit ja vakuutuslaitokset, joiden tulee järjestää sisäinen tarkastus lain tai valvojan viranomaisen ohjeiden perusteella. Myös hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevan pörssin listayhtiöiden hallinnointikoodi -suosituksen mukaan pörssiyhtiöiden on selitettävä, miten sisäinen tarkastus on yhtiössä järjestetty. Mikäli sisäistä tarkastusta ei ole, on selvitettävä miksi. (Holopainen 2013, 115–116). Julkisella puolella kuntalaki edellyttää tilintarkastajalta lausuntoa siitä, onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Voidaan siis sanoa, että sisäistä tarkastusta vaaditaan välillisesti. (Kuntalaki 73.1 §). Talousarvioasetuksen 70 §:ssä määrätään puolestaan valtion virastojen ja laitosten sisäisestä tarkastuksesta, että niiden johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, mikäli siihen on perusteltua tarvetta (Holopainen ym. 2013, 192). Sisäinen tarkastus kuuluu siis organisaatioiden perustoimintoihin ja kaikissa organisaati-

oissa sisäistä tarkastusta suoritetaan jollakin tavoin, vaikka sisäisen tarkastuksen omaa henkilöstöä ei olisikaan, jolloin sisäisen tarkastuksen toiminnot voidaan ulkoistaa ulkopuoliselle palveluntarjoajalle. Omistajat ja sidosryhmät vaativatkin yhä useammin organisaation johtoa ottamaan vastuuta toiminnan epäonnistumisesta, mikä on lisännyt halua lisätä toiminnan läpinäkyvyyttä. Myös julkinen valta on asettanut minimivaatimukset sisäiselle valvonnalle ja riskienhallinnalle. (KPMG 2008, 37).

Sisäinen tarkastus voidaan määritellä siis toiminnaksi, jonka tarkoituksena on parantaa organisaation toimintaa ja tuottaa sille lisäarvoa. Sisäisen tarkastuksen tulisi olla itsenäistä ja objektiivista toimintaa, joka auttaa organisaatiota saavuttamaan tavoitteensa tarjoamalla palveluita riskienhallinnan, valvonnan sekä hallinnoinnin prosessien tehostamiseen. (Miles, Martens, Nottingham & Steinberg 2004, 6.) Sisäisen tarkastuksen rooli organisaatiossa vaihtelee organisaation koon, toiminnan muodon, rahoitusrakenteen, sekä lakien ja asetusten määräysten mukaan. Joissakin organisaatioissa sisäisen tarkastajan työ on rajoittunut tiettyjen johdon varmistus- ja konsultointiprojektien hoitamiseen, kun taas toisissa organisaatioissa sisäinen tarkastus tarjoaa varmistus- ja konsultointipalveluja myös monille muille tahoille, sekä organisaation sisäpuolelle, että ulkopuolelle, kuten viranomaisille, tilintarkastajille, asiakkaille, sekä tavarantoimittajille. (Boritz, Chang, Francis, McDaniel, Maijor, Mutchler, Prawitt, Schilder, Tsui, Vinten & Whittington 2001, 17.)

Sisäisen tarkastus voidaan järjestää organisaation sisäisesti, ulkoistaa ulkopuoliselle palveluntarjoajalle tai näiden kahden vaihtoehdon välimuotona, eli osittain sisäisesti ja osittain ulkoistetusti. Sisäinen tarkastus voidaan ulkoistaa organisaation ulkopuoliselle palveluntarjoajalle, mikäli organisaation omat resurssit eivät riitä tarkastuksen järjestämiseen tai tilanne vaati nopeaa konsultointia. Myös sisäisen tarkastuksen osittainen ulkoistaminen on monissa paikoissa käytetty tapa tarkastuksen järjestämiseen. Ulkoistamisesta on tullut laajalle levinnyttä toimintaa monissa organisaatioissa ja kasvanut luottamus ulkoistamiseen saattaa johtua viimeaikaisesta kehityksestä, jossa sisäisen tarkastuksen rooli on kasvanut. (Abdolmohammadi 2013, 70.) Sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen on Caplanin, Janvrinin ja Kurtenbachin (2007, 5) tutkimuksen mukaan lähtöisin kahdesta laajasta trendistä. Ensimmäinen trendi oli konsultointipalveluiden tuoman tulovirran merkityksen kasvaminen tilintarkastusalalla. 80- ja 90-lukujen kilpailun kehitys johti siihen, että tilintarkastuksesta muodostui matalakatteinen hyödyke, jolloin tilintarkastajat hakivat lisätuloja yhä useammin konsultointipalveluiden puolelta. Toinen trendi on ollut sisäisen valvonnan merkityksen ja näkyvyyden kasvaminen organisaatioissa, jolloin sisäisen tarkastuksen suorittamisesta on muodostunut yhä tärkeämpää ja ammattitaitoa on haettu organisaation ulkopuolelta.

Seabergin (1996) mukaan sisäisen tarkastuksen ulkoistamisesta on jo 90-luvulla tullut kasvava trendi, josta voi olla organisaatiolle suurta hyötyä, mutta ulkoistamisessa voi myös epäonnistua, mikäli prosessia ei viedä läpi oikein. Seaberg on esittänyt artikkelis-

saan neljän kohdan strategian, jonka avulla sisäisen tarkastuksen ulkoistamisesta (outsourcing) saadaan mahdollisimman onnistunut prosessi (smartsourcing). Ensimmäisen kohdan, huomioi kaikki tarkastusriskit, mukaan sisäisen tarkastajan tulisi osata huomioida mahdollisia riskejä laajemmin, eikä vain keskittyä perinteisiin tarkastusriskeihin. Toisen kohdan, pitkän ajan suunnitelman laatiminen, mukaan suunnitelman tekeminen voi myöhemmin vahvistaa tarpeen ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitulle tarkastukselle. Seabergin mukaan sopimus pohjaista sisäistä tarkastusta on hyvä arvioida vuosittain ja sopeuttaa tarkastustarve tämän mukaan. Mallin kolmas kohta on henkilökunnan osaamisen arviointi. Mikäli riittävää osaamista ei löydy organisaation sisältä voidaan Seabergin mukaan kouluttaa henkilöstöä, palkata uutta henkilöstöä tai hankkia tarvittava osaaminen ulkopuolelta. Mallin neljäs kohta, aukkojen täyttäminen, kehottaa arvioimaan, mitkä tarkastukset suoritetaan ulkopuolisen palveluntarjoajan avulla ja tekemään tarkastussuunnitelman kehikon jokaiselle tarkastukselle.

Bostwick ja Byington (1997) ovat puolestaan esittäneet kolmeosaisen itsearviointimallin, jossa jokainen osio, nykyisen sisäisen tarkastuksen toiminnon arviointi, sopivan palveluntarjoajan valitseminen sekä ulkoistamiseen siirtymisen suunnittelu, sisältävät useampia kysymyksiä, joiden avulla johto voi arvioida organisaation tarpeen sisäisen tarkastuksen ulkoistamiselle. Kysymykset koskevat muun muassa oman henkilöstön pätevyyttä, nykyisen sisäisen tarkastuksen tehokkuutta, mahdollisen palveluntarjoajan resursseja, ulkoistamisen vaikutuksia kustannuksiin sekä nykyisen sisäisen tarkastuksen henkilöstön tulevaisuuteen, mikäli sisäinen tarkastus ulkoistetaan.

Coram, Ferguson ja Moroney (2007) ovat puolestaan havainneet tutkimuksessaan, että organisaatiot, joilla on oma sisäisen tarkastuksen yksikkö, havaitsevat väärinkäytökset todennäköisemmin kuin sellaiset organisaatiot, joilta sisäisen tarkastuksen yksikkö puuttuu. Heidän mukaansa myös organisaatiot, jotka suorittavat edes osan sisäisestä tarkastuksesta itse, havaitsevat väärinkäytökset paremmin kuin organisaatiot, joiden sisäinen tarkastus on täysin ulkoistettu ulkopuoliselle palveluntarjoajalle. Sarkins ja Seol (2005) ovat puolestaan tuoneet artikkelissaan esille sisäistä tarkastusta suorittavan henkilön pätevyyden ja osaamisen tärkeyden. He loivat Saaty'n vuonna 1980 tekemää AHP mallia (analytic hierarchy process) hyödyntäen viitekehysten johdon apuvälineeksi sisäisten tarkastajien rekrytointiin. Mallissa edetään kognitiivisten ja behaviorististen ominaisuuksien ja näiden alatasojen kautta sisäisen tarkastajan valintaan.

Myös IIA on ottanut kantaa sisäiseltä tarkastajalta vaadittavaa pätevyyteen ja julkaisut kansainvälisen viitekehysten sisäisen tarkastuksen vaatimasta pätevyydestä. Tässä mallissa pätevyydellä tarkoitetaan yksilön kykyä suorittaa työtehtävä kunnolla tietämyksensä, taitojensa sekä käytöksensä avulla. Viitekehys tarjoaa ohjeistuksen sisäisten tarkastajien yksilöllisten pätevyyden tunnistamiseen, arvioimiseen sekä kehittämiseen. Mallissa esitetään kymmenen ydinosuuden aluetta, jotka ovat jaoteltu joka työtasolle, sisäisen tarkastuksen henkilöstöstä johtoon. (IIA 2013.)

Harrison (2015) on puolestaan luonut yhdeksän kohdan mallin, joka esittää käytännön askeleet, joita organisaation tulisi seurata perustaessaan sisäisen tarkastuksen toimintoa tai vastaavaa valvontamekanismia. Askeleet ovat kansainvälisten sisäisen tarkastuksen standardien huomioiminen, sisäisen tarkastuksen odotusten selventäminen ylimmän johdon kanssa, sisäisen tarkastuksen perustamiskirjan luominen, sisäisen tarkastuksen laajuuden määrittäminen, alustavan riskienarvioinnin luominen, budjetin ja resurssien arviointi, sisäisen tarkastuksen suunnitelman luominen, tarkastussuunnitelman toteuttaminen ja laadunvalvontaprosessin luominen. Tämä malli keskittyy pääasiassa sisäisen tarkastuksen yksikön luomiseen organisaation sisälle, eikä juurikaan ota huomioon ulkopuolisen palveluntarjoajan käyttöä. Mallissa mainitaan, että pienimmille yrityksille sisäisen tarkastuksen yksikön luominen ei välttämättä ole kustannustehokasta, jolloin toiminto voidaan ulkoistaa.

Del Vechio ja Clinton (2003) ovat käsitelleet tutkimuksessaan sisäisen tarkastuksen osittaista ulkoistamista ja jakaneet sisäisen tarkastuksen osittaisen ulkoistamisen (co-sourcing) kolmeen alaluokkaan: (1.) internal co-sourcing, (2.) univendor co-sourcing sekä (3.) multivendor co-sourcing. Termillä internal co-sourcing he tarkoittavat organisaation sisäisen, mutta sisäisen tarkastuksen osaston ulkopuolisen, osaamisen käyttämistä. Univendor co-sourcing tilanteessa puolestaan käytetään yhtä ulkopuolista yksikköä erityispalvelujen hankkimiseen ja multivendor co-sourcing -tilanteessa käytetään useaa ulkopuolista yksikköä erityispalvelujen hankkimiseen. Tutkimuksessaan he ovat määritelleet näiden eri muotojen hyötyjä ja haittoja. Clarken ja Mumbyn (2000) mukaan osittain ulkoistetun sisäisen tarkastuksen tuomana hyötynä on muun muassa ulkopuoliselta asiantuntijan mukanaan tuomat erityistaidot, samalla kun kontrolli sisäisen tarkastuksen toiminnosta säilyy organisaatiolla itsellään sekä se, että osittain ulkoistetussa sisäisessä tarkastuksessa organisaatiolla on parempi kontrolli sisäisen tarkastuksen kustannuksista.

Sisäistä tarkastusta on siis tutkittu paljon ja erilaisia malleja luotu eri näkökulmista. Edellä mainituissa tutkimuksissa ja malleissa on käsitelty ja ohjeistettu sisäisen tarkastuksen toiminnon luomiseen (Harrison, 2015), pätevien sisäisten tarkastajien rekrytoimiseen (IIA 2013; Sarkins & Seol 2005), sisäisen tarkastuksen ulkoistamistarpeen tunnistamiseen (Bostwick & Byington 1997) sekä sisäisen tarkastuksen onnistuneeseen ulkoistamiseen. Sisäisen tarkastuksen tutkimuksesta näyttäisi kuitenkin puuttuvan nykyaikainen päätöksentekomalli sisäisen tarkastuksen järjestämisen avuksi, jossa on otettu huomioon talouden ja teknologian muutokset ja jossa huomioidaan kaikki sisäisen tarkastuksen järjestämisen eri vaihtoehdot, eli ulkoistaminen ja organisaation sisäisesti järjestetty tarkastus sekä osittain ulkoistettu sisäinen tarkastus. Tässä tutkimuksessa pyritään siis täyttämään tämä aukko ja luomaan kokonaisvaltainen päätöksentekomalli sisäisen tarkastuksen organisointiin.

1.2 Tutkimuksen käytännön motivointi

Tämä tutkimus on tehty yhteistyössä Satakunnan sairaanhoitopiirin ja Porin tarkastustoimen kanssa ja Satakunnan sairaanhoitopiiri toimii tutkimuksen case-organisaationa. Satakunnan sairaanhoitopiiri on 20 jäsenkunnan muodostama kuntayhtymä, joka tarjoaa erikoissairaanhoidon palveluja jäsenkuntiensa asukkaille. Vuoden 2012 kuntalain muutoksen myötä Satakunnan sairaanhoitopiiri on joutunut tarkastelemaan uudelleen sisäisen tarkastuksen järjestämistä ja toteuttamista. Lainmuutos on velvoittanut kehittämään kunnan ja kuntayhtymän sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa 1.1.2014 lähtien. Lakiin lisättiin säännökset kunnan ja kuntakonsernin sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. Lainmuutoksen myötä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan operatiivinen vastuu on määritelty kunnanhallitukselle ja kunnanjohtajalle tai pormestarille ja sairaanhoitopiirin tapauksessa yhtymähallitukselle sekä sairaanhoitopiirin johtajalle. (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2013,1.) Tämän kuntalain muutoksen myötä Satakunnan sairaanhoitopiirissä on jouduttu kiinnittämään enemmän huomiota sisäiseen tarkastukseen ja sen järjestämiseen. Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäistä tarkastusta on nykyisessä muodossaan järjestetty vasta kuluvan valtuustokauden ajan. Aikaisemmin sisäistä tarkastusta ei varsinaisesti järjestetty, vaan apuna käytettiin erilaisia konsultointipalveluja.

Satakunnan sairaanhoitopiirillä oli toive tutkimukselle, jossa vertailtaisiin sisäisen tarkastuksen ulkoistamista organisaation itse järjestämään sisäiseen tarkastukseen ja selvitetäisiin sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen tuomia mahdollisuuksia. Kuntalain muutoksen myötä sisäinen tarkastus halutaan järjestää mahdollisimman tehokkaasti ja toimivasti, sekä kuntalain muutoksen edellyttämällä tavalla. Nykyinen taloustilanne vaikuttaa myös julkisen sektorin toimintaan, jolloin säästöjä on saatava ja leikkauksia tehtävä. Tällöin on tarkoituksenmukaista, että sisäisen tarkastuksen toiminnot järjestetään mahdollisimman tehokkaasti ja mahdolliset rikitekijät huomioidaan ajoissa.

1.3 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella sisäistä tarkastusta ja sen eri järjestämistapoja ja vertailla näiden mahdollisia hyötyjä ja haittoja. Tutkimuksessa on tarkoitus luoda kokonaisvaltainen sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli Satakunnan sairaanhoitopiirille teoreettisen ja empiirisen aineiston pohjalta. Päätöksentekomallin tarkoituksena on tarjota askelittainen malli, joka auttaa johtoa sisäisen tarkastuksen organisoimisessa, ottaen huomioon mahdollisuuden niin sisäisen tarkastuksen ulkoistamiseen, osittaiseen ulkoistamiseen kuin organisaation sisäisesti järjestettyyn sisäiseen tarkastuk-

seen. Tutkimuksen empiirisessä osiossa päätöksentekomallia sovelletaan Satakunnan sairaanhoitopiiriin haastatteluiden avulla. Tutkimuksen tavoitteet ovat:

- Selvittää, mitkä teemat vaikuttavat sisäisen tarkastuksen organisointiin
- Sekä luoda sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli Satakunnan sairaanhoitopiirille

Tutkimuksen teoreettinen osuus perustuu IIA:n julkaisemaan sisäisen tarkastuksen ammatilliseen ohjeistukseen sekä alan tutkimuksiin ja kirjallisuuteen ja empiirinen osuus rakentuu Satakunnan sairaanhoitopiiriltä ja Porin tarkastustoimelta saatuihin tarkastusdokumentteihin ja ohjeisiin sekä organisaation sisäiseen tarkastukseen osallistuville henkilöille tehtyihin haastatteluihin. Tutkimuksessa on tarkoitus keskittyä sisäiseen tarkastukseen, eikä koko sisäisen valvonnan alueeseen, jonka osa sisäinen tarkastus on. Tutkimuksen empiirisessä osiossa keskitytään sisäisen tarkastuksen järjestämiseen ja tarkastustoimenpiteisiin. Sisäisen tarkastuksen tuloksia ei siis tarkastella, sillä tämä ei ole tutkimuksen tarkoituksen mukaan relevanttia.

1.4 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tämän tutkimuksen tutkimusmenetelmä on konstruktiivinen. Konstruktiivisen tutkimusotteen tarkoituksena on luoda teoreettisesti perusteltu ratkaisu käytännön kannalta relevanttiin ongelmaan. Tässä tutkimuksessa tarkoituksena on luoda sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli, jota voidaan mahdollisesti soveltaa myös laajemmin muihin organisaatioihin tämän tutkimuksen ulkopuolella. Konstruktiivinen tutkimus voidaan nähdä yhtenä soveltavan tutkimuksen muotona, jonka tuloksena saadaan jotakin uutta, joka poikkeaa aikaisemmista tuloksista, ja jonka toimivuus voidaan todentaa käytännössä. Konstruktiivisessa tutkimuksessa ongelma tulee siis sitoa aiempaan tietämykseen ja ratkaisun uutuus ja toimivuus tulee voida osoittaa. (Kasanen, Lukka, Siitonen, 1991, 302, 305). Konstruktiivinen tutkimus perustuu tyypillisesti case-tutkimukseen, joka pohjautuu suppeaan määrään tutkimuskohteita. Case-tutkimus voi viitata sekä deskriptiiviseen että normatiiviseen tutkimukseen mutta konstruktiivinen tutkimus perustuu jälkimmäiseen ja tarkoittaa siis mallintavaa, ohjailevaa ja suosittelevaa tutkimusta. (Kasanen ym. 1991, 315). Tässä tutkimuksessa case-organisaationa toimii Satakunnan sairaanhoitopiirin kuntayhtymä.

Konstruktiiivinen tutkimus voidaan Kasasen (1991, 306) mukaan jakaa kuuteen seuraavaan osaan.

- Relevantin ja tieteellisesti mielenkiintoisen ongelman etsiminen
- Tutkimuskohteeseen tutustuminen
- Innovaatiovaihe – ratkaisumallin rakentaminen
- Konstruktion testaus ja oikeellisuuden osoittaminen
- Ratkaisun sitominen teoriaan ja uutuusarvon osoittaminen
- Ratkaisun sovellettavuuden tarkastelu

Tässä tutkimuksessa relevantin ja tieteellisesti mielenkiintoisen ongelman etsiminen lähti tutkijan omasta mielenkiinnosta sisäistä tarkastusta kohtaan sekä case-organisaation mielenkiinnosta osallistua tutkimuksen tekemiseen ja tarpeesta löytää ratkaisu käytännön ongelmaan. Tutkimuskohteeseen tutustuminen hoitui tutkijan oman opiskelun kautta tutustumalla julkisesti saatavilla olevaan materiaaliin sekä Satakunnan sairaanhoitopiiriltä ja Porin tarkastustoimelta saatuihin materiaaleihin. Ratkaisumallin rakentaminen, eli sisäisen tarkastuksen päätöksentekomallin rakentaminen luvussa viisi, perustuu tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen teoriaan, joka on koottu alan kirjallisuudesta, tieteellisistä artikkeleista ja tutkimuksista sekä IIA:n julkaisuista ja empiiriseen aineistoon, joka on saatu yhteistyötahoilta. Konstruktio testataan ja sen oikeellisuus osoitetaan tutkimuksen empiirisessä osiossa, jossa rakennettua päätöksentekomallia sovelletaan Satakunnan sairaanhoitopiiriin. Konstruktion toimivuuden testaus kohdeorganisaatiossa suoritetaan haastatteluilla ja kyselyillä, jotka suoritetaan sairaanhoitopiirin sisäiseen tarkastukseen osallistuvilla henkilöillä. Ratkaisun sitominen teoriaan ja uutuusarvon osoittaminen todennetaan päätöksentekomallin rakentamisen yhteydessä, sillä konstruktio rakennetaan sisäisen tarkastuksen teorian pohjalta. Ratkaisun sovellettavuutta tarkastellaan tutkimuksen johtopäätösten yhteydessä.

Tutkimuksessa käytettävä tutkimusaineisto kerätään alan kirjallisuudesta, tieteellisistä artikkeleista ja tutkimuksista, IIA:n julkaisemasta ohjeistuksesta sekä Satakunnan sairaanhoitopiiriltä ja Porin tarkastustoimelta. Sairaanhoitopiiriltä ja tarkastustoimelta saatava materiaali koostuu tarkastusmateriaalista ja ohjeistuksista sekä tarkastukseen osallistuvalla henkilöstöllä tehtävistä haastatteluista. Sisäisen tarkastuksen teoreettinen ja käytännön pohja määritellään IIA:n antamassa ohjeistuksessa, jossa määritellään sisäiselle tarkastukselle pakottava ohjeistus ja vahvasti suositeltava ohjeistus. Tässä tutkimuksessa teoria pohjautuu siis näihin ohjeistuksiin. Teoriaosuutta täydentävät sisäisestä tarkastuksesta tehdyt tutkimukset ja tieteelliset artikkelit.

IIA eli Institute of Internal Auditors vastaa sisäisen tarkastuksen kansainvälisestä viitekehystä ja sisäisen tarkastuksen teoreettinen ja käytännön toiminnan pohja tulee IIA:n julkaisemasta kansainvälisestä ammatillisesta ohjeistuksesta. IIA:n tarkoituksena

on tarjota johtajuutta ja ohjeistusta maailmanlaajuiselle sisäisen tarkastuksen ammatille. IIA tarjoaa ammatillisen ohjeistuksen lisäksi myös muuta käytännön ohjeistusta, koulutusta sekä sertifiointiohjelmia (IIA, 3.12.2011). Suomessa IIA: jäsenenä toimii Suomen sisäisten tarkastajien yhteistyöjärjestö, Sisäiset tarkastajat ry, joka julkaisee muun muassa käännöksiä IIA:n julkaisuista (Sisäiset tarkastajat ry, 3.12.2011). Sisäisen tarkastuksen kansainvälinen ammatillinen ohjeistus sisältää sisäisen tarkastuksen pakottavan ohjeistuksen ja vahvasti suositeltavan ohjeistuksen. Pakottava ohjeistus, jota tulee noudattaa ammattimaisen tarkastuksen suorittamiseksi, sisältää sisäisen tarkastuksen määrittelyn, eettiset säännöt ja sisäisen tarkastuksen ammattistandardit. Vahvasti suositeltava ohjeistus sisältää kannanotot, käytännön ohjeet sekä työohjeet (IIA, Interactive IPPF, 29.11.2011). Sisäisen tarkastuksen teoria pohjautuu siis vahvasti näihin julkaisuihin ja niitä käytetään pohjana myös tässä tutkimuksessa.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen ensimmäinen luku sisältää johdannon aiheeseen. Luvussa motivoidaan tutkimuksen aihe teorian ja käytännön näkökulmista, kerrotaan tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset sekä metodologiset valinnat. Ensimmäisessä luvussa kerrotaan myös, miten tutkimukseen käytetty aineisto on kerätty ja miten sitä käytetään. Tutkimuksen toisessa luvussa määritellään sisäinen tarkastus sisäisen tarkastuksen kirjallisuuden ja IIA:n antaman ohjeistuksen pohjalta. Luvussa kolme käsitellään tarkemmin sisäisen tarkastuksen järjestämistä ja sen eri vaihtoehtoja. Tutkimuksen neljännessä luvussa esitellään tutkimuksen case-organisaatio Satakunnan sairaanhoitopiiri. Tutkimuksen viidennessä luvussa keskitytään sisäisen tarkastuksen päätöksentekomallin rakentamiseen sisäisen tarkastuksen teorian ja Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäiseen tarkastukseen liittyvän materiaalin pohjalta sekä testataan mallin soveltuvuutta kohdeorganisaatiolle. Tutkimuksen kuudennessa luvussa tehdään yhteenveto tutkimuksesta ja esitetään johtopäätökset. Johtopäätöksien yhteydessä pohditaan tarkemmin tutkimuksessa rakennetun päätöksentekomallin sovellettavuutta laajemmin muihin organisaatioihin.

2 SISÄINEN TARKASTUS

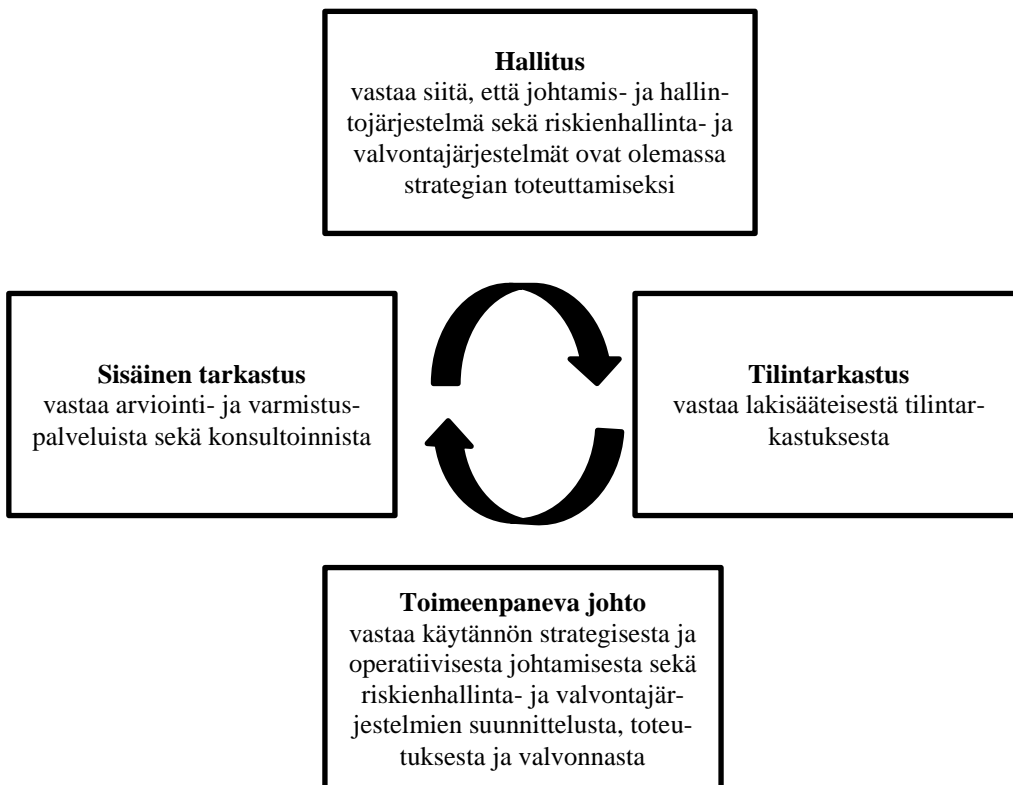
2.1 Sisäisen tarkastuksen osa-alueet

Omistajat asettavat tavoitteet organisaatiolle erilaisina odotuksina. Nämä odotukset lähtevät erilaisista lähtökohdista ja ne eivät ole pelkästään taloudellisia, vaan myös lakisääteisiä, toiminnallisia, sekä yhteiskunnallisia. Organisaation johto on vastuussa siitä, että organisaation tavoitteet toteutuvat ja että nämä tavoitteet toteutetaan sääntöjen ja lakien mukaisesti. Organisaatioiden johtamis-, hallinto-, valvonta- ja riskienhallintaprosessit ovat nykyään kuitenkin niin haastavia, että organisaation johto tarvitsee avukseen sisäisen tarkastuksen asiantuntijuutta arvioimaan johtamis- ja hallintojärjestelmien tarkoituksenmukaisuutta, prosessien tehokasta toimivuutta, raportoinnin luotettavuutta, säädöksiä noudattamista, sekä operatiivisten ja strategisten tavoitteiden saavuttamista. (Holopainen ym. 2006, 15–17.) Sisäiseen tarkastukseen kuuluu myös rahoitustoimintaa sekä tuotannon, tekniikan, markkinoinnin ja henkilöstöhallinnon toimintoja (Ernst & Young 2005, 3). Mikäli organisaatiolla ei ole sisäistä tarkastusta, hallituksen tai tarkastusvaliokunnan puheenjohtaja tai joku näitä vastaava elin vastaa sisäisen tarkastuksen johtajan tavoin johtamis- ja hallintojärjestelmän, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnista sekä tarvittaessa sisäisentarkastuksen ostopalvelujen hankkimisesta (Holopainen 2013, 114).

Nykyinen kehitys corporate governancen alueella antaa organisaation johtajille ja sisäiselle tarkastukselle yhä enemmän vastuuta riskienhallintaprosessien hoitamisessa (Fraser & Henry 2007, 393). Sisäisen tarkastuksen päätavoitteena on auttaa organisaatiota saavuttamaan sen asettamat tavoitteet tarjoamalla johdolle arviointi- ja varmistuspalveluita. Holopaisen (2006, 19) mukaan olisi suositeltavaa, että organisaatio edellyttäisi kaikkien sisäisten tarkastajien olevan Sisäiset tarkastajat ry:n jäseniä ja näin ollen myös IIA:n jäseniä, sillä ammattitaidon ylläpidossa tarvittavaa informaatiota on mahdollista jakaa vain IIA:n jäsenille ja sertifioidun sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnon suorittaneille sisäisille tarkastajille. IIA:n sisäisen tarkastuksen kansainvälisessä ammattiohjeistuksessa sisäinen tarkastus on määritelty seuraavasti:

”Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.” (Sisäiset tarkastajat ry, 2007)

Organisaation johto vastaa käytännön johtamisesta, eli strategisesta ja operatiivisesta johtamisesta. Tähän sisältyy riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien suunnittelu, toteutus ja seuranta. Sisäiset tarkastajat puolestaan vastaavat organisaation sisäisiä johtamis- ja hallintojärjestelmiä sekä riskienhallintaa ja valvontaa koskevista arviointi- ja varmistuspalveluista. Sisäiset tarkastajat suorittavat myös konsultointia. Sisäisen tarkastuksen rooli riskienhallinnan osana on selkiytynyt ja nykyaikainen sisäinen tarkastuksen toiminta on riskilähtöistä. Sisäisen tarkastuksen tulee tietää organisaation toiminnan kannalta merkittävimmät riskit ja osata priorisoida kohteet riskin mukaan. (Holopainen ym. 2006, 34.) Sisäistä tarkastusta arvioidaan sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien sekä johdon arvioinnin perusteella (Holopainen ym. 2006, 15–17). Kuviossa 1 on esitetty sisäisen tarkastuksen rooli yhtenä organisaation hyvän johtamis- ja hallintotavan tukipilarin osana.



Kuvio 1: Johtamis- ja hallintojärjestelmä

(Mukaillen Holopainen ym. 2006, 17)

Sisäisen tarkastuksen kansainvälinen ammatillinen ohjeistus kertoo IIA:n näkemyksen sisäisen tarkastuksen periaatteista, sisällöstä ja toteutustavasta ja luo perustan sisäisen tarkastuksen harjoittamiselle (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 8). IIA:n sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus koostuu kuudesta osasta:

1. Sisäisen tarkastuksen määritelmä (Definition of Internal Auditing)
2. Eettiset säännöt (Code of Ethics)
3. Ammattistandardit (International Standards for the Professional Practise of Internal Auditing)
4. Kannanotot (Position Papers)
5. Käytännön ohjeet (Practise Advisories)
6. Työohjeet (Practise Guides)

Sisäisen tarkastuksen määritelmä, eettiset säännöt ja ammattistandardit kuuluvat pakottavaan ohjeistukseen. Kannanotot, käytännön ohjeet ja työohjeet kuuluvat vahvasti suositeltavaan ohjeistukseen. Pakottavaa ohjeistusta tulee noudattaa, jotta sisäistä tarkastusta voidaan harjoittaa ammattimaisesti. Pakottava ohjeistus koskee sekä yhteisöjä, että yksilöitä, jotka harjoittavat sisäistä tarkastusta. Vahvasti suositeltavaa ohjeistusta ei ole pakko noudattaa tarkalleen sellaisena, kuin se on, vaan ennemminkin harkinnanvaraisena ohjeistuksena tarkastuksen avuksi. (IIA 2009, 1–2.)

Sisäisen tarkastuksen määritelmä määrittelee sisäisen tarkastuksen keskeisen sisällön ja se on määritelty tämän luvun alussa. Eettiset säännöt määrittelevät ne periaatteet ja odotukset, joiden mukaan sisäisten tarkastajien tulisi käyttäytyä ja toimia tarkastusprosessin aikana. Säännöt antavat minimi vaatimukset tarkastuksen suorittamiselle ja asettavat suuntaa antavat ohjeet ammatilliselle käyttäytymiselle. Eettiset säännöt muodostuvat kahdesta keskeisestä osasta: Periaatteista, jotka ovat keskeisiä sisäisen tarkastuksen ammatille ja käytännölle, sekä menettelytapojen säännöistä, jotka määrittelevät sisäisen tarkastajan ammatillisen käyttäytymisen. Eettisten sääntöjen keskeiset periaatteet ja ammatillisen käyttäytymisen määrittelevät säännöt koostuvat neljästä osa-alueesta, jotka kuvaavat sisäiseltä tarkastajalta vaadittavia ominaisuuksia: rehellisyys, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja pätevyys. Sisäisen tarkastajan rehellisyys vahvistaa luottamusta hänen työtään ja koko sisäistä tarkastusta kohtaan. Objektiivisuus tulee selkeinten esille informaation keräämisessä, arvioimisessa ja sen avulla kommunikoitaessa. Sisäisen tarkastajan tulee tehdä tasapuolinen arvio, kaikki olosuhteet huomioon ottaen, kohteena olevasta prosessista ilman, että tähän vaikuttavat tarkastajan omat tai muiden intressit. Luottamuksellisuus liittyy sisäisen tarkastajan arviointiprosessissa saamien tietojen arvostamiseen ja niiden säilyttämiseen. Sisäinen tarkastaja ei saa luovuttaa kohdeyrityksestä saamiaan tietoja eteenpäin, elleivät viranomaiset niitä vaadi. Pätevyys sisäisen

tarkastuksen tehtävien suorittamiseen tulee hankkia koulutuksen ja kokemuksen kautta. (IIA 2009, 1–2.)

Sisäistä tarkastusta harjoitetaan monenlaisissa toisistaan eroavissa, lainsäädännöllään ja kulttuuriltaan poikkeavissa organisaatioissa. Sisäisen tarkastuksen tehtäviä voi hoitaa organisaation oma, tehtävään palkattu henkilöstö tai organisaation ulkopuolinen taho. Organisaation ominaispiirteet vaikuttavat siihen, miten sisäinen tarkastus kussakin organisaatiossa hoidetaan, mutta on erittäin tärkeää, että sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja noudatetaan joka tilanteessa, jotta sisäinen tarkastus täyttää velvoitteensa hyväksytysti. Mikäli sisäinen tarkastaja ei voi lain tai säädöksiä takia noudattaa ammattistandardeja joltakin osin, tulee hänen toimia muilta osin niiden mukaan ja raportoida standardien noudattamatta jättämisestä. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 11.)

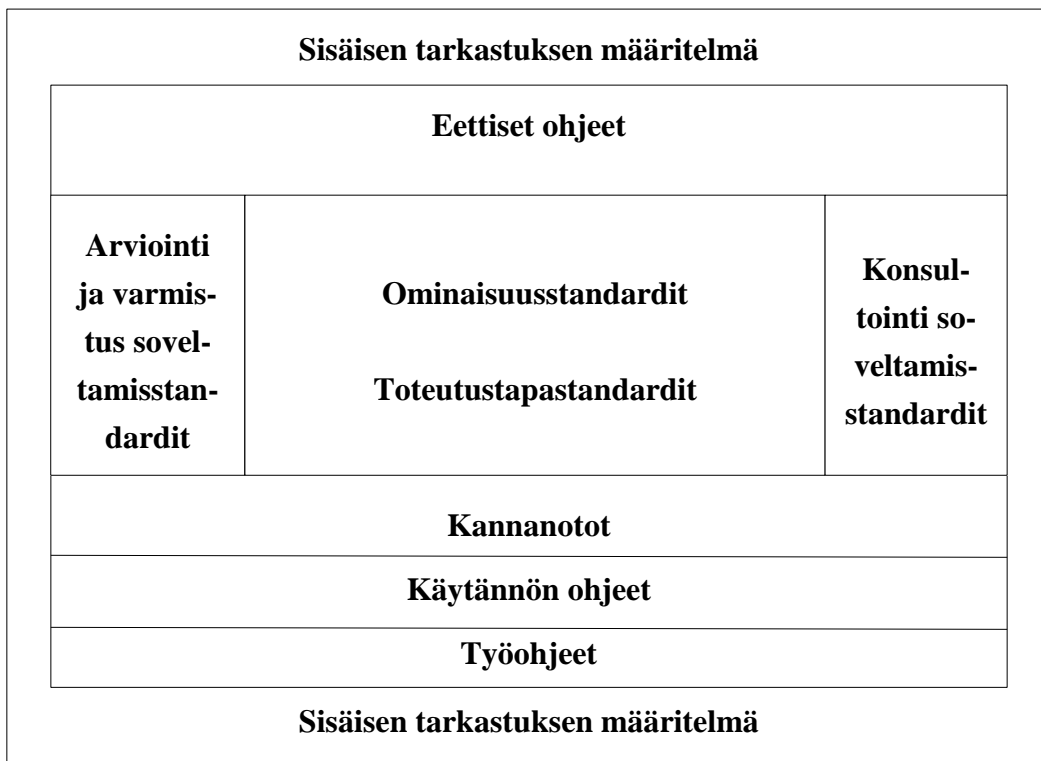
Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit määrittelevät selkeästi, mitä sisäinen tarkastus tekee ja mitä se ei tee. Kun sisäinen tarkastus toimii näiden standardien mukaisesti ja sisäisen tarkastuksen sidosryhmät tietävät, mitä ammattistandardit sisältävät, väärinkäsitykset sisäisen tarkastuksen toiminnasta minimoituvat. (Holopainen ym. 2006, 171–172.) Ammattistandardit koostuvat perusvaatimuksista sisäisen tarkastuksen toiminnalle ja työn suorituksen arvioimiselle sekä tulkinnoista, jotka selittävät arvioinneissa olevia termejä ja käsitteitä. Jotta ammattistandardeja ymmärrettäisiin ja sovellettaisiin oikein, on näiden asioiden huomioon ottaminen välttämätöntä. Ammattistandardeja noudatetaan yksilö- ja yhteisötasolla kansainvälisesti. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 11.) Sisäisen tarkastuksen viitekehyksen ylin taso muodostuu sisäisen tarkastuksen määritelmästä ja eettisistä säännöistä. Seuraavan tason muodostavat ammattistandardit. Yhdessä nämä kaksi osaa muodostavat viitekehyksen pakottavan osan, jota sisäisten tarkastajien ja sisäistä tarkastusta tekevien organisaatioiden tulee noudattaa. Jos toiminta on ammattistandardien vastaista, ei kyseessä ole sisäinen tarkastus siten, kuin kansainvälisesti on sovittu ja toiminta ei myöskään ole sisäisen tarkastuksen eettisten sääntöjen mukaista. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 11–12.) Mikäli tarkastusprosessissa näiden ammattistandardien ohella sovelletaan muiden yleisesti hyväksytyjen tahojen sääntöjä ja normeja, voidaan tarkastusraporteissa viitata näihin tarvittaessa. Sellaisissa tilanteissa, joissa muut normit ja sisäisen tarkastuksen ammattistandardit eivät vastaa toisiaan, tulee sisäisen tarkastuksen noudattaa ammattistandardeja. (Sisäiset tarkastajat ry 2012, 1.)

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien mukaan niiden tarkoituksena on:

- kuvata perusperiaatteet, joiden mukaan sisäistä tarkastusta tulee harjoittaa
- määrittää viitekehys lisäarvoa tuottavien sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamiselle ja edistämiseksi
- luoda pohja sisäisen tarkastuksen tuloksien arvioinnille

- sekä edistää parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämistä

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit muodostuvat ominaisuusstandardeista (1000-sarja), toteutustapastandardeista (2000-sarja) sekä soveltamisstandardeista. Ominaisuudet, jotka sisäisen tarkastuksen tehtäviä hoitavilla organisaatioilla ja toimijoilla tulee olla, määritellään ominaisuusstandardeissa. Toteutustapastandardit kuvaavat tehtävien luonteen ja mitä sisäisen tarkastuksen tulee kattaa sekä laatuvaatimukset. Soveltamistapastandardeissa määritellään ominaisuudet ja toimintatavat, jotka muuttuvat tehtävien luonteen mukaan. (Holopainen 2006, 174.) Ne syventävät ominaisuus- ja toteutustapastandardeja sekä sisältävät vaatimuksia koskien arviointi- ja varmistus- tai konsultointitehtäviä (Sisäiset tarkastajat ry 2012, 2). Ominaisuus- ja toteutustapastandardeja on molempia laadittu vain yksi sarja ja ne koskevat kaikkia sisäisen tarkastuksen tuottamia palveluja. Soveltamisstandardeja on taas useampi sarja siten, että jokaisella keskeisellä sisäisen tarkastuksen tehtävätyypillä on oma sarjansa. Soveltamisstandardit on laadittu arviointi-, varmistus- ja konsultointipalveluille. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 12.) IIA:n mukaan kansainväliset ammattistandardit ovat pakollisia sisäisen tarkastuksen harjoittamiselle. Tälle on kuitenkin esitettyä myös kritiikkiä, sillä sisäinen tarkastus ei ole pakollista monilla aloilla. Ja vaikka sisäinen tarkastus olisikin pakollista, ei välttämättä ole määritelty, miten sisäinen tarkastus tulisi suorittaa. Tämän vuoksi sisäiseltä tarkastukselta puuttuu tiettyjä tunnusmerkkejä, joita tilintarkastuksella on, sillä tilintarkastus on säädetty pakolliseksi lähes kaikille. Kuvio 2 kuvaa sisäisen tarkastuksen viitekehyksen kokonaisuutena ja näyttää ammatillisen ohjeistuksen osa-alueiden hierarkkisen järjestyksen.



Kuvio 2: Sisäisen tarkastuksen viitekehys

(Mukaillen Holopainen ym. 2006, 170)

Sisäistä tarkastusta on usein määritelty myös agenttiteorian avulla. Teorialla tarkoitetaan, että organisaation omistajien, eli rahallisen panoksen sijoittaneiden, ja johdon, eli agentin, välillä on sopimus siitä, että johto kontrolloi organisaation toimintoja ja on vastuussa omistajien rahallisesta panoksesta. Agentilla on enemmän tietoa organisaation toiminnasta kuin omistajilla, joka vaikuttaa omistajien mahdollisuuksiin valvoa tehokkaasti sitä, palvelaanko heidän etuaan agenttien toimesta niin kuin pitäisi. Organisaation omistajat eivät siis voi olla täysin varmoja, että johto palvelee toiminnassaan omistajien intressejä (Jensen & Meckling 1976, 308). Teoria myös olettaa, että omistajat ja johto toimivat aina rationaalisesti ja tavoittelevat suurinta mahdollista hyötyä, mikä tarkoittaa, että johto todennäköisesti toimii omistajien etua vastaan, jos sillä on mahdollisuus kasvattaa omaa hyötyään (Adams 1994, 8). Molemmille osapuolille syntyy kustannuksia oman edun varmistamisesta johdon ja omistajien toimissa. Agentille, eli organisaation johdolle, näitä kustannuksia syntyy sisäisen tarkastuksen toimista, joilla johto pyrkii viestittämään organisaation omistajille, toimivansa vastuullisesti ja sopimuksen mukaan. Sisäisen tarkastuksen avulla organisaation johto turvaa asemaansa ja palkkatasoaan organisaatioissa. Sisäinen tarkastus voidaan siis nähdä myös agentti-

teorian mukaisena kustannuksena ja keinona varmistaa, että organisaatio toimii omistajien tavoitteiden mukaisesti (R.W Scapens 1985, Adamsin 1994, 8 mukaan).

2.2 Sisäisen tarkastuksen tehtävät

Informaatio, jota sisäinen tarkastus tarkastaa, on kasvanut huomattavasti viime vuosien aikana. Taloudellisten asioiden lisäksi tarkastuksen piiriin kuuluvat muun muassa myös henkilöstöasiat, tuotanto ja sekä datan prosessointi. (Berber, Ikonov, Pasula, Radosevic & Vugdelia 2012, 417.) Yleisesti sisäinen tarkastus arvioi ja tutkii organisaation hallintoprosessia, valvontajärjestelmää sekä riskienhallintaa ja avustaa niiden parantamisessa. Tätä kutsutaan varmennustoiminnaksi (assurance services). (Kuuluvainen 2001, 26.) Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on arvioida ja varmistaa, että organisaatiolla on käytössä johdon ja hallituksen vaatimat ohjaus- ja valvontajärjestelmät ja että toiminnan valvonta on tehokasta asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi sääntöjä noudattaen. Sisäisen tarkastuksen tehtävät koostuvat arviointi- ja varmistuspalveluista sekä konsultointipalveluista. Sisäisillä tarkastajilla on tärkeä rooli riskienhallintajärjestelmien arvioinnissa sekä toiminnan valvonnan tehokkuuden kehittämisessä ja arvioinnissa. Sisäinen tarkastus tutkii organisaation riskienhallinta- ja valvontajärjestelmiä sekä johtamis- ja hallintoprosesseja ja antaa yleensä kerran vuodessa riippumattoman arvion (overall opinion) niiden tilasta ja mahdollisia parannusehdotuksia, miten organisaation toimintaa voitaisiin kehittää. Jokaisesta yksittäin suoritetusta tehtävästä annetaan lisäksi sitä koskeva arvio (engagement opinion). (Holopainen ym. 2006, 64–69.) Sisäisen tarkastuksen suorittamia erilaisia tarkastuksia ovat erilaiset toiminto- ja prosessitarkastukset sekä tietojärjestelmätarkastukset. Toiminto- ja prosessitarkastuksiin sisältyvät mm. sähköisen laskujen käsittelyn tarkastus, sopimushallinnon tarkastus sekä EU-projektien hallinnointi ja tarkastus. Tietojärjestelmätarkastuksiin puolestaan sisältyvät mm. tietohallinnon ja tietoturvan tarkastaminen, projektihallinnon tarkastaminen sekä sovellustarkastukset. (Holopainen 2013, 279–355.)

Riskienhallinnan ja valvonnan arvioinnissa tärkeitä asioita ovat raha- ja reaali prosesseihin liittyvän tiedon johdonmukaisuus ja luotettavuus, omaisuuden turvaaminen, toiminnan tuloksellisuus sekä sopimusten ja lakien noudattaminen. Johtamis- ja hallintojärjestelmien arvioinnissa tärkeitä asioita ovat tehokkaan johtamisen ja johdon vastuvelvollisuuden varmistaminen, organisaation etiikan ja arvojen edistäminen, valvontainformaation tehokas ja riittävä raportointi asianosaisille sekä tehokas tiedon kulku ja toiminnan koordinointi hallituksen ja johdon, sekä sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen välillä. (Holopainen ym. 2006, 64–69.)

Konsultointipalveluihin kuuluvat neuvonanto- ja muut sen luontoiset palvelut, joiden tarkoituksena on tuottaa lisäarvoa organisaation toiminnalle ja parantaa organisaation

johtamis- ja hallintojärjestelmää, valvontaprosesseja sekä riskienhallintaa ilman, että sisäinen tarkastus puuttuu organisaation päätöksentekoon. Konsultointipalveluja tuotetaan yleensä toimeksiantaja-asiakkaan pyynnöstä. Näiden palvelujen sisältö, laajuus ja tavoitteet sovitaan asiakkaan kanssa. Konsultointipalveluita ovat esimerkiksi neuvonta, itsearviointien koulutus, muu koulutus, neuvonta sekä perusroolin ylittävät tehtävät riskienhallintaprosessissa. (Holopainen ym. 2013, 105). Toteuttaessaan konsultointitehtäviä, sisäisen tarkastajan tulee toimia objektiivisesti, eikä hän saa ottaa vastuuta päätöksenteosta (Sisäiset tarkastajat ry, 2012). Ammattistandardeissa konsultoinnista ohjeistetaan muun muassa, että sisäisen tarkastajan tulee hyödyntää konsultointitehtävien yhteydessä hankkimaansa valvontatietämystä organisaation valvontaprosessien ja riskienhallintaprosessien arvioinnissa. Riskienhallintaprosessien kehittämisessä tai käyttöönotossa sisäisen tarkastajan tulee kuitenkin olla tarkka siitä, ettei ota johdolle kuuluvaa vastuuta varsinaisessa riskienhallinnassa. Sisäisen tarkastajan tulee konsultointitehtävissä keskittyä kohteen tavoitteiden mukaisiin riskeihin ja olla myös valmis havaitsemaan muita merkittäviä riskejä. (Holopainen ym. 2013, 105.)

Hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen on määriteltävä sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa sisäisen tarkastuksen tarkoitus, toimivalta ja vastuut, toiminta-alue, asema organisaatiossa, tietojensaantioikeus sekä omaisuuden tarkastusoikeus. Näiden minimivaatimusten lisäksi toimintaohjeessa olisi hyvä määritellä myös sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatus, tavoitteet, osallistumisoikeudet ja -velvollisuudet hallituksen ja johtoryhmän kokouksiin, sitoutuminen organisaation arvoihin ja päämääriin, sisäisen tarkastuksen vastuut suhteessa muun organisaation vastuisiin sekä toiminnan suunnittelu- ja raportointitapa. (Kuuluvainen 2001, 26.) Sisäisen tarkastuksen tarkoituksesta, vastuusta, toimivallasta ja toimintasuunnitelman toteutumisesta täytyy raportoida hallitukselle ja ylimmälle johdolle säännöllisesti. Raporteista tulee käydä ilmi myös merkittävät avoimet riskit, valvontakysymykset, johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevat merkittävät asiat sekä mahdolliset muut asiat, joita organisaation hallitus pyytää. Sisäisen tarkastuksen tulee myös arvioida organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmiin, tietojärjestelmiin ja toimintoihin liittyviä riskiasemia, jotka ovat yhteydessä toiminnallisen ja taloudellisen tiedon luotettavuuteen ja yhtenäisyyteen, omaisuuden turvaamiseen, toimintojen tehokkuuteen ja tuloksellisuuteen, sekä lakien, määräysten ja sopimusten noudattamiseen. Riskiarvioinnin tulosten perusteella sisäinen tarkastus arvioi organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmän, toimintojen ja tietojärjestelmien valvontamenettelyiden tehokkuutta ja riittävyyttä. Sisäinen tarkastus arvio myös, ovatko organisaation toimintojen ja hankkeiden tulokset päämäärien ja tavoitteiden mukaisia ja ovatko ne toteutettu tarkoitettulla tavalla, sekä ovatko arviointiperusteet riittäviä. Jos arviointiperusteet ovat riittävät, tulee sisäisen tarkastajan soveltaa niitä omassa arvioinnissaan. Jos arviointiperusteet taas ovat puutteellisia, tulee sisäisen tarkastajan kehittää yhdessä organi-

saation johdon kanssa riittävät ja tarkoituksenmukaiset arviointiperusteet. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 19–20).

Sisäisen tarkastuksen johtopäätöksien ja tehtävien tuloksien tulee perustua asianmukaisiin analyysihin ja arviointeihin. Kaikki merkityksellinen informaatio, joka tukee johtopäätöksiä, on dokumentoitava. Työn tuloksista tulee raportoida organisaation hallitukselle ja ylimmälle johdolle ja raportin tulee sisältää tehtävien tavoitteet ja laajuus, johtopäätökset, suositukset sekä toimenpidesuunnitelmat. Raportoinnin on oltava objektiivista, selkeää, täsmällistä, täydellistä ja ajankohtaista. Jos tarkastustuloksia luovutetaan organisaation ulkopuolelle, on raportointiin sisällytettävä rajoitukset tulosten jake- lusta ja käytöstä. Konsultointityön edistymisen ja tulosten raportointi vaihtelee sisällöltään tehtävän luonteen ja asiakkaan tarpeiden mukaan. (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 19–20).

Itse tarkastus päättyy vasta, kun tarkastaja saa organisaation johdolta selvityksen siitä, mitä johto on tehnyt suositusten johdosta tai ilmoituksen, että se ei tule tekemään mitään. Jälkiseurannan toteutus riippuu tarkastuksessa tehtyjen havaintojen kriittisyydestä. Joskus tehtyjen korjausten varmistaminen heti tarkastuksen päättymisen jälkeen on tarpeellista ja joskus taas puolen vuoden tai vuoden kuluttua. Seuranta voidaan tehdä esimerkiksi alustavasti kyselyllä, jonka vastaukset tulee myöhemmin todentaa. (Holopainen 2013, 251–252.) Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee kehittää järjestelmä, jonka avulla seurataan johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanoa sekä kehittää sitä. Seurantamenettelyn avulla varmistetaan, että organisaation johdon hyväksymät toimenpiteet on toteutettu tuloksellisesti ja että ylin johto on hyväksynyt riskin ja päättänyt olla ryhtymättä toimenpiteisiin. Sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee myös seurata tulosten toimeenpanoa konsultointitoimeksiannossa, asiakkaan kanssa sovitun laajuuden mukaisesti. Jos sisäisen tarkastuksen johtajan näkemyksen mukaan johdon hyväksymä riski on liian suuri, tulee hänen keskustella asiasta ylimmän johdon kanssa. Mikäli riskienhallintatoimet ovat myös tämän jälkeen sisäisen tarkastuksen johtajan mielestä riittämättömät, tulee hänen raportoida siitä hallitukselle. (Sisäiset tarkastajat ry 2012, 24–25.)

Tarkastuksen kenttävaiheen päättyessä tarkastuskohteen vastaavan esimiehen kanssa on hyvä käydä loppukeskustelu, jonka sisältö on samantyyppinen, kuin aloituskeskustelussa. Tarkastajan tulee kertoa, mitkä ovat päähavainnot ja minkälaisia ovat annettavat suositukset, jotta raporttiluonnos ei ole yllätys. Tässä keskustelussa varmistetaan myös se, että tarkastaja ei ole ymmärtänyt jotain väärin ja pyritään saamaan esimieheltä sitoutuminen annettavien suositusten toimeenpanemisesta. Jos kohteen esimies on eri mieltä tarkastajan kanssa, tulee tämä kirjata raporttiin. (Holopainen ym. 2013, 250.)

2.3 Sisäinen tarkastus ja riskienhallinta

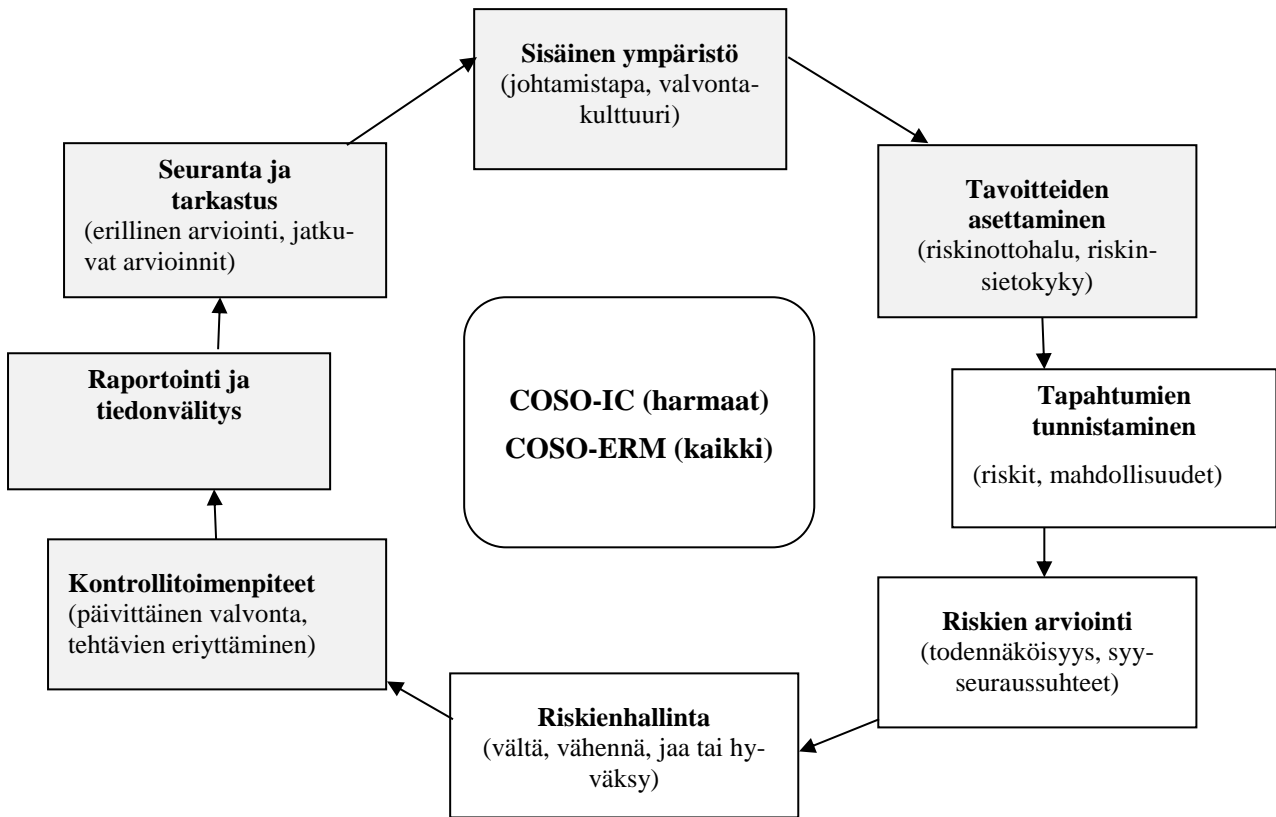
Viime vuosina organisaatiot ovat kohdanneet vaikean talouden tilan. Epävakaassa ympäristössä yritykset ovat muuttaneet strategioitaan rakentaen uusia liiketoimintamalleja perustuen globalisaatioon ja uusiin teknologioihin. Näin ollen on myös syntynyt uusia riskejä, joita on yhä vaikeampi hallita. (Stanciu 2012, 79.) Organisaation johto ei pysty välittömällä havainnoillaan ja kontakteillaan seuraamaan organisaation järjestelmien kaikkea toimintaa, vaan se tarvitseekin sisäisiä tarkastajia avukseen. Sisäinen tarkastus voi muun muassa ohjata riskiarviointeja sekä valvonnan itsearviointeja (Holopainen 2006, 64). Riskienhallinta käsittelee riskejä ja mahdollisuuksia vaikuttaen arvon tuottamiseen tai säilyttämiseen. Riskienhallinnan voidaan määritellä olevan koko organisaatiossa sovellettava prosessi, johon vaikuttavat organisaation johto, hallitus ja muu henkilöstö ja joka on suunniteltu huomaamaan mahdolliset tapahtumat, jotka voivat vaikuttaa tavoitteiden saavuttamiseen, ja hallitsemaan organisaation riskinottohalua sekä tarjoamaan kohtuullisen varmuuden organisaation tavoitteiden saavuttamiseksi. Riskienhallinta on suunnattu tavoitteiden saavuttamiseen yhdessä tai useammassa erillisessä, mutta osittain päällekkäisessä osa-alueessa. (Miles ym. 2004, 2.) Riskienhallinta sisältää kaikki hallintamenettelyt, jotka turvaavat organisaation tavoitteiden saavuttamista. Riskienhallinnalla tulee varmistaa, että kaikki merkittävät riskit tunnistetaan ja arvioidaan ja että niitä seurataan jatkuvasti osana johtamistoimintoja. Riskienhallinnan tulee kattaa sisäiset ja ulkoiset riskit, mitattavissa olevat riskit ja sellaiset riskit, joita ei voi mitata sekä riskit, joihin voidaan vaikuttaa ja joihin ei voida vaikuttaa (Rahoitustarkastus 2003, 14).

Sisäisen tarkastuksen rooli osana organisaation riskienhallintaa on merkittävä. IIA:n laatiman riskienhallinnan kolmen puolustuslinjan mallissa sisäinen tarkastus muodostaa yhden linjan. Riskienhallintajärjestelmän arviointi onkin yksi sisäiselle tarkastukselle kuuluvista avainalueista ja se varmistaa riskienhallinnan tehokkuuden ja toimivuuden. Sisäiset tarkastajat eivät voi osallistua riskienhallintaprosesseihin vastuullisina toimijoina tai osallistua päätöksentekoon, jottei sisäisen tarkastuksen riippumattomuus vaarannu. Sen sijaan sisäinen tarkastaja voi osallistua prosessiin konsulttina koulutuksen ja kehittämisen sekä raportoinnin osalta. Riskienhallinnan vastuu on aina organisaation johdolla. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on varmentaa ja arvioida riskienhallinnan riittävyyttä organisaation ylimmälle johdolle ja hallitukselle, mutta samalla se tarjoaa turvallisuutta myös muille ulkoisille tahoille. (Holopainen ym. 2013, 45–47.)

Riskienhallinnan voidaan katsoa koostuvan kahdeksasta toisiinsa liittyvistä osa-alueista. Nämä ovat peräisin organisaation johdon tavoista hoitaa liiketoimintaa ja ne liittyvät läheisesti koko johtamisprosessiin.

- Sisäinen ympäristö (Internal Environment)
- Tavoitteiden asettaminen (Objective Setting)
- Tavoitteiden saavuttamiseen vaikuttavien tapahtumien tunnistaminen (Event Identification)
- Riskien arviointi (Risk Assessment)
- Riskeihin reagointi (Risk Response)
- Valvontatoimenpiteet (Control Activities)
- Informaatio ja kommunikaatio (Information and Communication)
- Seuranta (Monitoring)

Nämä kahdeksan osa-alueetta eivät toimi samalla tavoin kaikissa organisaatioissa. Pienissä ja keskisuurissa organisaatioissa toiminta voi olla epävirallisempaa ja vähemmän järjestäytyntä, kuin isoissa organisaatioissa. (Miles ym. 2004, 5.) Riskienhallinnan arviointiperusteena käytetään yleensä COSO-ERM-käsittemallia, joka on organisaatioiden kokonaisvaltaisen riskienhallintajärjestelmän malli. Tämä vuonna 2004 julkaistu malli täydentää vuonna 1992 julkaistua sisäisen valvonnan COSO-IC-mallia. Toukokuussa 2013 julkaistiin uusi päivitys COSO-IC-mallista, joka korvaa vuoden 2014 loppuun mennessä vuoden 1992 mallin. (Holopainen ym. 2013, 52-53.) COSO-ERM viitekehyksen mukaan tavoitteet, joiden toteutuminen riskienhallinnan avulla pyritään toteuttamaan, voidaan jakaa neljään osaan: (1.) Strategiset tavoitteet (Strategic), (2.) toiminnalliset tavoitteet (Operational), (3.) taloudellista raportoinnin luotettavuus (Reporting) sekä (4.) vaatimustenmukaisuus (Compliance). Nämä erilliset, mutta osittain myös päällekkäiset, luokat kertovat eri osa-alueiden riskienhallinnan tarpeista. Näiden luokkien riskienhallinta voi olla suoraan eri johtohenkilöiden vastuualueilla. Koska raportoinnin luotettavuus ja lain noudattaminen kuuluvat koko organisaation kontrollointitoimenpiteisiin, riskienhallinnan johtamisen voidaan odottaa antavan kohtuullisen varmuuden näiden tavoitteiden saavuttamisesta. Strategisten ja operatiivisten tavoitteiden saavuttaminen ei aina ole organisaation kontrolloitavissa, vaan näiden tavoitteiden saavuttaminen riippuu usein myös ulkoisista tapahtumista. Riskienhallinta voi tarjota kohtuullisen varmuuden näiden tavoitteiden saavuttamiseen, siten, että organisaation johto ja hallitus käytännön valvojana ovat jatkuvasti tietoisia laajuudesta, jolla organisaatio liikkuu kohti asetettuja tavoitteita. (Miles ym. 2004, 3). Kuvio kolme kuvaa organisaation kokonaisvaltaista riskienhallintakenttää.



Kuvio 3: Kokonaisvaltainen riskienhallinta

(Holopainen ym. 2013, 53)

IIA on antanut kannanoton sisäisen tarkastuksen roolista riskienhallinnassa perustuen COSO-ERM-malliin. Tämän kannanoton mukaan sallitut ydinroolit ovat:

1. varmistaa
 - riskienhallintaprosessin olemassaolo
 - riskien arviointi
 - avainriskien raportoinnin arviointi
 - koko riskienhallintaprosessin arviointi
 - avainriskien hallinnan toteutumisen tarkastelu

2. konsultointi

- ohjata riskien määrittämis- ja arviointitilaisuuksia (CRSA)
- valmentaa johtoa riskienhallintatoimenpiteiden ymmärtämiseen
- suorittaa kokonaisvaltaista riskiraportointia
- koordinoidan ERM-toimenpiteitä
- edistää ERM-kehikon käyttöönottoa
- ylläpitää ja kehittää ERM-kehikkoa
- kehittää riskienhallintastrategia hallituksen hyväksyttäväksi

Varmistus ja arviointi muodostavat sisäisen tarkastuksen ensimmäinen peruspalvelun ja riskienhallintaa tuleekin arvioida aina eri tehtävien suorittamisen yhteydessä kokonaisprosessin arvioinnin lisäksi. Mikäli riittävät varovaisuusehdot täytetään, voidaan suorittaa myös toista peruspalvelua konsultointia, johon on sovellettava sitä koskevia standardeja. Konsultointia harjoitetaan kuitenkin vain jos toimintaohje sen sallii ja konsultoinnista on sovittu riskienhallintaprosessin omistajan kanssa. IIA on myös ottanut kantaa siihen, mitä sisäinen tarkastus ei saa tehdä. Sisäinen tarkastus ei saa olla määräävä taho riskienhallintaprosessissa, asettaa riskitasoa, päättää riskienhallintatoimenpiteistä tai toteuttaa niitä, antaa johdon vakuutuksia riskienhallinnasta, tai olla vastuussa riskienhallinnasta. Sisäinen tarkastus ei saa toteuttaa näitä johdolle kuuluvia tehtäviä, koska se ei saa asettua johdon asemaan eikä tehdä johdolle kuuluvia päätöksiä. (Holopainen ym. 2013, 54–55.)

2.4 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen

Sisäinen tarkastus kuuluu organisaation perustoimintoihin, sillä kaikissa organisaatioissa sisäistä tarkastusta suoritetaan jollakin tavoin, vaikka sisäisen tarkastuksen omaa henkilöstöä ei olisikaan. Sisäistä tarkastusta perustettaessa tulee pohtia, onko organisaatio niin suuri, että sen hallitus tarvitsee avukseen sisäisen tarkastuksen toimintoja. Tätä tulee miettiä organisaatioissa, joissa ei ole lakisääteistä tai hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän vaatimaa välttämättömyyttä sisäisen tarkastuksen järjestämiseen. Pankit ja vakuutuslaitokset ovat organisaatioita, joissa sisäinen tarkastus on lain tai valvojan viranomaisen ohjeiden perusteella pakollista. (Holopainen 2006, 79). Karkeana sääntönä sisäisen tarkastuksen järjestämiselle on, että mikäli organisaation liikevaihto on noin 100 miljoonaa tai työntekijöitä on 500, tulisi ainakin yhden henkilön vastata täysipäiväisesti sisäisestä tarkastuksesta. Pienemmissä organisaatioissa tarkastus voidaan hoitaa osa-aikaisena ostopalveluna. Pienissä organisaatioissa ostopalvelujen käyttö saattaa olla

myös ainoa vaihtoehto. (Holopainen 2013, 116). Dolanin ja Moranin (2013) mukaan organisaation tulisi koostaan huolimatta ottaa huomioon seuraavia asioita sisäisen tarkastuksen perustamista pohdittaessa: Ovatko organisaation avainprosessit alttiita suhteellisen korkealle riskille, tarvitseeko organisaatio korkeamman tason varmennusprosesseja liiketoiminnan kasvavan monimutkaisuuden ja omistajien odotusten myötä, onko organisaation sektorilla uusia kehityssuuntia, mukaan lukien teknologian kehitys sekä onko organisaation kulttuuri sopeutuva ja sopiva muutokseen.

Uuden sisäisen tarkastuksen toiminnon perustamisessa organisaatio yleensä tarvitsee ulkoista konsultointia. Ilman tätä uudesta toiminnosta ei välttämättä saada riittävästi lisäarvoa ja turvaa. Mikäli sisäisen tarkastuksen johtajaksi nimitetään joku, joka ei tunne ammattia, vaatii toiminnon tehokkaasti alkuun saaminen kohtuullisesti aikaa ja koulutuspanosta. Sisäisen tarkastuksen ammattiin kouluttautuminen kestää useita vuosia, vaikka henkilö jo muuten tuntisikin organisaation. Vaihtoehtona onkin palkata sisäisen tarkastuksen johtaja organisaation ulkopuolelta. Uuden sisäisen tarkastuksen sisäänajo kestää Holopaisen (2013) mukaan 2-4 vuotta. Uuden sisäisen tarkastajan kouluttaminen vie yhtä kauan, edellyttäen, että hänellä on tarpeellinen akateeminen peruskoulutus. Näin ollen on suositeltavaa käyttää apuna ammattitaitoista ulkopuolista palveluntarjoajaa. Konsultin tehtävänä on perehdyttää henkilöstö sisäisen tarkastuksen kansainvälisiin ammattistandardeihin, koulutustarjontaan ja alan yhdistyksiin sekä valvontakehikoihin. Hän myös avustaa sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen kirjoittamisessa sekä suunnittelee organisaatioon sopivan sisäisen tarkastuksen käsikirjan ja työvälineistön ja avustaa niiden laadinnassa. Hänen olisi myös hyvä olla suunnittelemassa ensimmäisen kauden toimintaa ja suorittaa tarkastusalueen riskikartoituksen toimintasuunnitelmaa varten. Nämä kaikki toiminnot suoritetaan yhdessä organisaation sisäisen tarkastuksen johtajan tai oman sisäisen tarkastajan kanssa.

Sisäinen tarkastus lähtee sisäisen tarkastajan tai tarkastusyhteisön saamasta toimeksiannosta suorittaa organisaation sisäinen tarkastus. Sisäisestä tarkastuksesta tulee tehdä kirjallinen toimintaohje, jossa määritellään sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus, toimivalta ja vastuu sekä konsultointipalveluiden luonne. Tämän toimintaohjeen tulee olla ammattistandardien mukainen ja organisaation hallituksen hyväksymä. Kirjallinen toimintaohje helpottaa sisäisen tarkastuksen tarkoituksen, toimivallan ja vastuun riittävän laajuuden säännöllistä arvioimista ja se on ratkaisevan tärkeä dokumentti tarkastustoiminnan johtamisessa. Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee säännöllisesti arvioida, ovatko sisäisen tarkastuksen tarkoitus, vastuu ja toimivalta sellaisella tasolla, kuin ne toimintaohjeessa määritellään. Arvioinnin tuloksista on raportoitava organisaation ylimmälle johdolle ja hallitukselle (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 33–34).

Sisäisen tarkastajan tulee tehdä tehtäväkohtainen työsuunnitelma ja arvioida seuraavia asioita ennen tarkastustyön aloittamista, noudattaakseen ammatillista huolellisuutta:

- tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavan työn määrä
- arviointi- ja varmistuspalveluiden kohteiden olennaisuus, merkittävyys ja monimutkaisuus
- riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuus ja riittävyys
- merkittävien virheiden sekä määräysten ja sopimuksen vastaisen toiminnan todennäköisyys
- tehtävän kustannusten suhdetta hyötyyn

Työsuunnitelmassa on määriteltävä menettelytavat, joita sovelletaan tehtävän aikana informaation hankkimiseen, analysointiin, arviointiin ja dokumentointiin. Työsuunnitelma tulee olla hyväksytty ennen työn aloittamista ja kaikille muutoksille täytyy saada hyväksyntä (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 16–23). Sisäinen tarkastaja määrittää itse arviointi- ja varmistuspalvelun laajuuden ja luonteen. Hän arvioi arviointi- ja varmistuspalveluissa objektiivisesti tarkastusaineistoa antaakseen riippumattoman arvion arvioinnin kohteena olevasta prosessista tai muusta arvioinnin kohteena olevasta asiasta. Arviointi- ja varmistuspalveluihin liittyy kolme osapuolta: (1.) henkilö tai ryhmä, joka on osallinen suoraan prosessiin tai muuhun kohdeasiaan, (2.) arvioinnin toteuttava sisäinen tarkastaja sekä (3.) henkilö tai ryhmä, joka hyödyntää sisäisen tarkastajan arviointia (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 11). Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee tehdä riskiperusteiset suunnitelmat sisäisen tarkastuksen tehtävistä, jotka tulee asettaa tärkeysjärjestykseen organisaation päämäärien mukaisesti. Johtajan tulee myös arvioida ehdotettujen konsultointitehtävien hyväksymistä ja hyväksytyt tehtävät tulee esittää toimintasuunnitelmassa. Johtaja esittelee sisäisen tarkastuksen toimintasuunnitelman ja resurssitarpeen organisaation johdolle ja hallitukselle, jotka päättävät suunnitelman hyväksymisestä (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 18).

Suunnitteluvaihe on yksi tarkastusprosessin tärkeimpiä vaiheita. Taustainformaatiota tulisi kerätä erilaisista lähteistä riittävästi. Tietolähteinä voivat olla muun muassa aiempien tarkastusten työsuunnitelmat, aiempien tarkastusraporttien suositukset ja havainnot, omat tietopankit, sidosryhmät sekä erilaiset lehdet (Audiator, Balanssi). Etukäteisaineistosta sisäinen tarkastaja voi nähdä, mitä riskejä ja ongelmia tarkastuskohteessa on ja laatia alustavan tarkastussuunnitelman. Tietoa ja ideoita voi tulla lisää myös myöhemmin, jolloin tarkastuksen tarkoitus voi muuttua vielä aloituskeskustelun jälkeen tai jopa tarkastustyön aikana. Sisäisen tarkastajan olisi, aineistolähteiden lisäksi, hyvä keskustella tapauskohtaisesti esimerkiksi talous-, laki-, henkilöstö-, compliance-, turvallisuus-, laatu- ja riskienhallintayksiköiden henkilöstön kanssa. Heiltä sisäinen tarkastaja saa

tietoja erityisasioista toiminnoittain sekä kokonaisnäkemystä asioista yleensä organisaatiossa. Nämä tiedot ja näkemykset saattavat vaikuttaa tarkastussuunnitelman sisältöön. Aiheellista voi olla myös hankkia tilintarkastajan näkemys kohteesta. Jos tarkastettavaan toimintoon liittyy koko organisaation läpi kulkevia prosesseja, olisi hyvä myös haastatella henkilöitä, jotka ovat mukana tiedon ja tavaran toimittamisessa tai vastaanottamisessa tarkastuskohteelle tai -kohteelta. (Holopainen ym. 2013, 227–228.)

Alustavan tarkastussuunnitelman ollessa valmis, tulee tarkastuksen osapuolien välillä käydä aloituskeskustelu, joka on ammattistandardien mukainen menettelytapa. Tarkastaja käy keskustelun toiminnosta vastaavan johdon kanssa ja keskustelun tarkoituksena on varmistua yhteisestä näkemyksestä tarkastuksen tavoitteista. Keskustelun jälkeen täsmennetään alustavaa tarkastussuunnitelmaa ja työsuunnitelmaa ja muodostetaan lopullinen tarkastussuunnitelma tarkastusjohtajan hyväksyttäväksi. (Holopainen ym. 2013, 236–237.) Sisäisellä tarkastuksella tulisi olla myös selkeä visio ja missio. Visio on näkemys siitä, mikä on tavoitetilä, joka halutaan saavuttaa kohtuullisen pitkällä aikavälillä, esimerkiksi 3-5 vuoden kuluttua. Missio puolestaan on yleisluontoinen kuvaus tavoitteista, jotka sisäisellä tarkastuksella on sekä toimintatavasta sovitettuna omaan toimintaorganisaatioon. (Holopainen 2006, 93.)

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit velvoittavat kehittämään sisäisen tarkastuksen toiminnalle laadunvarmistus- ja kehittämisohjelman sekä ylläpitämään sitä. Ohjelman tulisi sisältää säännöllisin väliajoin tehtävät sisäiset ja ulkoiset laatuarvioinnit sekä jatkuvan sisäisen seurannan. (Kananen, Korhonen & Sovasto, 2013, 8.) Sisäisen tarkastuksen toiminnasta tulee lisäksi tehdä ulkoinen arviointi vähintään kerran viidessä vuodessa. Tarkastuksen tulee suorittaa organisaation ulkopuolinen, pätevä ja riippumaton arvioija tai arvioijaryhmä. Sisäisen tarkastuksen johtaja keskustelee hallituksen kanssa siitä, onko tarvetta suorittaa ulkoinen arviointi useammin. He myös arvioivat ulkoisen arvioijan pätevyydestä, riippumattomuudesta ja mahdollisista eturistiriidoista. Arviointia pohdittaessa tulee myös ottaa huomioon organisaation ominaisuudet, kuten koko, toimiala ja monimutkaisuus, suhteessa ulkoisen arvioijan kokemukseen (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 17).

2.5 Henkilöstö ja osaaminen

Nykypäivän sisäisten tarkastajien tulee omata koko ajan laajaneva osaamisalue, joka muodostuu muun muassa pätevyydestä, teknisestä osaamisesta sekä käyttäytymiseen liittyvistä ominaisuuksista, joita vaaditaan jatkuvasti muuttuvan sisäisen tarkastajan työn suorittamiseen. Pysyäkseen muutoksen mukana, sisäisten tarkastajien tulee pystyä

yhdistämään eri ominaisuuksia aina neuvottelijasta tietokoneohjelmoijaan. (Jackson 2007, 38.) Automaatio lisääntyy jatkuvasti kaikilla liiketoiminnan alueilla ja niin myös sisäisessä tarkastuksessa. Datan analysoinnilla tulee olemaan tulevaisuudessa yhä suurempi osuus tarkastustyössä. Tämä asettaa yhä suurempia vaatimuksia sisäisten tarkastajien pätevyydelle sekä organisaatioiden käytössä olevalle tekniikalle. Sisäisten tarkastajien osaamisessa suurempaan rooliin nousevat analyttinen ja kriittinen ajattelu, IT-osaaminen, datan analysointi, riskienhallintaosaaminen sekä kommunikointitaidot. Varsinkin suurilla yrityksillä on käytössään valtavat määrät dataa ja tarkastustyö tulee digitalisoitumaan ja automatisoitumaan tulevaisuudessa yhä enemmän. Sisäisen tarkastuksen yksiköillä on jatkuva paine maksimoida resurssejaan kasvavien odotusten myötä, kuitenkin kasvattamatta kulujaan. (Jackson 2014, 3.)

Sisäisten tarkastajien osaamisalueet laajenevat ja sisäisiä tarkastajia tulee yhä erilaisimmista taustoista, kuten tekniikan, toimitusketjujen ja sopimusosaamisen alueilta. Pätevien työntekijöiden löytäminen ja palkkaaminen onkin aina haastavaa ja organisaation toiminnan kannalta erittäin kriittinen tekijä. Näin on myös sisäisen tarkastuksen henkilöstön osalta. Väärä valinta voi osoittautua erittäin kalliiksi. Sisäisen tarkastuksen nykyinen rooli ja laaja tehtäväkenttä vaativat päteviä henkilöitä ja tähän tuleekin kiinnittää huomiota organisaatiossa. Ennen rekrytointia organisaation tulee määrittellä, mitä sisäinen tarkastus vaatii ja mitä ominaisuuksia sisäiseltä tarkastajalta vaaditaan. Sisäistä tarkastusta suorittavien henkilöiden laatu on erityisen tärkeää, sillä yksi sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mainitsema asia sisäisen tarkastuksen toiminnon vahvuuden määrittämiseksi, on sisäisen tarkastajan pätevyys. (Seol & Sarkins 2005, 876–877.)

IIA:n julkaisemat eettiset säännöt ovat osa kansainvälisesti hyväksytyjä ammatillisia periaatteita eli ammattinormistoa (International Professional Practices Framework) ja sisältävät käyttäytymissäännöt sekä olennaiset sisäisen tarkastuksen ammatin periaatteet. Ammattinormisto tarkoituksena on ohjata sisäisiä tarkastajia työssään. Sisäisillä tarkastajilla tarkoitetaan tässä henkilöitä, jotka ovat IIA: jäseniä, IIA:n ammattitutkinnon suorittaneita tai niitä, jotka toimivat sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaisissa tehtävissä. Eettiset säännöt koskevat näitä henkilöitä sekä sisäisen tarkastuksen palvelu- ja tuottavia tahoja. Eettisten sääntöjen rikkomisesta voi aiheutua jopa kurinpidollisia toimia IIA:n jäsenille. (Holopainen 2013, 146.)

Sisäisiltä tarkastajilta vaadittava ammattitaito merkitsee muun muassa sitä, että tarkastajat ottavat vastaan ainoastaan sellaisia tehtäviä, joiden hoitamiseen heillä on riittävästi tietoa, taitoa sekä kokemusta sekä kehittävät jatkuvasti ammattitaitoaan. Ammattitaitoon kuuluu myös oman organisaation ja sen toiminnan tuntemus, mikä tarkoittaa epävirallisen ja virallisen organisaation, tuotteiden ja palvelujen sekä henkilöstön tuntemista ja tuotanto-, myynti-, markkinointi- sekä palveluprosessin ymmärtämistä. Sisäisen tarkastajan olisi hyvä myös ymmärtää muut kyseiselle organisaatiolle erityiset seikat. Tämän vuoksi Holopaisen (2013, 147) mukaan ostopalveluja käytettäessä sisäisen

tarkastuksen johtajan lisäksi, organisaation koon ja muiden piirteiden mukaisesti, ainakin yhden sisäisen tarkastajan olisi hyvä olla organisaation omaa henkilöstöä. Riittävään ammattitaitoon kuuluu myös riittävä koulutus, joka on yleensä akateeminen peruskoulutus. Sisäisellä tarkastajalla tulisi olla tavanomaisissa työtilanteissa taito soveltaa kansainvälisiä ammattistandardeja, tekniikoita ja menettelytapoja turvautumatta tukeen ja laajoihin selvityksiin. Johtamisperiaatteiden, laskentatoimen periaatteiden ja menetelmien sekä tärkeimpien tietotekniikkariskien ymmärtäminen on erittäin tärkeää, kuten myös kyky tunnistaa väärinkäytöksistä kertovat merkit sekä ihmissuhdetaitojen hallinta.

Sisäisen tarkastuksen johtajan tehtävänä on varmistaa, että tehtävään nimetyllä henkilöllä on tarvittava ammattitaito tehtävän suorittamiseen. Tarkastaja voi kieltäytyä tarjotusta tehtävästä, mikäli hän kokee, ettei omaa tehtävään vaadittuja taitoja. Mikäli sisäisellä tarkastuksella kokonaisuutena ei ole riittävästi pätevyyttä tehtävän suorittamiseen, on johtajan tehtävänä hankkia apua omasta organisaatiosta tai ostopalvelujen kautta. Sisäisten tarkastajien ammatillinen kehittäminen on myös välttämätöntä. Sisäisen tarkastustoiminnon kokonaisammattipätevyys on myös sisäisen tarkastuksen johtajan vastuulla. (Holopainen 2013, 148–149.)

IIA on myös julkaissut viitekehyksen, The IIA Global Internal Audit Competency Framework, joka määrittelee pätevyysstandardit, joita sisäiseltä tarkastajalta vaaditaan. (Seol & Sarkins 2005, 876–877.) Viitekehyksessä määritellään se osaaminen, joka sisäiseltä tarkastajalta vaaditaan, jotta hän täyttää IIA:n sisäisen tarkastuksen viitekehikon IPPF:n (International Professional Practices Framework) vaatimukset. Osaamisella tarkoitetaan tässä viitekehyksessä yksilön kykyä hoitaa työtehtävänsä asianmukaisesti toimien määritellyn tietämyksen, taidon ja käyttäytymisen mukaisesti. Viitekehys muodostuu kymmenestä ydinosaamisalueesta, joita ovat (1) ammattietiikka, (2) sisäisen tarkastuksen johtamisen, (3) IPPF, (4) hallinto, riski ja kontrolli, (5) liiketoimintaosaaminen, (6) kommunikaatio, (7) suostuttelu ja yhteistyö, (8) kriittinen ajattelu, (9) sisäisen tarkastuksen toimitus sekä (10) kehitys ja innovaatiot. Jokainen ydinosaamisalue sisältää lisäksi useita tehtävälakohtia, joista on määritelty kuuluvatko ne sisäisen tarkastuksen henkilöstölle vai johdolle, vai organisaation toimitusjohtajalle. (IIA competency framework, 2013.)

Clemonssin (2009) mukaan teknologian osuus sisäisen tarkastuksen työssä on kasvanut merkittävästi viime aikoina, mikä tuo myös lisävaatimuksia sisäisten tarkastajien osaamiselle. Organisaatiot eivät kuitenkaan aina kehitä oman henkilöstön taitoja, vaan käyttävät yhä useammin ulkopuolisen palveluntarjoajan apua täyttääkseen aukon organisaation osaamisessa. Vaikeimpia osaamisalueita rekrytoida ovat muun muassa tietojärjestelmätarkastukset, merkittävän ohjelmiston tarkastus, liiketoimintariskien arviointi, verotarkastukset sekä väärinkäytösten ennaltaehkäisy ja havaitseminen. Clemonssin mukaan muutos taloudellisen raportoinnin taidoista laajempaan osaamiseen, kuten operatiivisiin ja teknisiin sekä muihin taitoihin, voidaan saavuttaa organisaation sisällä.

Olemassa olevien resurssien työstäminen ja henkilöstön kierrättäminen organisaation sisällä vaatii investointeja ja muodollisia ohjelmia mutta tämä voi tarjota pidemmän aikavälin hyötyä koko organisaatiolle kasvavien ja organisaation sisällä siirrettävissä olevien taitojen myötä.

2.6 Sisäinen tarkastus kunnallishallinnossa

Kuntien hallinto-organisaatiot koostuvat johtamis- ja hallintotehtäviä suorittavista virastoista, erilaisista päätösvaltaa käyttävistä toimielimistä sekä palveluja tuottavista laitoksista. Toimielinten jäsenet edustavat kuntalaisia ja käyttävät päätösvaltaa kunnassa. Laitosten ja virastojen henkilöstö puolestaan koostuu viranhaltijoista ja työntekijöistä, jotka ovat kunnan palveluksessa. (Anttiroiko, Haveri, Karhu, Rynänen & Siitonen 2003, 14.) Kuntien valvontajärjestelmä koostuu ulkoisesta ja sisäisestä valvonnasta. Ulkoinen valvonta sisältää tarkastuslautakunnan ja JHTT-tilintarkastajan suorittaman valvonnan. Sisäinen valvonta koostuu viranhaltija- ja luottamushenkilöiden vastuulla olevasta valvonnasta, joka perustuu kuntalakiin sekä kuntien valtuustojen hyväksymiin johtosäätöihin. Sisäinen tarkastus on osa sisäistä valvontaa. Suurissa ja joissain keskisuurissa kaupungeissa toimii sisäisen tarkastuksen yksikkö ja myös suurimmissa sairaanhoitopiireissä ja muissa kuntayhtymissä on sisäisen tarkastuksen yksiköitä tai sisäisiä tarkastajia. (Sisäiset tarkastajat ry, [www-sivut](http://www.sisaiset.fi), 26.3 2015.)

Kuten yksityisellä sektorilla, niin myös kunnallisella puolella tulisi sisäisen tarkastuksen suunnittelussa huomioida IIA:n julkaisemien sisäisen tarkastuksen ammattistandardien tehtävien suunnittelulle asettamat ehdot (Holopainen 2013, 215). Kuntien toiminnan tuloksellinen johtaminen on nykyään yhä suurempien haasteiden edessä ja kuntien tuleekin huomioida ja hallita riskejä, jotka aiheutuvat jatkuvasti niukkenevista resursseista sekä moninaisista lakisääteisistä tehtävistä. Samaan aikaan kunnat muodostavat suuria konserneja, joiden johtamisen, omistajaohjauksen ja tytäryhtiöiden hallitustyöskentelyn tulisi pohjautua riittävään asiantuntemukseen ja kokemukseen. Kuntien vastuulla olevien toimintojen valvonnan ja riskienhallinnan merkitys on näin ollen myös jatkuvasti kasvanut. Kuntalakiin sisällytetyllä sisäisen tarkastuksen sääntelyllä tulisikin edistää kuntien hallinnan ja johtamisen kehittymistä. (Kiviaho 2014, 5.)

Vuoden 1997 kuntalain uudistuksen myötä kuntien tarkastusjärjestelmä muuttui, jakaen kaupunkien tarkastusjärjestelmän selkeästi kahteen osaan, sisäiseen ja ulkoiseen tarkastukseen. Vuoden 2007 kuntalaissa puolestaan määriteltiin konsernijohto ja sen valvonta- ja ohjausvastuu sekä kunnallisten liikelaitosten johtajien ja johtokuntien sisäisen valvonnan järjestämistä. Tarkastusta ja taloutta koskevia muutoksia tehtiin

myös vuoden 2012 kuntalain uudistuksessa. Tämän uudistuksen mukaan valtuuston tulee päättää kuntakonsernin ja kunnan riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan perusteista. Määräykset hallinnon ja talouden tarkastuksesta tulee antaa valtuuston hyväksymässä hallintosäännössä, joka on keskeinen ohjausväline (Holopainen 2013, 195–196.) Lain mukaan vuoden 2013 tilinpäätöksestä lähtien kunnan toimintakertomuksessa tulee olla arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä, tiedot riskienhallinnasta ja sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä keskeisiä johtopäätöksiä. Tilintarkastajan tehtäväksi säädettiin kunnan ja kuntakonsernin asianmukaisen riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan järjestämisen tarkastaminen. (Holopainen 2013, 195–196.)

Kuntalain sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevat muutokset tulivat voimaan 1.1.2014. Hallituksen esityksessä kuntalain muuttamisen perusteluissa käsiteltiin ensimmäistä kertaa sisäistä tarkastusta. Sisäinen tarkastus asemoitiin osaksi kunnan johtamistehtävää ja määriteltiin, että se tulisi järjestää sisäisten tarkastajien kansainvälisten ammattistandardien mukaan. Perusteluissa todettiin muun muassa, että: ”*Sisäinen tarkastus on osa sisäistä valvontaa, joka puolestaan on osa kunnan johtamisjärjestelmää ja kuuluu hyvään hallintotapaan. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arviointiin ja kehittämiseen.*” (Holopainen ym. 2013, 210.)

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteissa olisi suositeltavaa määrätä muun muassa lainsäädännöllisestä perustasta, soveltamisalasta sekä käsitteistä, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tarkoituksesta ja tavoitteista, sekä tehtävistä ja vastuista sekä tilivelvollisuudesta. Perusteissa olisi myös hyvä määrätä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kytkennästä johtamisjärjestelmään ja toiminta- ja hallintokulttuuriin, toiminnan ja talouden suunnitteluun, sekä seurantaan ja arviointiin, ydintoimintoihin ja prosesseihin, laatujärjestelmiin, hallinnon ja talouden menettelyihin, omaisuuden hallintaan sekä tietojärjestelmiin. Riskienhallinnan osalta tulisi ottaa huomioon eri riskiluokat ja niiden ulottuminen ulkoistettuihin palveluihin sekä koko konserniin. Riskienhallintaprosessi ja siihen liittyvät konkreettiset toimenpiteet tulisi määritellä sekä linjata, miten riskeihin suhtaudutaan. Keskeinen ohjausväline on yhtymävaltuuston hyväksymä hallintosääntö, mihin veloitetaan sisällyttämään määräykset sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. (Satakunnan sairaanhoitopiiri, BDO, 2013.) Perusteiden ja hallintosäännön määräysten tehtävänä on ohjata kunnanjohtajaa, pormestaria, kunnanhallitusta sekä muita valvontavastuullisia elimiä järjestämään kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta asianmukaisesti. Kuntalakiin on myös kirjattu kunnanhallituksen raportointivelvollisuus sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä sekä keskeisistä johtopäätöksistä. (Kiviaho 2014, 5.)

Kuntalain uudistuksen perustana olevassa hallituksen esityksessä todettiin sisäisen tarkastuksen olevan osa hyvää johtamista ja hallintaa. Kunnanhallitukset eivät, tästä

huolimatta, ole useinkaan järjestäneet sisäistä tarkastusta tukemaan hallituksen valvontatehtävää. Kuntien toimintaympäristön jatkuva muuttuminen, riskienhallinnan heikoudet, monimutkaistuvat konserni- ja toimintarakenteet sekä tiukentuneet säädökset puoltavat kuitenkin sisäisen tarkastuksen järjestämistä. Kiviahon (2014) mukaan kuntien vastuullista johtamista ja hallintaa tulisi vahvistaa velvoittamalla kunnanhallitukset järjestämään ammattimainen sisäinen tarkastus, jos kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta eivät toimi tuloksellisesti ja ole asianmukaisesti järjestettyjä.

EU:lta tulee myös vaatimuksia sisäisen tarkastuksen toiminnalle. Kunnat ovat mukana monissa erilaisissa EU-projekteissa eri rooleissa, kuten partnerina, rahoittajana tai projektin vetäjänä. Näihin projekteihin liittyy usein yksityiskohtainen, monitulkintainen ja useamman tahon säätämä ehto- ja toimintasäännöstö, jonka noudattamista valvotaan EU:n tasolla sekä kansallisesti. Tarkastettaessa EU-projektin toimintaa ja hallinnointia, sisäinen tarkastaja ei voi toimia ensimmäisen tason valvojana sellaisissa hankkeissa, jota tarkastajan oma kunta hallinnoi. EU:n rahoittamissa hankkeissa, sisäinen tarkastaja arvioi ja tarkastaa hankkeita ja projekteja varmistaakseen, että hanke toteutetaan hyväksytyyn suunnitelman mukaisesti ja saavuttaa asetetut tavoitteet sekä ja että ohjaus ja seuranta on järjestetty asianmukaisesti. (Holopainen 2013, 302–303.)

2.6.1 Sisäisen tarkastuksen rooli

Kuntien sisäisen tarkastuksen muoto ja organisointi riippuu usein kunnan koosta. Suurissa kunnissa saattaa olla erillinen sisäisen tarkastuksen yksikkö, kun taas keskisuurissa kunnissa sisäisen tarkastuksen palvelut ostetaan usein ulkopuoliselta palveluntarjoajalta. Pienissä kunnissa johto saattaa hoitaa valvontavelvollisuuden itse. (KPMG 2001, 60.) Sisäisestä valvonnasta, ja näin ollen myös sisäisestä tarkastuksesta, vastaavat kuitenkin aina kaupunginhallitus sekä kaupunginjohtaja tai pormestari. Kuntalain muutoksessa ja sen perusteluissa on vasta nyt käsitelty ensimmäistä kertaa sisäistä tarkastusta. Se on liitetty osaksi kunnan johtamistehtävää ja on päätetty, että sisäinen tarkastus tulee järjestää kansainvälisiä ammattistandardeja noudattaen. Sisäinen tarkastus on osa kaupunkikonsernin ohjaus- ja valvontajärjestelmää ja sen tehtäviin kuuluvat valvontatehtävät, jotka johto on sille delegoinut. Sisäinen tarkastus kehittää ja arvioi kaupungin riskienhallintaa sekä hallintoprosesseja ja valvontajärjestelmiä tarkastus-, arviointi- ja konsultointipalveluiden kautta. Sisäinen tarkastus valvoo myös sitä, että kunnan toimintaperiaatteita noudatetaan ja että päivittäinen valvonta on tarkoituksenmukaista sekä auttaa yhteisön jäseniä tehtävien tehokkaassa hoitamisessa.

IIA:n määrittelemät standardit sopivat hyvin myös julkiselle sektorille. Standardien mukaan yhteisössä tulee arvioida riskejä, jotka liittyvät taloudellisen ja toiminnallisen

tiedon luotettavuuteen, omaisuuden turvaamiseen, toiminnan tuloksellisuuteen sekä lakien ja määräysten noudattamiseen. Nämä asiat ovat oleellisia sekä julkisella, että yksityisellä sektorilla. (Holopainen 2013, 210–211.) Sisäisen tarkastuksen tehtäviksi kunnallisella puolella voidaan luetella esimerkiksi hallinnon tarkastus, johon sisältyvät ohjeiden ja johtosääntöjen noudattaminen, toimintasuunnitelman noudattaminen, asioiden valmistelu, lakisääteisten velvoitteiden hoitaminen, organisaation tehokkuuden valvominen sekä tavoitteiden asettaminen ja saavuttaminen. Tehtäviin kuuluvat myös omaisuuden hoidon tarkastus, sisäisen valvonnan toimivuuden ja tehokkuuden tarkastus, talouden tarkastus ja toimenpidesuosittelun antaminen. (KPMG 2001, 60–61.) Myös riskienhallinnan merkitys jokapäiväisessä johtamisessa on tiedostettu kunnissa aiempaa selkeämmin. Sisäisten tarkastajien tulisi tunnistaa ja arvioida merkittävimpiä riskejä ja näin ollen edistää tietoisuutta riskienhallinnasta ja liittää jokaiseen tarkastukseen ja arviointiin tarkastuskohteen riskien analysointi sekä arvioida toteutetun riskienhallintajärjestelmän tehokkuutta. (Holopainen ym. 2013, 211.)

Kuntalaki määrittelee tarkastuslautakunnan tehtävät mutta ei varsinaisesti sisäisen tarkastuksen muotoja. Porin kaupungin tarkastustoimiston (2011) mukaan tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluvat valtuuston hyväksymien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointi, kuntakonsernin toimintojen järjestämistavan arviointi, toimintojen tarkoituksenmukaisuuden ja tehokkuuden arviointi sekä arviointikertomuksen laatiminen. Tarkastuslautakunta ei ole hallituksen alainen, ei osallistu päiväkohtaiseen päätöksentekoon eikä sillä ole omaa käskyvaltaa. Tarkastuslautakunta on valtuuston apuelin, eikä sen jäsenenä saa olla kaupungin tai tytäryhtiön työntekijä. Tarkastustoimisto puolestaan hoitaa lautakunnan valmistustehtävät, joihin kuuluvat muiden muassa arviointityö, tarkastuskäynnit sekä erilaiset koulutukset ja kokoukset. Tarkastustoimisto hoitaa kaupunkikonsernin sisäisen tarkastuksen ja toimii kaupunginjohtajan ja kaupungin hallituksen alaisuudessa ja sen päätuotteena ovat tarkastusraportit sekä neuvonta.

Kuntalain mukaan valtuuston tehtävänä on asettaa tarkastuslautakunta toimikauttaan vastaavien vuosien talouden ja hallinnon tarkastuksen järjestämistä varten. Kuntalain lisäksi, kuntaliiton tarkastussääntömallissa, on tarkastuslautakunnan tehtäviksi esitetty tilintarkastajan tarkastussuunnitelman toteutumisen seuranta, tilintarkastajan tehtävien suorittamisen seuranta, tilintarkastuksen riittävien resurssien huolehtiminen, tarpeen vaatiessa esitysten teko tilintarkastuksen kehittämiseksi sekä esitysten ja aloitteiden teko lautakunnan, tilintarkastajan ja sisäisen valvonnan tehtävien yhteensovittamisesta tehokkaalla tavalla. (KPMG 2001, 43–44.) Kuvio neljä kuvaa kuntien valvontaa ja siihen kuuluvia eri osapuolia.

Valtion valvonta, EU-valvonta			
Ulkoinen valvonta		Johdon ja luottamushenkilöiden valvonta (tarkastustoimikunta)	
Tarkastuslautakunta	Tilintarkastaja JHTT	Sisäinen tarkastus	Esimiesten päivittäinen valvonta
Kuntalaiset			

Kuvio 4: Kunnan valvonta ja sen eri osapuolet

(Holopainen 2013, 197)

2.6.2 Tarkastusprosessi ja -menetelmät

Sisäisen tarkastuksen toiminnan runkona on yleensä tarkastussuunnitelma, jonka kaupunginjohtaja vahvistaa vuodeksi kerrallaan. Kaikki kaupungin toiminnan kannalta oleelliset toimintayksiköt arvioidaan vähintään valtuustokausittain. Tarkastussuunnitelman pohjana tulisi olla riskikartoitus, jonka avulla arvioidaan olennaiset tarkastettavat asiat. Tarkastusjohtajan tehtävänä on informoida ulkoista tarkastusta ja pyytää heidän näkemys alustavasta suunnitelmasta. Sisäiset tarkastajat esittävät oman mielipiteensä tarkastushavaintojen perusteella ja tarkastusjohtaja laatii näiden ehdotuksien perusteella yhteenvedon, joka esitetään kaupunginjohtajalle. Päivitetty tarkastussuunnitelma ajoitetaan ja jaetaan vastuualueiden tarkastajille. Hyväksytyn vuosisuunnitelman pohjalta laaditaan tarkastussuunnitelma yksittäisistä tarkastuksista. Tästä suunnitelmasta tulisi käydä ilmi ainakin seuraavat asiat:

- tarkastuksen kohde
- tarkastuksen tavoitteet
- arviointiperusteet
- keskeiset riskit, jotka ovat tulleet ilmi suunnitteluvaiheessa
- rajaukset
- tarkastusmenetelmä
- tarkastuksen ajankohta ja kesto
- päävastuullinen tarkastaja sekä muut tarkastajat

Ennen kuin tarkastussuunnitelma hyväksytään lopullisesti, esitetään se tarkastettavan kohteen johdolle tai vastaaville henkilöille järjestämällä aloituspalaveri. Informoimalla tarkastuksen kohdetta varmistetaan, että kaikki olennaiset asiat riskienhallinnan ja muun toiminnan osalta tulevat esille, kohde on tietoinen tarkastuksesta ja valmistautunut tarvittaessa auttamaan tarkastuksessa. (Holopainen 2013, 215–216.)

Tarkastuksesta saatujen tarkastustulosten tueksi, sisäinen tarkastaja analysoi, tulkitsee ja dokumentoi myös muita tietoja tulosten tueksi. Tällaista tietoa voi olla kaikki tarkastuskohteeseen liittyvä tieto. Tietojen analysoinnilla etsitään virheitä, epäsäännöllisyyksiä, poikkeamia, joita ei osattu odottaa sekä ohjeiden vastaista toimintaa. Tarkastusmenetelmät tulisi valita huolellisesti ja niitä valittaessa tulisi ottaa huomioon tutkittavan asian merkitys, tiedon luotettavuus ja saatavuus, kontrollijärjestelmän riittävyys, tarkkuus, joka on mahdollista saavuttaa sekä vertailutiedon saatavuus. Tarkastettavaa aineistoa on yleensä paljon ja tarkastettava aineisto valitaan riskiarvioinnin ja tarkastustavoitteiden mukaan. Tarkastuksen yhteydessä saatavaa tietoa voidaan edelleen verrata esimerkiksi muihin vastaaviin kuntiin tai laitoksiin kokonaiskuvan saamiseksi. (Holopainen 2013, 216–217.)

Sisäisen tarkastuksen mahdollisimman suuresta itsenäisyydestä huolimatta sisäisen tarkastuksen riippumattomuus ei koskaan vastaa tilintarkastajalle asetettuja riippumattomuusvaatimuksia, joten sisäisellä tarkastuksella ei voida korvata lakisääteistä tilintarkastusta. Sisäisen tarkastuksen toiminta voi kuitenkin olla osittain yhteneväistä tilintarkastajien tehtävien kanssa. Sisäisen tarkastuksen tekemä työ saattaa olla hyödyllistä lakisääteiselle tilintarkastukselle ja näin voidaan jopa välttää kaksinkertaista työtä. Mikäli tilintarkastaja käyttää hyödykseen sisäisen tarkastuksen havaintoja, on hän myös vastuussa sisäisen tarkastuksen työn laadusta ja siitä, että tarkastus on tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (KPMG 2001, 61.)

2.6.3 *Aineisto ja raportointi*

Sisäisen tarkastuksen perustietoon kuuluvat muun muassa tilinpäätökset ja vuosisuunnitelmat, pöytäkirjat, kirjanpito, palkkalaskenta, taloussuunnittelu, varastokirjanpito sekä tarkastettavien kohteiden omat tutkimukset ja selvitykset. Useimmissa tarkastuksissa apuna käytetään myös haastatteluja kyselyitä. Sisäinen tarkastaja tekee myös erilaisia havaintoja tarkastusprosessin aikana. Tarkastuksen aineisto voidaan jakaa neljään ryhmään:

1. analyttinen evidenssi (laskelmilla, päättelyllä tai tilastollisesti osoitettu riippuvuus)
2. dokumentaarinen evidenssi (asiakirjat)
3. fyysinen evidenssi (tarkastajan havainnot)
4. lausuntoluonteinen evidenssi (haastattelut ja mielipiteet)

Tarkastushavaintoja verrataan aina tarkastuskriteereihin, joita ovat muun muassa laki, toimintatavat ja normit sekä kaupungin omat toimintaohjeet ja alan omat standardit. Johdon tavoitteet, suunnitelmat sekä budjetit muodostavat myös tarkastuskriteerejä tarkastustyölle. Tehdyistä havainnoista muodostetaan johtopäätöksiä, joiden mukaan laaditaan kehittämisehdotuksia ja toimenpidesuosituksia. Kun havaitun tilan ja vaaditun tilan välillä huomataan eroavaisuuksia, arvioidaan niiden merkittävyys ja pohditaan mahdollisia seurauksia. Merkittävyys ratkaisee raportoinnin aiheellisuuden ja annettavien suositusten laajuuden. (Holopainen 2013, 218–220.)

Sisäinen tarkastus raportoi työn tuloksista kohteen vastuuhenkilölle ja tämän esimiehelle sekä laatii yhteenvetoraportteja määräajoin kaupunginjohdolle. Tarkastuksen havainnoista ja annettavista suosituksista keskustellaan vastaavan henkilön kanssa ennen raportin luovuttamista. Raportista tulee käydä ilmi tarkastuksen tavoite, laajuus ja tulokset sekä suositukset ja tiedot jo tarkastuksen aikana suoritetuista mahdollisista korjaustoimenpiteistä. Raportissa arvioidaan lisäksi kohteen koko sisäisen valvonnan tila. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on myös valvoa, että kohteen johto ottaa kantaa esitettyihin suosituksiin ja toteuttaa tarpeelliseksi katsotut korjaustoimenpiteet. Tarkastuksesta on myös hyvä laatia seurantaraportteja puolen vuoden välein. Näistä raporteista ilmenevät suositukset ja niiden täytäntöönpano sekä muut hallinnon toimenpiteet raporteissa esitettyihin asioihin. Kunnanhallitus on osa konsernijohtoa ja sillä on ohjaus- ja valvontavastuu, joten puolivuositteiset seurantaraportit olisi hyvä toimittaa myös sille. Tarkastuksista ja arvioinneista laadittava yhteenveto esitetään kaupunginhallitukselle sekä muulle konsernijohtolle. (Holopainen 2013, 219–220.)

Sisäisen tarkastuksen tulee myös huolehtia arviointi- ja tarkastusmateriaalin asianmukaisesta dokumentointitavasta. Erityisen tärkeää tämä on silloin, kun on arvioitu esimerkiksi ulkopuolisten rahoittajien varojen käyttöä tai jostain tarkastuksen kohteesta

on aiheutunut poliisitutkinta. Materiaalia, joka tulee arkistoida, on esimerkiksi tarkastussuunnitelma, kopiot tositteista, sopimuksista, pöytäkirjoista ja kirjanpitoaineistosta sekä kirjalliset kyselyt. Väliraporttiyhteenvedot ja erillismuistiot sekä lopullinen tarkastusraportti ja sen seurantaliedot on myös säilytettävä. Dokumentoinnin roolina on varmistaa, että tarkastusjohtaja, laaduntarkastaja tai ulkoinen tarkastaja voivat todeta, että tarkastus on tehty hyvää tarkastustapaa noudattaen. (Holopainen 2013, 220.)

3 SISÄISEN TARKASTUKSEN JÄRJESTÄMISEN MUODOT

3.1 Ulkoistaminen ja ostopalvelut

Sisäinen tarkastus voidaan järjestää organisaation sisäisesti oman sisäisen tarkastuksen yksikön avulla, se voidaan ulkoistaa ulkopuoliselle palveluntarjoajalle tai järjestää näiden kahden tavan yhdistelmänä, eli osittain itse ja osittain ulkoistetusti (Desai, Gerard & Tripathy 2011, 149–150). Sisäisen tarkastuksen nykyinen määritelmä tunnustaa sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen yhdeksi mahdolliseksi tavaksi järjestää organisaation sisäinen tarkastus. Määritelmässä käytetään sisäisen tarkastuksen yksikkö -termin sijaan sisäisen tarkastuksen toiminto -termiä, jolla tunnustetaan organisaation ulkopuolisen henkilön mahdollisuus suorittaa sisäinen tarkastus. (Anderson & Chapman 2002.) Sisäisen tarkastuksen resursoinnissa tulee ottaa huomioon se, että nykyinen toimintaympäristö on monimutkaistunut siinä määrin, että suuressakaan organisaatiossa sisäisen tarkastuksen ei välttämättä ole mahdollista ylläpitää edellytettävää erikoistietämystä. Tarvittava tietämys voidaan hankkia ulkopuolelta toiselta organisaatiolta tai oman organisaation sisältä. Sisäisen tarkastuksen tulee kuitenkin pystyä toteuttamaan kaikki pyydetty ja suunnitellut arviointi- ja varmistustehtävät, jotka sisältyvät tarkastusjohtajan laatimaan ja hallituksen hyväksymään riskiperusteiseen suunnitelmaan. Resurssipulaan tai puuttuvaan tietämykseen ei voida vedota. (Holopainen 2013, 114.) Abdolmohammadin (2013) mukaan ulkoistamisesta onkin viime aikoina tullut laajalle levinnyttä toimintaa monissa organisaatioissa. Kasvanut luottamus ulkoistamiseen saattaa johtua viimeaikaisesta kehityksestä, jossa sisäisen tarkastuksen rooli on jatkuvasti kasvanut ja sisäisten tarkastajien työmäärä lisääntynyt.

Usein käytetty perustelu ulkoistamiselle on, että ydinosaminen ja ydintoiminnot pidetään oman organisaation sisällä mutta ei ydintoimintoihin kuuluvat toiminnot ulkoistetaan. Tärkeä kysymys kuitenkin tällöin on, että miten ydintoiminnot määritellään. (Cordon & Heikkilä 2002, 183.) Sisäisen tarkastuksen toiminnot voidaan siis myös ulkoistaa, mikäli organisaatio kokee tämän tarpeelliseksi. Syitä ulkoistamiselle voi olla monia. Organisaation omat resurssit tarkastuksen järjestämiselle voivat olla liian pienet, toiminnassa on havaittu uusia riskejä, jotka vaativat erityisosaamista, sisäisen tarkastuksen toimintaa modernisoidaan tai toimintaa on hajautettu. Organisaatiolle voi myös muodostua tarve suorittaa arviointi- tai konsultointitehtävä nopeasti, eikä tämän suorittamiseen ole resursseja tai taitoa. Organisaation johdon tulisi varautua mahdolliseen tarpeeseen ostopalvelujen hankkimiselle ja kirjata tämä sisäisen tarkastuksen toimintaohjeeseen ja toimintasuunnitelmaan. (Kuuluvainen 2001.)

Sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavien tahojen määrä on lisääntynyt, mikä on etu palvelun tarvitsijoille. Isoissa organisaatioissa tätä voidaan hyödyntää omien resurssien

täydentämisenä ja pienissä organisaatioissa ulkoisen palveluntarjoajan käyttö on mahdollisuus toimitusjohtajalle ja hallitukselle toteuttaa sisäistä tarkastusta. (Kuuluvainen 2001, 28–29.) Ostopalvelujen tarjoajat voidaan Kuuluvaisen (2001, 29) mukaan jaotella kolmella tavalla. Ensimmäinen ryhmä ovat riippumattomat sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavat tahot. Toisen ryhmän muodostavat tilintarkastustoimistot, joilla on paljon asiantuntijaresursseja. Kolmannen ryhmän muodostavat erilaiset asiantuntijapalveluita tarjoavat tahot, jotka tarjoavat oman alansa asiantuntemusta, mutteivät sisäisen tarkastuksen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta. Riippumattomia sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavien tahojen käyttö vähentää tarkastusriskiä, antaa varmuutta tarkastuksen laadusta sekä helpottaa tarkastusjohtajan valvonta- ja ohjaustehtävää. Suurilla tilintarkastustoimistoilla on paljon henkilö- ja asiantuntijaresursseja sekä laajat verkostot. Näillä toimistoilla ei kuitenkaan välttämättä ole tarpeeksi sisäisen tarkastuksen ammattitaitoa, jolloin valvonta ja ohjaustehtävä jäävät palvelun ostajalle, mikäli halutaan käyttää muita kuin palveluntarjoajan omia kriteerejä. Tilintarkastustoimiston asettamat kriteerit sisäiselle tarkastukselle saattavat olla lähellä tilintarkastuksen kriteerejä ja ne saatetaan toteuttaa kaavamaisesti. Sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden varmistamiseksi palveluja ei tulisi ostaa omalta tilintarkastustoimistolta, vaan konsultointeja ja arviointeja olisi hyvä hankkia eri palveluntarjoajilta. Kolmannen ryhmän asiantuntijapalveluiden käyttö on kannattavaa erityistilanteissa. Tällöin tarkastusjohtajan tehtävänä on muokata lopputulokset sisäisen tarkastuksen standardien edellyttämään muotoon. Holopaisen (2013, 168) mukaan sisäisten tarkastuspalvelujen osto omilta tilintarkastusyhteisöiltä tai niiden yhteistyötahoilta ei ole hyvän sisäisen tarkastustavan, eikä hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän mukaista. Mikäli näin tehdään, menettää jompikumpi osapuoli uskottavuutensa. Vaikka palvelun suorittaisi erillinen henkilö, ei tilanne muutu. Yhdysvalloissa tämä kielletään jopa laissa. Sarbanes-Oxley-laki kieltää samaa palveluntarjoajaa suorittamasta tilintarkastuksen ohessa muita palveluja samalle asiakkaalle.

Organisaatioilla, jotka ulkoistavat sisäisen tarkastuksen toimintonsa, on usein alhainen voimavarojen spesifisyys, alhainen ympäristöön liittyvä epävarmuus, alhainen käytäytymiseen liittyvä epävarmuus sekä harvoin tarve sisäisen tarkastuksen toiminnolle. (Coram ym. 2008, 548.) Abbot (2007, 548) havaitsi tutkimuksessaan, joka käsitti 2000 yritystä, että organisaatiot, joilla on vahva tarkastusvaliokunta, ovat epätodennäköisempiä ulkoistamaan sisäisen tarkastuksensa ulkopuoliselle taholle. Tutkimuksessa ei kuitenkaan tullut ilmi, että sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen olisi yhteydessä tarkastusvaliokunnan tehokkuuden kanssa. Carsello, Hermanson ja Raghunandan (2005) puolestaan tutkivat organisaatioiden sisäisen tarkastuksen budjettien kokoja ja havaitsivat, että ne olivat positiivisesti yhteydessä muun muassa organisaation kokoon, varaston kokoon, liiketoiminnan rahavirtoihin sekä tarkastusvaliokunnan arvioon sisäisen tarkastuksen budjetista. Sisäisen tarkastuksen budjetin koot olivat puolestaan negatiivisesti yhteydessä ulkoistetun sisäisen tarkastuksen osuuteen. Tutkimuksen yleisenä johtopäätöksenä

oli, että organisaatiot, joilla on korkeat liiketoimintariskit, lisäävät organisatorista seurantaansa sisäisen tarkastuksen kautta, mikä todisti sisäisen tarkastuksen funktion tärkeyden organisaation toiminnassa.

Abdolmohammadi (2013) havaitsi tutkimuksessaan, että tarkastusvaliokunnan osallistuminen on positiivisesti ja merkittävästi yhteydessä sisäisen tarkastuksen toimintojen ulkoistamiseen. Tarkastusvaliokunnan sekä organisaation koon ja sijainnin yhteisvaikutus osoitti, että keskikokoiset ja suuret kansainväliset/monikansalliset organisaatiot, joilla on tarkastusvaliokunta ulkoistavat enemmän, kuin keskikokoiset ja suuret paikalliset/kansalliset organisaatiot, joilla ei ole tarkastusvaliokuntaa. Myös tuottoa tavoittelevat organisaatiot ulkoistivat sisäisen tarkastuksen toimintojaan useammin, kuin organisaatiot, jotka eivät tavoittele voittoa. Görg, Hanley ja Strobl (2004) puolestaan havaitsivat tutkimuksessaan, että ulkomaisessa omistuksessa olevat organisaatiot ulkoistivat sisäisen tarkastuksen toimintojaan useammin, kuin kotimaisessa omistuksessa olevat.

Cordonin ja Heikkilän (2002, 185–186) mukaan yleisimpiä syitä toiminnan ulkoistamiselle ovat pääoman vähyys, tieto-aidon puute, joustavuus sekä tarve nopeaan reagointiin tai pieneen tuotantoon, markkinoille pääsyn nopeus, voimavarojen käyttöaste tai ylimääräinen kapasiteetti sekä mittakaavaedut. Usein nopeasti kasvavilla yrityksillä ei ole riittävästi pääomaa rahoittaakseen kaikki toimintonsa, joita ne pystyisivät tuottavasti kehittämään. Ulkoistamalla osan toiminnoista, organisaation tarvitseman pääoman tarve vähenee. Monissa tapauksissa, muut organisaatiot saattavat omata paremmat taidot suorittaa tiettyjä toimintoja. Tietämyksen puute liittyykin usein vaikeuksiin kehittää osaamista oman organisaation sisällä riittävän nopeasti. Kolmas syy, joustavuus sekä tarve nopeaan reagointiin tai pieneen tuotantoon, liittyy siihen, että jotkin organisaatiot ovat erikoistuneet kykyyn kasvattaa tuotantoa nopeasti tukeakseen markkinapaikkaa. Monissa tapauksissa markkinoille pääsyn nopeutta voidaan myös lisätä ulkoistamalla kehittämistoimintaa avaintoimittajille, sen sijaan, että kaikki tehtäisiin organisaation sisäisesti. Voimavarojen käyttöaste ja vapaa kapasiteetti voivat olla syitä ulkoistamiselle sillä esimerkiksi monilla teollisuuden yrityksillä on vaatimus voimavarojen hyödyntämisen minimitasosta, jotta investointi voidaan hyväksyä. Jos tähän minimiin ei päästä, tuotanto usein ulkoistetaan, jossain tilanteissa jopa kilpailijoille, joilla on vapaata kapasiteettia. Mittakaavaeduista voidaan esimerkkinä sanoa kokoonpano, jonka monet organisaatiot ovat ulkoistaneet. Kun yksi yritys hoitaa monen organisaation kokoonpanon, saavutetaan mittakaavaetua, jota nämä organisaatiot eivät itse yksinään saavuttaisi. Ulkoistamisen seurauksena kokoonpanon kustannukset ovat yleisesti laskeneet.

Samalla, ulkoistamisaikeista voidaan myös löytää useita varjopuolia. Toimintojen ulkoistamisessa siirtyy myös tietotaitoa, joka yllyttää uusia kilpailijoita samoilla markkinoille. Esimerkiksi 80-luvulla monet Amerikkalaiset yritykset ulkoistivat toimintojaan Aasialaisille valmistajille, jotka vuosia myöhemmin tulivat samoille markkinoille hyödyntäen ulkoistamisen kautta saamaansa tietotaitoa. Ulkoistaminen voi myös vaikuttaa

toimialan voimatasapainoon. Esimerkiksi IBM:n päätös ulkoistaa tiettyjä toimintojaan Intelille ja Microsoftille, määräsi koko alan kehitystä vuosia eteenpäin. Cordon ja Heikkilä näkevät mahdollisena ongelmana myös riippuvuuteen, luottamukseen ja turvallisuuteen liittyvät kysymykset. Esimerkiksi henkilöstön ulkoistamisen saattaa aiheuttaa merkittäviä turvallisuusriskejä, mikäli ei voida olla täysin varmoja heidän osaamistasostaan. Yhtenä varjopuolena on myös opportunistin pelko. Kun organisaatiosta tulee yhä enemmän toisistaan riippuvaisia, transaktiokustannukset yleensä nousevat. Usein organisaation ja palveluntarjoajan välisten suhteiden hallinnan vaatima aika ja resurssit ovat kohtuuttomia sekä sopimusten ja odotusten selventäminen liian haastavaa. Monet Cordonin ja Heikkilän esittämistä ulkoistamisen ajureista ja varjopuolista liittyvät vain osittain organisaatioiden avainosaamisalueisiin. Monet organisaatioiden toiminnoista osuvat niin sanotusti harmaalle alueelle, eli ne eivät ole selkeästi tunnusomaisia toiminnalle, mutteivät myöskään selkeästi erillisiä pääliiketoiminnasta. Organisaatioiden tulee kuitenkin pystyä vastaamaan kysymykseen, mitä kannattaa ulkoistaa ja mitä ei.

3.2 Ulkoistamisen hyödyt

Sisäisen tarkastuksen ulkoistamisessa on monia hyöty- ja haittatekijöitä. Schneiderin (2008, 18) mukaan ulkoistamisen kautta saavutettavia hyötyjä ovat esimerkiksi tarkastustyön nopea aloittaminen sekä suorittaminen, erilaiset mahdolliset kustannusrakenteet kiinteiden kustannusten sijaan, laajempien resurssien hyödyntäminen sekä suurempi sisäisen tarkastuksen itsenäisyys ja objektiivisuus. Organisaatiolle, joka on vasta aloittamassa sisäisen tarkastuksen toimintaa, ulkoistaminen voi olla tehokkaampi tapa järjestää sisäinen tarkastus, kuin rakentaa oma sisäisen tarkastuksen osasto alusta alkaen. Erilaisella kustannusrakenteella tarkoitetaan mahdollisuutta maksaa sisäisille tarkastajille tuntipalkkaa tehdyn työn mukaan ja näin ollen välttää kiinteiltä kuukausittain maksettavilta palkoilta. Tämä voi tuoda organisaatiolle selkeitä säästöjä. Kolmannen kohdan laajemmilla resursseilla tarkoitetaan ulkopuolisen palveluntarjoajan laajempaa osaamis-pohjaa tarkastustekniikoissa ja riskialueissa sekä henkilöstön laajempaa tuntemusta alalta. Ulkoistetun sisäisen tarkastuksen suurempi itsenäisyys ja objektiivisuus liittyvät siihen, että sopimustarkastajalla ei ole siteitä tarkastettavaan organisaatioon tai sen johon, jolloin työ suoritetaan suuremmalla varmuudella objektiivisesti ilman ulkopuolisia vaikutteita. (Schneider 2008, 18.)

Eräs mahdollinen hyöty ulkoistamisesta on myös kilpailun lisääminen organisaation sisällä. Jo pelkkä mahdollisuus sisäisen tarkastuksen toimintojen ulkoistamiseen lisää yleensä tehokkuutta organisaation oman henkilöstön sisällä. Sisäisen tarkastuksen osatot vastaavat usein kilpailuun vähentämällä henkilökuntaa, ryhtymällä yhteistyöhön

ulkopuolisen palveluntarjoajan kanssa sekä kehittämällä innovatiivisempia palvelumuotoja ja markkinoimalla oman osastonsa palveluja. (Schneider 2008, 18–19.)

Kuuluvainen (2001) esittää kahdeksan argumenttia ostopalvelujen käytön puolesta. Ostopalvelujen käyttö antaa johdolle mahdollisuuden ostaa ydinosaamista strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi pelkkien rutiiniasioiden tarkastamisen sijaan. Toiseksi kustannuksissa saavutetaan skaalaetuja parempana palveluna tai kustannussäästöinä. Nämä voidaan saavuttaa palveluntarjoajan laajan kansainvälisen verkoston tai kehittyneen tietotekniikan kautta, jonka avulla voidaan alentaa kiinteitä kustannuksia. Kolmanneksi henkilöstön määrä on joustavaa tarkastustarpeen mukaan. Ulkoisilla palveluntarjoajilla on usein myös tietoa muiden organisaatioiden sisäisen tarkastuksen käytännöistä ja näin ollen myös osaavat suositella parhaita käytäntöjä. Suurilla palveluntarjoajilla on usein myös parempi kansainvälinen peitto. Yhtenä argumenttina ostopalvelujen puolesta Kuuluvainen esittää myös paremman erityistaitojen saatavuuden ja käytön mahdollisuuden. Tällaista organisaatiota käytettäessä koulutusinvestoinnit jäävät palveluntarjoajan kustannettaviksi. Organisaation koko on usein myös etu ulkoisilla palveluntarjoajilla. Tällöin heillä on usein laaja valikoima erilaisia spesialisteja käytössään. Kahdeksantena argumenttina Kuuluvainen esittää tietojärjestelmien tarkastustaidot, sillä erikoistuneilla ostopalveluja tarjoavilla yrityksillä on usein laajemmat tiedot tietojärjestelmien käytöstä.

Mollin (2007, 23) mukaan ulkoistamisen kautta saatuja hyötyjä ovat (1) strateginen focus/ tarvittavien varojen vähentäminen, (2) täydentävä osaaminen/ alhaisemmat tuotantokulut, (3) strateginen joustavuus, (4) byrokratiakulujen välttäminen ja (5) relationaalinen vuokra. Ulkoistamisen tuomia haittapuolia hänen mukaansa puolestaan ovat (1) rajapinnat/ mittakaavaedut, (2) toimintojen karsiminen, (3) opportunistinen käyttäytyminen, (4) nousevat liiketoimen ja koordinoinnin kustannukset sekä (5) rajoittunut oppiminen ja innovointi. Toimintojen ulkoistamisen myötä organisaatio voi vähentää toimintaan sitoutuneiden varojen määrää vähentyneiden investointitarpeiden kautta. Investoinneista vapautuneet varat voidaan käyttää muihin tarpeisiin tai jakaa osakkeenomistajille. Toimintojen ulkoistaminen mahdollistaa myös johdon keskittymisen ydinalueisiin ja pienempään määrään toimintoja ja näin myös vähentää johdon paineita. Ydinalueisiin kuulumattomien toimintojen ulkoistaminen vähentää usein organisaation tuotannon kokonaiskustannuksia ja näin ollen laskee myös tuotteiden hintoja.

Kolmatta argumenttia, strategista joustavuutta, Mol (2007, 23–24) puolestaan perustelee toimittajien vaihtamisen helppoudella. Organisaatio pystyy vastaamaan odottamattomiin tapahtumiin helpommin ja joustavammin, kun kaikkea ei tehdä itse. Byrokratiakulujen välttämällä Mol tarkoittaa sitä, että sisäinen tuotanto sisältää sellaisia kuluja, joita ei olisi, mikäli toiminto olisi ulkoistettu. Erityisesti kasvavat tuotannon kulut liittyvät usein sisäiseen tuotantoon. Yleisesti yrityksen sisältä puuttuvat hintamekanismi sekä taloudelliset kannustimet. On todettu, että yrityksen omat työntekijät eivät välttä-

mättä ole täysin motivoituneita työskentelemään niin tehokkaasti kuin mahdollista, koska ei ole rahallista kannustinta tehdä niin. Yleensä yrityksen sisällä ei myöskään pystytä saavuttamaan samantasoista tehonohjausta kuin ulkopuolisen toimittajan kanssa, sillä sisäisesti tuotetut tuotteet ovat erottamattomia tiimin työskentelystä.

Ulkoistamisesta yleisesti on myös todettu, että toimittajasuhteet ulkoisen toimittajan kanssa voivat tuoda organisaatiolle kilpailuetua. Dyer ja Singh (1998) esittelivät relational rent -termin vuonna 1998 ja esittivät, että ulkoistamalla toimintojaan ja rakentamalla idiosynkraattisia ja arvokkaita suhteita toimittajien kanssa, organisaatiot voivat innovoida ja oppia sekä vähentää liiketoiminnan kustannuksia. Tällainen toimittajasuhde voi luoda organisaatiolle kestävää kilpailuetua, sillä olemassa olevalla ostaja-toimittaja suhteella on usein historiallinen, sosiaalinen sekä ihmissuhteisiin perustuva yhteys ja kilpailijoiden on vaikea kopioida sitä. On myös huomattu, että toimimalla tiiviissä yhteistyössä toimittajien kanssa, voidaan päästä samanlaiseen innovoinnin tasoon kuin sisäisessä toiminnassa.

3.3 Ulkoistamisen riskitekijät

Sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen oman organisaation ulkopuolelle saattaa tuoda mukanaan myös riskitekijöitä. Schneiderin (2008, 20) esittämiä mahdollisia haittatekijöitä ovat sisäiset tarkastajat, joilla ei ole riittävästi tietoa kohdeorganisaation liiketoiminnasta, sisäiset tarkastajat, joilla ei ole verkostoa, eikä suhteita kohdeorganisaatiossa, sisäiset tarkastajat, jotka ovat uskollisempia ulkoistetulle yhtiölle kuin tarkastettavalle organisaatiolle sekä sellaisen osaston puuttuminen, jossa organisaation työntekijät voisivat oppia sisäisen valvonnan toiminnoista ja laajentaa tietämystään organisaation eri operaatioista, ja näin ollen valmistautua mahdollisiin uusiin tuleviin tehtäviin. Näistä kolme ensimmäistä kohtaa liittyvät ulkoistettujen sisäisten tarkastajien heikkouksiin ja viimeinen kohta organisaation henkilöstön kehittämiseen. Eräs todettu ongelma ostopalvelujen käytössä on myös se, että ajan saatossa palveluntarjoajat vaativat yhä suurempia palkkoita palveluistaan.

Caplan ja Kirschenheiter (2000) havaitsivat tutkimuksessaan, että ulkoistetut sisäiset tarkastajat suorittivat enemmän testejä tarkastuskohteessa, kuin organisaation omat sisäiset tarkastajat, mutta kustannukset olivat myös suuremmat. Heidän tutkimuksensa mukaan yritykset, jotka haluavat parantaa sisäisen tarkastuksen laatua, saattavat enemmän kääntyä ulkoisen palveluntarjoajan puoleen, kuin järjestää tarkastuksen itse, kun taas yritykset, joille sisäisestä tarkastuksesta syntyvät kustannukset ovat suuremmassa roolissa, palkkaavat mieluummin oman sisäisen tarkastajan. (Caplan & Kirschenheiter 2000.) Coram, Ferguson ja Moroney (2008) havaitsivat puolestaan tutki-

muksessaan, että organisaation omat sisäiset tarkastajat olivat tehokkaampia havaitsemaan epäkohtia organisaation toiminnassa kuin ulkoistetut tarkastajat. Organisaatiot, jotka käyttivät ainoastaan ulkoistettuja sisäisen tarkastuksen palveluja, eivät huomanneet ja raportoineet epäkohdista yhtä todennäköisesti kuin organisaatiot, jotka hoitivat edes osan sisäisen tarkastuksen toiminnoista itse. Nämä havainnot tukevat päätelmää, että sisäinen tarkastus tuottaa arvoa organisaatiolle parantamalla kontrollia sekä valvomalla organisaation toimintaympäristöä löytääkseen ja raportoidakseen väärinkäytökset. (Coram ym. 2008, 543.)

Mollin mukaan ulkoistamisen tuomia haittapuolia olivat (1) rajapinnat/ mittakaava-
edut, (2) toimintojen karsiminen, (3) opportunistinen käyttäytyminen, (4) nousevat liiketoimen ja koordinoinnin kustannukset sekä (5) rajoittunut oppiminen ja innovointi. Mollin ensimmäinen argumentti ulkoistamista vastaan lähtee organisaation toimintojen yhtenäisyydestä. Organisaation voivat hyötyä toimintojen sisäistämistä, enemmän kuin ulkoistamisesta, mittakaavaetujen kautta. Organisaation toiminta perustuu ketjuun, jossa eri toiminnot ovat yhteydessä toisiinsa. Jotta rajapintoja voitaisiin hallita optimaalisesti, voi olla syytä sisäistää toimintoja. Kotaben mukaan tuotanto-organisaatioiden tulisi ottaa ulkoistamispäätöksissään huomioon rajapinnat T&K, valmistuksen sekä markkinoinnin välillä. Mikäli näiden toimintojen välillä on tärkeitä rajapintoja, niitä ei tulisi erottaa erillisten toimittajien hoidettaviksi. (Kotabe 1992, Mol 2007 mukaan, 26.) Porter (1998) on myös kyseenalaistanut ulkoistamistrendin kestävyuden 90-luvulla, viitaten yritysten tarpeeseen linkittää toimintonsa yhtenäiseksi arvoketjuksi. Hänen mukaansa suurin arvo luodaan näissä risteyskohdissa, sillä niiden avulla organisaatio pysyy erilaistamaan itsensä strategisesti kilpailijoistaan.

Toinen Mollin ulkoistamisen vastainen argumentti, toimintojen karsiminen, liittyy ulkoistamisen vaikutuksiin organisaation kilpailulliseen erottuvuuteen muihin organisaatioihin nähden. Organisaatiot, jotka ulkoistavat toimintojaan liiallisesti, kaventavat kilpailullista pohjaansa. Ja kun toiminnot ovat ulkoistettu, organisaation tuotteita on vaikea erilaistaa näiden toimintojen pohjalta. Organisaatio saattaa jopa menettää neuvotteluvoimansa suhteessa toimittajiinsa, sillä toimittajien kapasiteetti kasvaa suhteessa organisaation kapasiteettiin. Tätä kautta toimittajat voivat vaatia parempia olosuhteita, uhata lähteä mukaan ulkoistavan organisaation markkinoille tai jopa alkaa kilpailla suoraan organisaation kanssa. (Mol 2007, 26.) Kolmas argumentti, opportunistinen käyttäytyminen liittyy toimittajasuhteen transaktiokustannuksiin. Ulkoiset toimittajat voivat käyttäytyä opportunistisesti, sillä niiden kannustinrakenne eroaa merkittävästi ulkoistavan organisaation rakenteesta. Opportunistinen käyttäytyminen mahdollistaa toimittajan pyytämään suurempia tuloja toimittajasuhteesta kuin normaalisti, esimerkiksi toimittamalla huonompilaatuisia tuotteita kuin sovittu, tai salaamalla tietoja tuotantokustannusten muuttumisesta. Nämä ongelmat viittaavat siihen, että toimintojaan ulkoistavien organisaatioiden tulee valvoa toimintaa ja tarjota kannustimia toimittajilleen, jotta he teki-

sivät yhteistyötä ja jakaisivat informaatiota, mikä saattaa olla myös kallista ulkoistavalle organisaatiolle. Näin ollen siis opportunisti nostaa ulkoistamisen kustannuksia. (Mol 2007, 27.)

Mollin neljäs argumentti ulkoistamista vastaan on transaktio- ja koordinoitukustannusten kohoaminen. Organisaatioiden kyky toimia ulkoisten toimittajien kanssa läheisesti on rajattu, joten organisaatioiden tarvitsee priorisoida toimittajasuhteistaan. Jos organisaatio keskittyisi samanaikaisesti yhtä paljon jokaiseen toimittajaan, nousisivat koordinoinnin kustannukset merkittävästi. Hedry (1995) on tuonut myös esille liialliseen toimintojen ulkoistamiseen liittyvät korkeat koordinoitukustannukset. Hänen mukaansa liian pitkälle viety ulkoistaminen voi olla jopa itsetuhoista. Samanlainen näkökulma tulee esille myös Chon, Chun ja Dyerin (1998) artikkelissa, jossa he esittävät, että organisaatioiden tulee ajatella toimittajiaan portfoliona, joka pitää segmentoida jokaisen suhteen strategisen potentiaalin avulla. Myös heidän mukaansa suuren määrän toimittajasuhteiden johtamiseen liittyvät transaktiokustannukset ylittävät saadut hyödyt. Organisaatiot saattavat jopa käyttää enemmän rahaa tilauksen neuvottelemiseen sekä käsittelyyn, kuin mitä kului tuotteen valmistamiseen itse. Viimeisenä argumenttina ulkoistamista vastaan Mol esittää rajoittuneen oppimisen ja innovoinnin. Jos organisaatio ei valmista tuotetta itse, ei se voi oppia prosessista tai hyötyä siitä syntyvistä innovaatioista. Tekemällä oppiminen on yksi hiljaisenoppimisen tärkeimmistä muodoista. Innovaatioiden hyödyntäminen onkin aina ongelma toimittajasuhteissa. (Mol 2007, 28.)

3.4 Organisaation sisäisesti järjestetty sisäinen tarkastus

Organisaation oman sisäisen tarkastuksen toiminnon puolesta voidaan esittää monia argumentteja. IIA:n mukaan sisäinen tarkastus toimii parhaiten, kun se on oma itsenäinen yksikkö, joka toimii osana organisaatiota ja jonka menettelytavat ovat ylimmän johdon hyväksymiä. Sisäiset tarkastajat, jotka ovat kokopäiväisesti sitoutuneet yksikköön, ymmärtävät organisaation rakenteen, toiminnan ja kulttuurin. Tämän tietämyksen avulla sisäiset tarkastajat auttavat tehostamaan prosesseja sekä arvioimaan valvonnan vaikutuksia. He myös ymmärtävät paremmin organisaation riskejä ja strategisia tuloksia. Sisäisen tarkastuksen yksiköt kohtaavat myös paljon haasteita nykyisissä muuttuvissa vaatimuksissa toimintaympäristössä, kehittyvässä teknologiassa, uusissa säännöksissä sekä väärinkäytösten havaitsemisessa. Nämä haasteet vaativat enemmän ja syvempää osaamista sisäisestä tarkastuksesta riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi ja näin ollen johdon riittäväksi palvelemiseksi. Tällöin voidaan käyttää ulkopuolista apua. (IIA 2006.)

Kuuluvaisen (2001) mukaan, ajan myötä ulkopuolisen toimittajan hinta yleensä kasvaa jatkuvasti. Markkinaosuuksien kasvaessa kilpailu vähenee, jolloin palveluntarjoajat nostavat hintojaan. Ulkopuolisella palveluntarjoajalla ei myöskään ole samanlaista tuntemusta organisaation toiminnasta kuin omalla henkilöstöllä, jolloin omilla sisäisillä tarkastajilla on ainutlaatuinen asema organisaatiossa. Omilla tarkastajilla on myös enemmän velvoitteita organisaatiota kohtaan, sillä sisäisen tarkastuksen on pysyttävä toimenpiteidensä ja suositustensa takana myös tarkastuksen suorittamisen jälkeen, mikä lisää sitoutumista työhön. Mikäli sisäinen tarkastus on ulkoistettu, menetetään myös mahdollisuus oman johdon kouluttamiseen sisäisen tarkastuksen toiminnan myötä. Ulkopuolisen palveluntarjoajan henkilöstö on ensisijaisesti sitoutunut omaan työnantajansa, eikä palvelun ostajaan, mikä puoltaa omien tarkastajien sitoutuneisuutta organisaatioon, jolloin he myös arvioivat huolellisemmin suosituksiensa vaikutuksia organisaatioon. Sisäinen tarkastus on osa sisäistä valvontaa, joka taas on osa corporate governancea, jota ei voida ulkoistaa. Ylin johto ja hallitus ovat siis aina vastuussa sisäisen tarkastuksen johtamisesta ja koordinoinnista sekä sisäisen tarkastuksen toimivuudesta. (Kuuluvainen 2001, 27.)

Oman sisäisen tarkastuksen vaihtuessa ulkoistettuun palveluntarjoajaan, on vaarana oman organisaation sisäisen institutionaalisen tuntemuksen häviäminen. Omalla henkilöstöllä on usein paljon arvokasta hiljaista tietoa, joka menetetään henkilöstön lähdettyä. Hallituksen ja johdon objektiivinen informaatiolähde voidaan myös kadottaa ulkoistamisen myötä. Näin käy myös silloin kun ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen suorittaa sama taho. Monissa tarkastuspalveluja tarjoavissa yrityksissä sovelletaan kaavamaisia tarkastusmetodeja ja analyyseja, jotka eivät välttämättä sovi sellaisinaan joka paikkaan. Oma sisäisen tarkastuksen toiminto puolestaan osaisi käyttää omalle organisaatiolla parhaita käytäntöjä. (Kuuluvainen 2001, 27–28.)

Chadwick (2000) esittää neljä syytä, miksi sisäinen tarkastus tulisi pitää organisaation sisällä. Ensiksi, sisäisillä tarkastajilla on tarkkaa tietoa organisaation liiketoiminnasta, mikä on erityisen tärkeää laadukkaan tarkastuksen suorittamisessa. Sisäiset tarkastajat saavat arvokasta tietoa laajasta vuorovaikutuksesta asiakkaiden kanssa ja ovat jatkuvasti mukana erilaisissa operaatioissa. Chadwickin mukaan kenelläkään muulla organisaation sisä- tai ulkopuolelta ei ole yhtä kattavaa tietoa organisaation toiminnasta. Toiseksi, sisäisen tarkastuksen yksikkö tarjoaa johdolle mahdollisuuden puuttua ongelmiin lähes välittömästi. Ongelmanratkaisukokemuksensa ja paikallaolonsa ansiosta omat sisäiset tarkastajat voivat seurata hallintoa koskevia korkeaan tason riskejä jatkuvasti. Ulkopuoliselle palveluntarjoajalle tällaisen palvelun tarjoaminen voisi olla jopa mahdollista, sillä organisaation liiketoiminta ei ole tarpeeksi tuttua, eikä jatkuva tavoitettavuus välttämättä ole mahdollista. Kolmas syy pitää sisäinen tarkastus organisaation sisällä on se, että omat sisäiset tarkastajat ovat niin sanotusti hyvin varustettuja käsittelemään väärinkäytöksiin liittyviä asioita ja auttavat ehkäisemään väärinkäytöksiä pelkästään ole-

malla mukana päivittäisessä toiminnassa. Mahdollisuus, että sisäiset tarkastajat saattavat suorittaa tarkastuksia koska vaan ja paljastaa väärinkäytökset, toimii ehkäisevänä tekijänä väärinkäytöstä suunnittelevalle. Neljäntenä, Chadwickin mukaan, sisäisen tarkastuksen osasto auttaa säilyttämään tarkastuksen itsenäisyyden ja objektiivisuuden. Hänen mukaansa voi syntyä eturistiriita, mikäli tilintarkastusyrittäjä tarjoaa sekä taloudellisen raportoinnin, että konsultointipalveluja samalle asiakkaalle. Palkkaamalla sisäisen tarkastajan organisaatioon varmistetaan, että nämä vastuut pysyvät erillisinä. Lisäksi sisäisen tarkastuksen osaston henkilöt ovat palkattuja työntekijöitä, ja näin ollen on melko varmaa, että he ovat mukana vielä myös seuraavassa tarkastus toimeksiannossa. Ulkopuolisen palveluntarjoajan tarkastajat puolestaan suorittavat tarkastusta vain sopimuserusteisesti tietyn tarkastustehtävän osalta ja yleensä myös kilpailuttamisen kautta, jolloin riippumattomuuden taso saattaa vaarantua. Chadwick esittää, että sisäisen tarkastuksen yksikön pitäminen organisaatiossa hyödyttää niin isoja, kuin pieniäkin organisaatioita kaikilla toimialoilla ja että sisäisten tarkastajien tulisi huolehtia siitä, että johdolla on tiedossaan kaikki faktat, ennen kuin se alkaa etsiä ulkopuolista tarkastusapua.

Organisaation omien sisäisten tarkastajien oletetaan olevan objektiivisia mutta samaan aikaan heillä on kuitenkin myös yllyke tarjota sellaista informaatiota, joka on yhdenmukaista johdon toiveiden kanssa ja joka hyödyttää organisaatiota. Sisäiset tarkastajat tekevät päätöksiä, jotka vaikuttavat yrityksen arvoon, joka taas puolestaan vaikuttaa heidän saamaansa palkkioon. Vaatimus lisätä yrityksen arvoa olemalla ongelmanratkaisija, on yhdistänyt johdon ja organisaation omien sisäisten tarkastajien intressejä. (DeZoort ym. 2001.) Sisäisen tarkastuksen yksikön tarkastajat toimivat ympäristössä, jossa tarkastuksen epäonnistumisesta seuraavat rangaistukset ovat rajallisia. Työnantaja-työntekijä suhde tarjoaa sisäisille tarkastajille rajoitetun vastuun tarkastustyöstään. Työntekijää on vaikeampi haastaa oikeuteen kuin toista yritystä. Lisäksi taloudellinen kannustin on usein pieni, sillä sisäisillä tarkastajilla yksilöinä on rajoitetut resurssit. Näin ollen oikeudellisella ympäristöllä ei ole suurta vaikutusta sisäisen tarkastuksen yksikön tarkastajien objektiivisuuteen. Toisaalta voidaan myös uskoa, että ulkoistetut sisäiset tarkastajat ovat puolueellisia asiakkaansa etuun nähden. Mikäli asiakas pettyy, voi palvelua tarjoava yritys menettää suuren tulonlähteen. Tällainen suhde voi luoda taloudellisen siteen, jolloin molempien osapuolten on kannattavaa jatkaa liiketoimintasuhdetta, ennemmin kuin lopettaa se. (Caplan & Kirschenheiter 2000.)

Vaikka ulkoistetut sisäiset tarkastajat voivat olla alttiita puolueellisuuteen asiakkaidensa suhteen, Ahlwat ja Lowe (2004, 150) esittävät kaksi argumenttia siitä, miksi tämä puolueellisuus voi olla vähäisempää kuin organisaation omilla sisäisillä tarkastajilla. Ensiksi, ulkopuolisilla palveluntarjoajilla on yleensä portfoliot asiakkaista, joille he tarjoavat palveluitaan, minkä avulla he voivat hajauttaa riskiä paremmin kuin sisäisen tarkastuksen yksiköt. Toiseksi ulkoistetuilla tarkastajilla voi olla suurempi kannustin

toimia rationaalisesti, sillä heidän yrityksensä maine voi olla vaarassa huonon tarkastustyön seurauksena ja he pyrkivät välttämään väärästä menettelystä johtuvia oikeustoimia.

Ahluwat ja Lowe (2004) tarkastelivat tutkimuksessaan, onko asiakkaan puolelle asettuminen suurempaa vai pienempää kuin työnantajan puolelle asettuminen. He havaitsivat muun muassa, että sisäisten tarkastajien päätöksiin ja arviointikykyyn vaikuttaa merkittävästi se, mitä taho tarkastaja puolustaa ja vähemmässä määrin se, mikä taho sisäisen tarkastuksen tarjoaa. Tämä havainto tukee sitä, että toiminnan objektiivisuutta yksilötasolla ei voida täysin saavuttaa taloudellisten ja muiden paineiden vuoksi. Tämä myös tukee AICPAn (American Institute of Certified Public Accountants) kantaa siitä, että ulkoistetun sisäisen tarkastuksen ei pitäisi vahingoittaa tarkastajan riippumattomuutta ja objektiivisuutta. Vaikka jommankumman puolelle asettuminen oli lievempää tapauksissa, joissa sisäinen tarkastus oli ulkoistettu, on tutkijoiden mukaan vaikea sanoa olisiko ulkoistaminen pitkällä aikavälillä parempi vaihtoehto.

Desai, Gerard ja Tripathy (2011) havaitsivat puolestaan tutkimuksessaan, jossa tutkittiin sisäisen tarkastuksen erilaisten järjestämistapojen vaikutusta tilintarkastajan arviointiin sisäisen tarkastuksen laadusta ja luotettavuudesta, että tilintarkastajien mielestä ulkoistettu sisäinen tarkastus sekä osittain ulkoistettu ja osittain itse hoidettu sisäinen tarkastus on luotettavampaa kuin organisaation sisäisesti järjestetty sisäinen tarkastus. Myöhemmässä tutkimuksessaan Davidson, Desai ja Gerard (2013) havaitsivat, että mikäli organisaatiolla on käytössään jatkuvan tarkkailun -menetelmä (continuous auditing), lisää se tilintarkastajan luottamusta sisäiseen tarkastukseen. Vaikka myös jatkuvan tarkkailun menetelmän ollessa käytössä omilla sisäisillä tarkastajilla saattaa olla työnantajan puolesta kannustimia ja ennakoasenteita toimia tietyllä tavalla, vähentää menetelmä informaatioasymmetriaa tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien välillä. Gloverin, Prawittin ja Woodin (2008) mukaan puolestaan tilintarkastajat kokivat ulkoistetun sisäisen tarkastuksen olevan laadukkaampaa, vain jos organisaation luontainen riski on korkea. Kun riski oli matala, olivat tilintarkastajat välinpitämättömiä sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen ja itse järjestetyn tarkastuksen välillä.

Del Vecchio ja Clinton (2003) esittävät oman sisäisen tarkastuksen yksikön hyödyiksi paremman kontrollin tarkastustoiminnoista, ja näin ollen myös informaation suojelemisen, paremman ymmärryksen liiketoiminnasta ja siihen liittyvistä riskeistä kuin ulkoistetulla sisäisellä tarkastuksella sekä tulevien johtajien kouluttamisen mahdollisuuden. Sisäisen tarkastuksen yksikön mahdollisia heikkouksia puolestaan ovat erikoistuneen tietämyksen rajallisuus, rajallinen maantieteellinen kattavuus sekä korkeampi todennäköisyys sille, että työntekijät antavat periksi johdon luomille paineille. IIA uskoo, että oma sisäisen tarkastuksen yksikkö tuottaa tarkastajia, jotka ymmärtävät yrityskulttuuria ja osaavat käyttää tätä ymmärrystä arvioidakseen paremmin potentiaalisia strategisia tuloksia sekä mahdollisia yritystä koskevia riskejä. Palkattu sisäinen tarkastaja on myös taipuvaisempi tuntemaan itsensä osaksi organisaatiota kuin ulkopuolinen tarkasta-

ja. Lisäksi organisaation oma sisäinen tarkastaja tuntee todennäköisesti paremmin sisäiset liiketoimintaprosessit, niiden vuorovaikutussuhteet sekä sen, miten ne vaikuttavat sisäiseen valvontaympäristöön.

3.5 Osittain ulkoistettu sisäinen tarkastus

IIA:n laajaan konsensusukseen perustuvan kannanoton mukaan, sisäisen tarkastuksen tarkoituksenmukaisin organisointitapa on oma objektiivinen ja riippumaton ammattitaitoinen sisäinen tarkastus, jonka johtaja tarpeen mukaan käyttää ostopalveluja (Holopainen 2013, 115). Osittain ulkoistetun (co-sourcing) sisäisen tarkastuksen tyypillisimmässä järjestelymuodossa vastuu tarkastuksesta säilyy organisaatiolla mutta sisäisen tarkastuksen tiimiä on vahvistettu ulkopuolisella asiantuntijalla, jonka kokopäiväiseen palkkaamiseen organisaatiolla ei muuten välttämättä olisi varaa. Asiantuntija on myös kiinteä osa tiimiä, eikä vain avustava neuvonantaja. Yleisimmät tyypit osittain ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ovat sekoitus sisäisistä ja ulkoisista resursseista. Yhtenä vaihtoehtona on sisäisen tarkastuksen johtajan hankkiminen ulkopuoliselta taholta. Tällöin sisäisen tarkastuksen henkilöstö voi olla organisaation omaa henkilökuntaa tai omaa sekä ulkoista henkilöstöä. Toisena vaihtoehtona on, että johtaja on organisaation omaa henkilökuntaa ja muu tiimi ulkoisen palveluntarjoajan kautta hankittua henkilöstöä, joko kokoaikaisesti tai vain tarvittaessa. Vaihtoehtona on myös täydentää organisaation omaa sisäisen tarkastuksen tiimiä erikoistaidoilla tarvittaessa. Tällaisia taitoja voivat olla esimerkiksi IT-osaaminen sekä rahoituksen, laadunvarmistuksen tai projektiosaimisen asiantuntijuus. (Clarke & Mumby 2000, 30–31.)

Clarcken ja Mumbyn (2000) mukaan osittain ulkoistetun sisäisen tarkastuksen tuomana hyötynä on muun muassa ulkopuolisen asiantuntijan mukanaan tuomat erityistaidot, samalla kun kontrolli sisäisen tarkastuksen toiminnosta säilyy organisaatiolla itsellään. Tällöin sisäisen tarkastuksen johtajalla on pääsy asiantuntijan työkaluihin ja menetelmiin sekä laaja-alaiseen kansainväliseen asiantuntemukseen. Vaikka eri erityistaitoja vaativiin tehtäviin saatetaan käyttää eri henkilöitä, tulisi jatkuvuudesta huolehtia, jotta voidaan varmistaa, että ulkopuolisella kumppanilla on riittävä ymmärrys organisaation liiketoiminnasta, prosesseista, ongelmista ja henkilöstöstä. Yhtenä hyötynä Clarke ja Mumby näkevät myös sen, että osittain ulkoistetussa sisäisessä tarkastuksessa organisaatiolla on parempi kontrolli sisäisen tarkastuksen kustannuksista. Spesialisteja käytetään tehtävä-tehtävältä käytännöllä, eikä pidetä jatkuvasti palkkalistoilla alityöllistettyinä. Käyttämällä ulkopuolista asiantuntijaa, organisaation oma henkilökunta voi keskittyä niihin tehtäviin, joihin heillä on erityisosaamista ja josta on eniten hyötyä organisaati-

tiolle. Tämä varmistaa, että sisäisen tarkastuksen resursseja käytetään mahdollisimman tehokkaasti. Aldhizerin (2003) mukaan osittain ulkoistettu sisäinen tarkastus on edullisempi ja tehokkaampi tapa järjestää sisäinen tarkastus. Organisaation oma henkilöstö voi suorittaa toiminnot, jotka vaativat jatkuvaa tarkkailua ja ulkoisia tarkastajia voitaisiin käyttää apuna tehtävissä, jotka vaativat erikoisosaamista. Heidän mukaan tästä järjestelystä saatuja hyötyjä ovat: Sisäisen tarkastuksen toiminnoista toivottu kontrollin taso voidaan saavuttaa palkkaamalla sisäisen tarkastuksen johtoryhmä, joka koordinoi sisäistä tarkastusta spesifistä tietämystä omaavan kolmannen osapuolen kanssa sekä suurempi tietämyksen jakaminen organisaation työntekijöiden ja ulkopuolisen tahon työntekijöiden kesken. Mikäli osittainen ulkoistaminen on tehty oikein, sisäinen tarkastus koetaan usein investoijien, rahoituslaitosten ja tilintarkastajien puolesta olevan laadukasta.

IIA suosittelee kymmentä askelta tehokkaan osittaisen ulkoistetun sisäisen tarkastuksen saavuttamiseen. (1.) Sisäisen tarkastuksen johtaja arvioi tarkastussuunnitelman ja henkilöstön osaamisen löytääkseen aukkoja, (2.) johtaja yhdistää olemassa olevan henkilöstön taidot tarkastustehtäviin ja varmistaa, että kaikki ymmärtävät tehtävät, (3.) johtaja tekee tarjouspyynnön, joka vastaa tarvittavaa osaamista, (4.) johtaja valitsee ulkopuolisen palveluntarjoajan maineeseen, suositukseen ja organisaation väliseen kemiaan perustuen, (5.) palveluntarjoajalla on molemmansuuntainen raportointisuhde organisaation sisäisen tarkastuksen johtajaan ja omistajaan, (6.) johtaja varmistaa, että tarkastukset suoritetaan kansainvälisten ammattistandardien vaatimusten mukaisesti, (7.) palveluntarjoaja esittää sisäisen tarkastuksen johtajalle jokaisen tarkastustehtävän jälkeen raportin tehtävästä, (8.) sisäisen tarkastuksen johtajan tulisi säilyttää kaikki työpaperit, ei palveluntarjoajan, (9.) johtaja arvioi ulkoistetun toimijan suoritusta vuosittain sekä (10.) tarkastusvaliokunta seuraa järjestelyn tehokkuutta. (IIA 2008, 12.)

Del Vechio ja Clinton (2003) jakavat sisäisen tarkastuksen osittaisen ulkoistamisen (co-sourcing) kolmeen alaluokkaan: (1.) internal co-sourcing, (2.) univendor co-sourcing sekä (3.) multivendor co-sourcing. Termillä internal co-sourcing he tarkoittavat organisaation sisäisen, mutta sisäisen tarkastuksen osaston ulkopuolisen, osaamisen käyttämistä. Univendor co-sourcing tilanteessa puolestaan käytetään yhtä ulkopuolista yksikköä erityispalvelujen hankkimiseen. Multivendor co-sourcing -termillä Del Vechio ja Clinton tarkoittavat usean ulkopuolisen yksikön käyttöä erityispalvelujen hankkimiseen.

Oman organisaation sisältä saattaa löytyä riittävä tietämys täyttämään sisäisen tarkastuksen yksikön tietämyksen aukot. Oman organisaation sisältä löytyvän tietämyksen hyödyntämisen tuomia hyötyjä ovat esimerkiksi tiedon jakaminen yksiköstä toiseen sekä tarkastuksen laadun parantuminen. Organisaation muut jäsenet voivat tuoda syvemmän tason tietämystä tarkastusalueisiin, tukien sisäisten tarkastajien tietämystä ja näin ollen edesauttaa parempien tulosten syntymistä. Organisaation oma henkilöstö

yleensä myös tuntee organisaation strategian ja on uskollinen ja kiinnostunut organisaation pitkän tähtäimen menestyksestä. Tällaisessa järjestelyssä on myös haittapuolensa. Käytettäessä tarkastusosaston ulkopuolista henkilöstöä, tämä henkilöstö on pois omalta vastuualueeltaan ja siirtää vastuuta sisäisen tarkastuksen henkilöstöltä muiden osastojen henkilöstölle. Lisäksi huolellinen suunnittelu on tärkeää, kun jaetaan tehtäviä tarkastusosaston ulkopuolella, jotta välttyttäisiin eturistiriidoilta. (Clinton & Del Vechio 2003, 36.)

Tyypillisesti tilanteessa, jossa käytetään univendor co-sourcing -ratkaisua, organisaatiolla on oma ydinryhmä sisäisen tarkastuksen henkilöstöä, joka on yhteydessä ulkopuoliseen palveluntarjoajaan. Univendor -strategia tarjoaa organisaatiolle tavan ylläpitää sisäisestä tarkastuksesta sellaista kontrollin tasoa, kuin se kulloinkin näkee tarpeelliseksi. Tämä järjestely tarjoaa optimaalisia tuloksia organisaatiolle, jolla on vähän tarvetta sisäisen tarkastuksen palveluille, jolloin yhden palveluntarjoajan avulla voidaan täyttää organisaation tarpeet. Univendor co-sourcing -ratkaisun tuomia hyötyjä ovat välitön pääsy erityisosaamiseen, lyhyt läpimenoaika henkilöstön rekrytoinnissa sekä parempi kustannusten hallinta, sillä suuri osa kustannuksista on muuttuvia. Tämä ratkaisu ei kuitenkaan ole paras mahdollinen organisaatiolle, jolla on moninainen toimintarakenne, mikä vaatii laaja-alaisia sisäisen tarkastuksen palveluja. (Clinton & Del Vechio 2003, 37–38.)

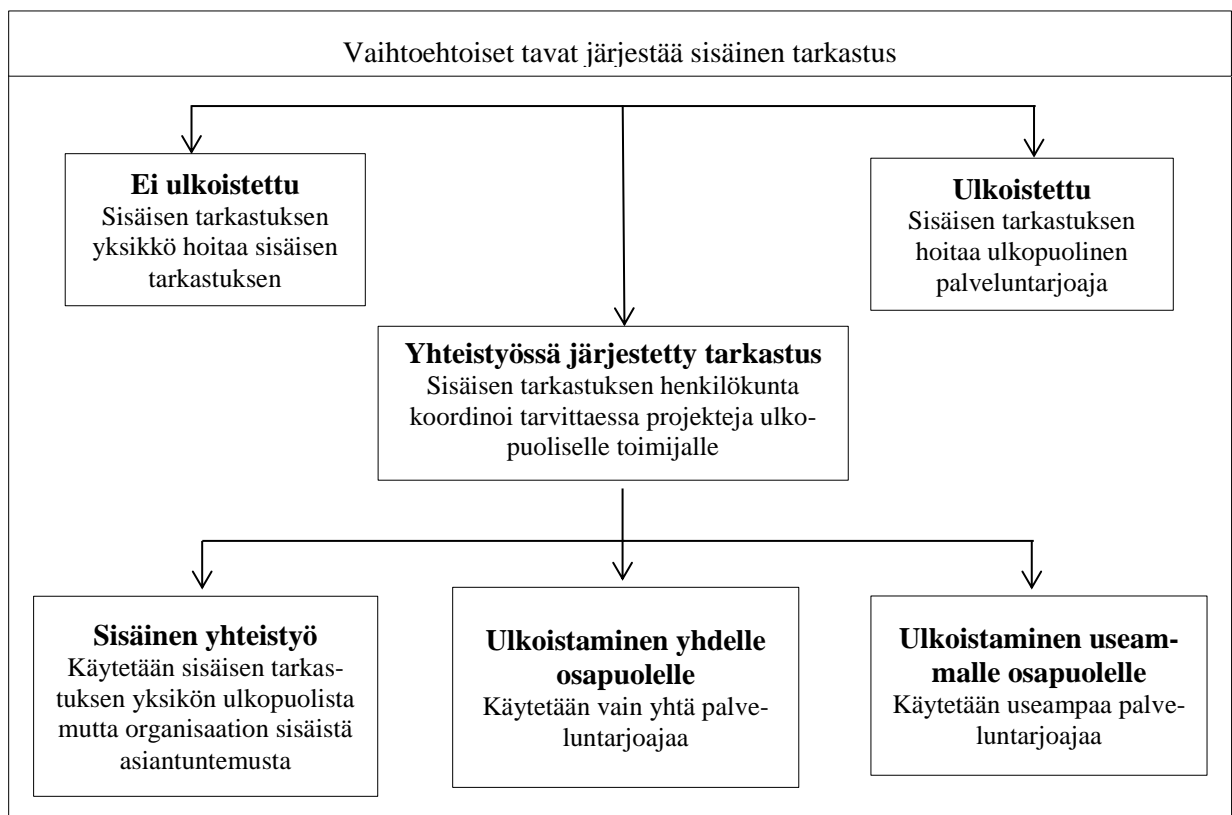
Multivendor co-sourcing -ratkaisussa organisaatiolla on sisäisen tarkastuksen ydinhenkilöstö, mutta erona univendor -ratkaisuun, se tekee myös yhteistyötä useamman palveluntarjoajan kanssa. Tässä ratkaisussa tarkoituksena on luoda pitkän ajan työsuhde kaikkien palveluntarjoajien kanssa, eikä vain lyhyen ajan toimeksiantoja. Pitkän aikavälin yhteistyö luo tiimityön tunnetta ja edistää tehokkaampaa kommunikaatiota sekä luottamusta osapuolien välille. Monen palveluntarjoajan käytön päämääränä on löytää paras osapuoli tietylle tarvittavalle sisäisen tarkastuksen palvelulle. Organisaation sisäisen tarkastuksen ydinhenkilöstön tehtävänä on tunnistaa organisaation erityistarpeet sisäisen tarkastuksen suhteen, suunnitella tarkastus, löytää palveluntarjoajat tehtäviin sekä koordinoita koko sisäisen tarkastuksen toimintaa. Multivendor -ratkaisussa sisäisen tarkastuksen ydinhenkilöstöllä on laajennettu johto-rooli, joka sisältää pätevien palveluntarjoajien tunnistamisen, arvioinnin sekä heidän kanssa neuvottelemisen. Ydinhenkilöstöllä on myös suurempi rooli tarkastusraportin tekemisessä, jotta johdolle ja tarkastusvaliokunnalle esitettäessä, sen muoto ja tyyli pysyy johdonmukaisena. (Clinton & Del Vechio 2003, 38.)

Multivendor -strategian ensisijaisena hyötynä on suurempi joustavuus sisäisen tarkastuksen palvelujen hankinnassa. Ajan myötä, organisaatio voi myös luoda tietokannan pätevistä palveluntarjoajista, jotka täyttävät sen tarkastusvaatimukset. Multivendor ja univendor -strategioilla saavutetaan monia samoja etuja. Multivendor -strategian haittapuolena on esimiestehtävien määrän kasvaminen. Nämä velvollisuudet voivat häiritä

ydinhenkilöstöä tärkeissä tarkastuksen valvontatehtävissä, jotka ovat välttämättömiä sisäisen tarkastuksen toiminnolle. Toinen haittapuoli on lisääntynyt koordinoinnin tarve, mikä aiheutuu usean palveluntarjoajan käytöstä. Yhtenä haittana voidaan vielä nähdä se, että usean yrityksen keskittyessä verrattain pieniin ja erikoistuneisiin alueisiin, ei välttämättä saavuteta samanasteista ymmärrystä organisaation liiketoiminnasta kuin univendor -ratkaisussa. (Clinton & Del Vechio 2003, 38.)

3.6 Yhteenvedo organisointitavoista

Sisäinen tarkastus voidaan siis järjestää kolmella vaihtoehtoisella tavalla, ulkoistetulla sisäisellä tarkastuksella, organisaation sisäisesti järjestetyllä tarkastuksella tai osittain ulkoistetulla sisäisellä tarkastuksella. Osittain ulkoistettu tarkastus oli vielä jaettu Del Vechion ja Clintonin (2003) mukaan kolmeen alaluokkaan: (1.) internal co-sourcing, (2.) univendor co-sourcing sekä (3.) multivendor co-sourcing. Kuvio 5 kuvaa sisäisen tarkastuksen vaihtoehtoisia järjestämistapoja.



Kuvio 5: Sisäisen tarkastuksen järjestämisen vaihtoehtoiset tavat

(Clinton & Del Vechio, 2003, 34)

Cordonin ja Heikkilän (2002, 183–186) mukaan usein käytetty perustelu ulkoistamiselle oli ydinosaamisen ja ydintoimintojen pitäminen oman organisaation sisällä mutta ei ydintoimintoihin kuuluvien toimintojen ulkoistaminen. Tärkeäksi kysymykseksi tällöin kuitenkin nousee, miten ydintoiminnot määritellään. Cordonin ja Heikkilän mukaan yleisimpiä syitä toiminnan ulkoistamiselle olivat pääoman vähyys, tieto-aidon puute, joustavuus sekä tarve nopeaan reagointiin tai pieneen tuotantoon, markkinoille pääsyn nopeus, voimavarojen käyttöaste tai ylimääräinen kapasiteetti sekä mittakaavaedut. Ulkoistamisen mahdollisina ongelmina he näkivät muun muassa riippuvuuteen, luottamukseen ja turvallisuuteen liittyvät kysymykset. Kaiken kaikkiaan syitä ulkoistamiselle voi olla monia. Kuuluvaisen (2001) mukaan syinä sisäisen tarkastuksen ulkoistamiselle voivat olla organisaation omat liian pienet resurssit tarkastuksen järjestämiselle, toiminnassa havaitut uudet riskit, jotka vaativat erityisosaamista, sisäisen tarkastuksen toiminnan modernisointi tai toiminnan hajauttaminen. Organisaatiolle voi myös muodostua tarve suorittaa arviointi- tai konsultointitehtävä nopeasti, eikä tämän suorittamiseen ole resursseja tai taitoa. Organisaation johdon tulisi varautua mahdolliseen tarpeeseen ostopalvelujen hankkimiselle ja kirjata tämä sisäisen tarkastuksen toimintaohjeeseen ja toimintasuunnitelmaan. (Kuuluvainen 2001.)

Abbot (2007, 548) havaitsi tutkimuksessaan, että organisaatiot, joilla on vahva tarkastusvaliokunta, ovat epätodennäköisempiä ulkoistamaan sisäisen tarkastuksensa ulkopuoliselle taholle. Tutkimuksessa ei kuitenkaan tullut ilmi, että sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen olisi yhteydessä tarkastusvaliokunnan tehokkuuden kanssa. Carsello, Hermanson ja Raghunandan (2005) puolestaan tutkivat organisaatioiden sisäisen tarkastuksen budjettien kokoja ja havaitsivat, että ne olivat positiivisesti yhteydessä muun muassa organisaation kokoon, varaston kokoon, liiketoiminnan rahavirtoihin sekä tarkastusvaliokunnan arvioon sisäisen tarkastuksen budjetista. Tutkimuksen yleisenä johtopäätöksenä oli, että organisaatiot, joilla on korkeat liiketoimintariskit, lisäävät organisaatorista seurantaansa sisäisen tarkastuksen kautta, mikä todisti sisäisen tarkastuksen funktion tärkeyden organisaation toiminnassa.

Abdolmohammadi (2013) havaitsi tutkimuksessaan tarkastusvaliokunnan osallistumisen olevan positiivisesti ja merkittävästi yhteydessä sisäisen tarkastuksen toimintojen ulkoistamiseen. Tarkastusvaliokunnan sekä organisaation koon ja sijainnin yhteisvaikutus osoitti, että keskikokoiset ja suuret kansainväliset/monikansalliset organisaatiot, joilla on tarkastusvaliokunta ulkoistavat enemmän, kuin keskikokoiset ja suuret paikalliset/kansalliset organisaatiot, joilla ei ole tarkastusvaliokuntaa. Myös tuottoa tavoittelevat organisaatiot ulkoistivat sisäisen tarkastuksen toimintojaan useammin, kuin organisaatiot, jotka eivät tavoittele voittoa. Görg, Hanley ja Strobl (2004) puolestaan havaitsivat tutkimuksessaan ulkomaisessa omistuksessa olevien organisaatioiden ulkoistavan sisäisen tarkastuksen toimintojaan useammin, kuin kotimaisessa omistuksessa olevat.

Ulkoistamisen tuomia hyötyjä Schneiderin (2008, 18) mukaan olivat tarkastustyön nopea aloittaminen sekä suorittaminen, erilaiset mahdolliset kustannusrakenteet kiinteiden kustannusten sijaan, laajempien resurssien hyödyntäminen sekä suurempi sisäisen tarkastuksen itsenäisyys ja objektiivisuus sekä kilpailun lisääminen organisaation sisällä. Schneiderin esittämiä mahdollisia haittatekijöitä olivat puolestaan sisäiset tarkastajat, joilla ei ole riittävästi tietoa kohdeorganisaation liiketoiminnasta tai verkostoa kohdeorganisaation sisällä, sisäiset tarkastajat, jotka ovat uskollisempia ulkoistetulle yhtiölle kuin tarkastettavalle organisaatiolle sekä sellaisen osaston puuttuminen, jossa organisaation työntekijät voisivat oppia sisäisen valvonnan toiminnoista ja laajentaa tietämystään organisaation eri operaatioista. Mollin (2007, 23) mukaan ulkoistamisen kautta saatuja hyötyjä olivat (1) strateginen focus/ tarvittavien varojen vähentäminen, (2) täydentävä osaaminen/ alhaisemmat tuotantokulut, (3) strateginen joustavuus, (4) byrokratiakulujen välttäminen ja (5) relationaalinen vuokra. Ulkoistamisen tuomia haittapuolia hänen mukaansa puolestaan olivat (1) rajapinnat/ mittakaavaedut, (2) toimintojen karsiminen, (3) opportunistinen käyttäytyminen, (4) nousevat liiketoimen ja koordinoinnin kustannukset sekä (5) rajoittunut oppiminen ja innovointi. Näiden lisäksi Kuuluvainen (2001) on tuonut esille ostopalvelujen käytön puolesta joustavan henkilöstön määrän tarkastustarpeen mukaan, tiedon muiden organisaation sisäisestä tarkastuksesta sekä erityistaitojen saataavuuden.

Sisäisen tarkastuksen tutkimuksissa on tuotu esille yhtenä sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen haittapuolena suuremmat ja kasvavat kustannukset. Esimerkiksi Caplan ja Kirschenheiter (2000) havaitsivat tutkimuksessaan ulkoistettujen sisäisten tarkastajien suorittavan enemmän testejä tarkastuskohteessa, kuin organisaation omat sisäiset tarkastajat, jolloin kustannukset olivat myös suuremmat. Heidän tutkimuksensa mukaan yritykset, jotka halusivat parantaa sisäisen tarkastuksen laatua, saattoivat ennemmin kääntyä ulkoisen palveluntarjoajan puoleen, kuin järjestää tarkastuksen itse, kun taas yritykset, joille sisäisestä tarkastuksesta syntyvät kustannukset ovat suuremmassa roolissa, palkkasivat mieluummin oman sisäisen tarkastajan. Mollin yksi argumentti toimintojen ulkoistamista vastaan koski transaktio- ja koordinoitinkustannuksia. Jos organisaatio keskittyisi samanaikaisesti yhtä paljon jokaiseen toimittajaan, nousisivat koordinoinnin kustannukset merkittävästi. Organisaatio joutuu siis priorisoimaan toimittajasuhteitaan, jotta kustannukset eivät nousisi liikaa. Myös Kuuluvaisen (2001) mukaan, ajan myötä ulkopuolisen toimittajan hinta yleensä kasvaa jatkuvasti.

Organisaation sisäisesti järjestetyn sisäisen tarkastuksen puolestaan esitettiin muun muassa omien sisäisten tarkastajien tehokkuus epäkohtien havaitsemiseen verrattaessa ulkopuolisiin tarkastajiin. Coramin, Fergusonin ja Moroneyn (2008) mukaan sisäinen tarkastus tuotti arvoa organisaatiolle parantamalla kontrollia sekä valvomalla organisaation toimintaympäristöä löytääkseen ja raportoidakseen väärinkäytökset. IIA:n on esittänyt puolestaan, että sisäinen tarkastus toimii parhaiten, kun se on oma itsenäinen yk-

sikkö, joka toimii osana organisaatiota ja jonka menettelytavat ovat ylimmän johdon hyväksymiä, mutta myös tunnustanut tarpeen ulkopuolisella avulla tietyissä tilanteissa.

Kuuluvaisen (2001) ja Chadwickin (2000) mukaan omat sisäiset tarkastajat olivat sitoutuneempia organisaatioon kuin ulkopuoliset tarkastajat ja omasivat paremman tuntemuksen organisaation toiminnasta ja näin ollen tunsivat paremmin organisaation riskit ja strategiset tulokset. IIA on tuonut esille myös samanlaisen näkökulman. Kuuluvainen toi esille myös institutionaalisen tiedon ja objektiivisen tietolähteen katoamisen riskin sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen myötä. Chadwick nosti esille myös omien sisäisten tarkastajien mahdollisuuden osallistua jatkuvasti organisaation projekteihin ja vuorovaiuttaa asiakkaiden kanssa, jolloin heillä on mahdollisuus puuttua ongelmiin lähes välittömästi. DeZoort (2001) ja Caplan & Kirschenheiter (2000) sekä Ahlawat ja Lowe (2004) ottivat tutkimuksissaan kantaa sisäisten tarkastajien objektiivisuuteen. DeZoortin (2001) mukaan omien sisäisten tarkastajien oletetaan toimivan objektiivisesti mutta heillä voi olla myös kannustin toimia organisaation johdon toiveiden mukaan. Caplanin ja Kirschenheiterin (2000) mukaan voitiin puolestaan olettaa ulkopuolisten sisäisten tarkastajien olevan puolueellisia asiakkaidensa etuun nähden, sillä asiakkaan pettyessä työn tuloksiin, voi palveluntarjoaja menettää merkittävän tulonlähteen. Myös Ahlawatin ja Lowen (2004) mukaa ulkoistetuilla tarkastajilla voi olla suurempi kannustin toimia rationaalisesti, sillä heidän yrityksensä maine voi olla vaarassa huonon tarkastustyön seurauksena ja he pyrkivät välttämään väärästä menettelystä johtuvia oikeustoimia.

Desai, Gerard ja Tripathy (2011) sekä Davidson, Desai ja Gerard (2013) ja Glover, Prawitt ja Wood (2008) tutkivat sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen suhdetta. Desai, Gerard ja Tripathy havaitsivat että tilintarkastajien mielestä ulkoistettu sisäinen tarkastus sekä osittain ulkoistettu ja osittain itse hoidettu sisäinen tarkastus on luotettavampaa kuin organisaation sisäisesti järjestetty sisäinen tarkastus. Myöhemmässä tutkimuksessaan Davidson, Desai ja Gerard (2013) havaitsivat, että mikäli organisaatiolla on käytössään jatkuvan tarkkailun -menetelmä (continuous auditing), lisää se tilintarkastajan luottamusta sisäiseen tarkastukseen. Gloverin, Prawittin ja Woodin (2008) mukaan puolestaan tilintarkastajat kokivat ulkoistetun sisäisen tarkastuksen olevan laadukkaampaa, vain jos organisaation luontainen riski on korkea. Kun riski oli matala, olivat tilintarkastajat välinpitämättömiä sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen ja itse järjestetyn tarkastuksen välillä.

Del Vecchio ja Clinton (2003) esittivät oman sisäisen tarkastuksen yksikön hyödyiksi paremman kontrollin tarkastustoiminnoista, ja näin ollen myös informaation suojelemisen, paremman ymmärryksen liiketoiminnasta ja siihen liittyvistä riskeistä kuin ulkoistetulla sisäisellä tarkastuksella sekä tulevien johtajien kouluttamisen mahdollisuuden. Heikkouksiksi he puolestaan esittivät erikoistuneen tietämyksen rajallisuuden, rajallisen maantieteellinen kattavuuden sekä korkeamman todennäköisyyden sille, että työntekijät antavat periksi johdon luomille paineille.

Vielä yksi vaihtoehto järjestää sisäinen tarkastus oli järjestää se osittain itse ja osittain ulkoistetusti. IIA:n laajaan konsensusukseen perustuvan kannanoton mukaan, sisäisen tarkastuksen tarkoituksenmukaisin organisointitapa on oma objektiivinen ja riippumaton ammattitaitoinen sisäinen tarkastus, jonka johtaja tarpeen mukaan käyttää ostopalveluja (Holopainen 2013, 115). Clarken ja Mumbyn (2000) mukaan osittain ulkoistetun sisäisen tarkastuksen tuomana hyötynä oli muun muassa ulkopuolisen asiantuntijan mukanaan tuomat erityistaidot, samalla kun kontrolli sisäisen tarkastuksen toiminnosta säilyy organisaatiolla itsellään sekä että parempi kontrolli sisäisen tarkastuksen kustannuksista, kun spesialisteja ei pidetä jatkuvasti palkkalistoilla. Näin myös oma henkilökunta voi keskittyä niihin tehtäviin, joihin heillä on erityisosaamista ja josta on eniten hyötyä organisaatiolle. Aldhizerin (2003) toi myös esille mukaan osittain ulkoistetun sisäisen tarkastuksen edullisuuden ja tehokkuuden järjestettäessä sisäistä tarkastusta.

IIA (2008) on myös julkaissut oman suosituksen tehokkaan osittaisen ulkoistetun sisäisen tarkastuksen saavuttamiseen. Suosituksessa on kymmenen kohtaa, jotka keskittyvät pääosin sisäisen tarkastuksen johtajan tehtäviin. Del Vechio ja Clinton (2003) jakoivat sisäisen tarkastuksen osittaisen ulkoistamisen (co-sourcing) vielä kolmeen alaluokkaan: (1.) internal co-sourcing, (2.) univendor co-sourcing sekä (3.) multivendor co-sourcing. Ensimmäisessä vaihtoehdossa käytettiin hyväksi organisaation omien mutta sisäisen tarkastuksen ulkopuolisten työntekijöiden tietämystä, toisessa vaihtoehdossa käytettiin yhtä ulkopuolista palveluntarjoajaa ja kolmannessa vaihtoehdossa useaa ulkopuolista palveluntarjoajaa.

4 SATAKUNNAN SAIRAAHOITOPIIRI

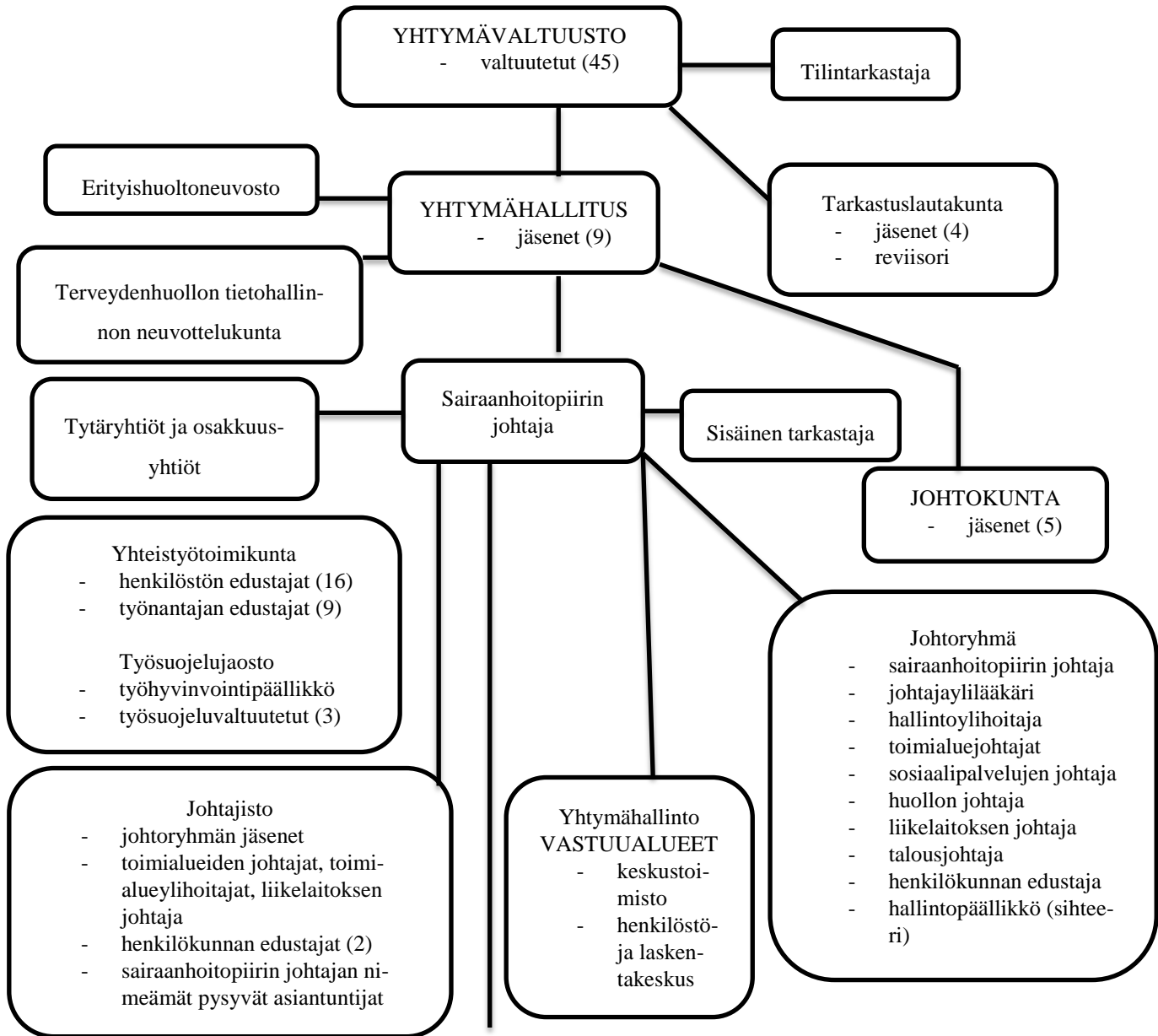
4.1 Kohteen esittely

Satakunnan sairaanhoitopiiri on 20 jäsenkunnan muodostama kuntayhtymä, joka tarjoaa erikoissairaanhoidon palveluja jäsenkuntien asukkaille. Sairaanhoitopiiriin kuuluvat sairaalat sijaitsevat Porissa, Harjavalassa ja Raumalla. Työntekijöitä sairaanhoitopiirillä on noin 3 800 ja asukkaita toimialueella noin 226 000. (Satakunnan sairaanhoitopiiri, 18.10.) Satakunnan sairaanhoitopiirikonsernilla tarkoitetaan taloudellista kokonaisuutta, joka muodostuu sairaanhoitopiiristä sekä tytäryhteisöistä, joissa sairaanhoitopiirillä on määräämisvalta, eli yli 50 %:n omistusosuus (Satakunnan sairaanhoitopiiri, 2013a).

Satakunnan sairaanhoitopiiri on lakisääteinen kuntayhtymä. Kuntalain 76 §:n mukaan kunnat voivat sopia tehtäviensä hoidosta yhdessä. Tehtäviä voidaan antaa toisen kunnan hoidettavaksi tai tehtäviä voi hoitaa kuntayhtymä. Kuntayhtymä perustetaan perustamissopimuksella, joka on kuntien välinen ja valtuustojen hyväksymä sopimus. Kuntayhtymä on itsenäinen julkisoikeudellinen ja jäsenkunnista erillinen oikeushenkilö, joka voi hankkia oikeuksia, tehdä sitoumuksia sekä käyttää puhevaltaa tuomioistuimessa. (Suomen kuntaliitto, www-sivut, 3.10.2014.) Jos yksi kunta hoitaa tehdyn sopimuksen nojalla tehtävää yhden tai useamman kunnan puolesta, voidaan sopia, että muilla kunnilla on oikeus valita osa tehtävää hoitavan toimielimen jäsenistä. Kuntayhtymän perustaminen voi olla vapaaehtoista mutta kunta voi olla myös velvollinen kuulumaan kuntayhtymään jollain toimialalla tai määrätyllä alueella. Lakisääteisiin kuntayhtymiin kuuluvat maakuntien liitot, erityishuoltopiirit sekä erikoissairaanhoitopiirit. Yhteistyöllä pyritään taloudellisempaan ja tehokkaampaan toimintaan. Suuressa kuntayhtymässä pienen kunnan vaikutusmahdollisuudet voivat olla pienet, mutta laajaa erikoisosaamista vaativat tehtävät kannattaa järjestää kuntayhtymä kautta. Jäsenkuntien tulee kiinnittää monipuolisesti huomiota kuntayhtymän toiminnan valvontaan, jotta kuntalaisten tiedonsaanti- ja vaikutusmahdollisuudet voidaan turvata. (KPMG 2001, 17–18.)

Kuntalain 81 §:n mukaan päätösvaltaa kuntayhtymässä käyttävät jäsenkunnat yhtymäkokouksessa tai perussopimuksessa määritelty jäsenkuntien valitsema toimielin. Kuntayhtymällä voi tämän lisäksi olla myös muita toimielimiä. Kuntalain mukaan muiden kuin ylintä päätösvaltaa käyttävien toimielinten kokoonpanon on oltava sellainen, että se vastaa jäsenkuntien valtuustoissa edustettuina olevien ryhmien saamaa ääniosuutta kunnallisvaaleissa kuntayhtymän alueella vaalilaissa säädetyn suhteellisuusperiaatteen mukaisesti. Kuntayhtymän erilaisia hallintomalleja käytännössä ovat yhtymävaltuustomalli, yhtymäkokousmalli sekä yhden toimielimen malli. Satakunnan sairaanhoitopiiri kuuluu yhtymävaltuustomalliin. Tässä mallissa yhtymävaltuusto käyttää ylintä päätösvaltaa ja sen alaisuudessa toimii yleensä yhtymähallitus. Yhtymävaltuusto koos-

tuu valtuutetuista. (Suomen kuntaliitto www-sivut, 3.10.2014.) Satakunnan sairaanhoitopiirin johtaminen perustuu hyvään johtamis- ja hallintotapaan. Tähän sisältyy lainmukainen toiminta, toiminnan läpinäkyvyys sekä päätösten perustuminen riittäviin ja asianmukaisiin selvityksiin ja vaihtoehtoihin sekä päätösten toimeenpanon seuranta. Lain mukaan yhtymävaltuusto päättää toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista, hallinnon järjestämisen perusteista sekä ohjauksen periaatteista. Yhtymähallituksen vastualueeseen kuuluvat sairaanhoitopiirin hallinto ja taloudenhoito sekä yhtymävaltuuston päätösten valmistelu, täytäntöönpano ja laillisuuden valvonta. Yhtymähallitus myös ohjeistaa, ohjaa ja valvoo sairaanhoitopiirin johtoa. Liikelaitoksen johtokunta vastaa liikelaitoksen hallinnosta ja talouden hoidosta. Sairaanhoitopiirin johtajan tehtävänä on johtaa sairaanhoitopiirin hallintoa, taloutta ja toimintaa siten, että toiminnalle ja taloudelle asetetut sairaanhoitopiiritason tavoitteet saavutetaan. Kuvio 3 kuvaa Satakunnan sairaanhoitopiirin organisaation, lukuun ottamatta sairaanhoidon eri osastoja.



Kuvio 6: Satakunnan sairaanhoitopiirin organisaatio

(Satakunnan sairaanhoitopiiri, 21.8.2015)

4.2 Sisäinen tarkastus Satakunnan sairaanhoitopiirissä

Satakunnan sairaanhoitopiirin hyvä johtamis- ja hallintotapa sekä sisäisen valvonnan rakenne määrittellään Satakunnan sairaanhoitopiirin kuntayhtymän säädöskokoelmassa. Tarkastustoimen tehtävänä on turvata hallinnon ja talouden laillisuus ja julkinen luotettavuus sekä edistää toiminnan tuloksellisuutta. Tarkastustoimeen kuuluvat sekä sisäinen, että ulkoinen valvonta. Kuntayhtymässä talouden ja hallinnon valvonta järjestetään siten, että ulkoinen ja sisäinen valvonta muodostavat yhdessä kattavan valvontajärjestelmän. Sisäinen valvonta on johtamisen apuväline ja sen järjestämisestä vastaa hallitus. Kokonaisvaltaisesti sairaanhoitopiirin sisäinen valvonta ja riskienhallinta on määritelty olevan osa johdon menettelyitä. Sisäinen tarkastus toimii osana sisäistä valvontaa ja se on pääosin järjestetty ostopalveluina. Ulkoistettu toiminta jakautuu sisäisen tarkastuksen lisäksi johdon konsultointiin ja controller -toimintaan. Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäisen tarkastus nykyisessä muodossaan on vielä uusi järjestely ja sitä on suoritettu vasta nykyisen valtuustokauden ajan. Aikaisemmin toiminta on lähinnä ollut johdon konsultointia.

Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus toimii sairaanhoitopiirin johtajan alaisuudessa. Lautakunta voi myös luovuttaa reviisorin työpanosta sisäisen tarkastuksen tehtäviä varten. Tällä hetkellä sairaanhoitopiirin sisäisestä tarkastuksesta 80 % on ulkoistettu ulkopuoliselle palveluntarjoajalle. Satakunnan sairaanhoitopiirin reviisorin työajasta noin 20 % kuluu sisäisen tarkastuksen tehtäviin. Reviisori tekee omia selvityksiä sekä työskentelee yhdessä ulkopuolisen palveluntarjoajan tarkastajien kanssa. Reviisorin tehtäviin kuuluvat tarkastuslautakunnan valmistelutehtävät, lautakunnan toimeksiannosta suoritettavat tarkastustehtävät sekä tarvittaessa tilintarkastajien avustustehtävät. Satakunnan sairaanhoitopiirin hyvän johtamis- ja hallintotavan mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävä on:

”Arvioida sairaanhoitopiirin ja erikseen sovittaessa myös sairaanhoitopiirin tytäryhtiöiden johtamis- ja hallintojärjestelmien, riskienhallintajärjestelmän ja valvontaprosessien riittävyttä ja asianmukaisuutta.” (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2013a).

Sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus ei osallistu päätöksentekoon, eikä päätösten täytäntöönpanoon. Sisäisen tarkastuksen olemassaolo ei myöskään vähennä esimiesten ja johtajien velvollisuutta luoda toimivaa ja riittävää valvontajärjestelmää. Sisäisellä tarkastajalla, reviisorilla, tarkastuslautakunnalla sekä tilintarkastajalla on oikeus saada sairaanhoitopiiriä ja tytäryhtiöitä koskevia tietoja ja asiakirjoja käyttöönsä, mikäli he katsovat niiden olevan tarpeellisia tarkastuksen kannalta. (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2013a.)

Tarkastuslautakuntaan kuuluvat puheenjohtaja, varapuheenjohtaja sekä kaksi muuta jäsentä. Puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja ovat valtuutettuja. Tarkastuslautakunnalla

on yleinen toimivalta talouden ja hallinnon tarkastuksessa ja sen tulee erityisesti tarkastaa toiminnan tuloksellisuutta. Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluvat tarkastustoimen organisointi, hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien asioiden valmistelu, tilintarkastajien tehtävien suorittamisen seuranta sekä huolehtiminen siitä, että tarkastustoimella on käytössään tarpeelliset voimavarat. Tarkastuslautakunta tekee myös tarpeen mukaan ehdotuksia tarkastustoimen kehittämiseksi. Tarkastuslautakunta päättää myös hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämisestä ja tarpeellisten esitysten tekemisestä valtuustolle, tarkastustoimen talousarvioesityksestä ja määrärahojen käytöstä, tarkastustoimen henkilöstön ottamisesta sekä palvelujen hankkimisesta ja antamisesta ja tarkastustoimen sisäisestä hallinnosta ja työnjaosta. (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2012b.)

4.2.1 Riskienhallinta

Satakunnan sairaanhoitopiirin riskienhallinta on organisoitu liikelaitokselle johdon tehtäväksi toimialueittain. Sairaanhoitopiirissä toimii myös riskienhallinnan johtoryhmä, jonka tehtäviin kuuluvat sairaanhoitopiirin taloudellisten ja toiminnallisten sekä henkilöstöön liittyvien riskien hallinta vakuutusyhtiön riskienhallintakonsultin kanssa. Hyvässä johtamis- ja hallintotavassa on täsmennetty riskienhallinnan ja sisäisen tarkastuksen vastuita. (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2013b).

Sairaanhoitopiirin riskienhallinta koostuu riskien tunnistamisesta ja niiden arvioinnista sekä riskienhallintakeinojen valinnasta. Riskienhallintaprosessissa arvioidaan riskejä ja tutkitaan niiden mahdollisia vaikutuksia organisaation toimintaan, mikä on osa sairaanhoitopiirin toiminnan suunnitteluprosesseja sekä päivittäisiä työ- ja toimintaketjuja. (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2013a) Päivittäisvalvonta on tavanomaisen toiminnan yhteydessä tapahtuvaa valvontaa, jonka avulla varmistetaan muun muassa johtavien viranhaltijoiden ja toimielinten päätösten toimeenpano. Päivittäisvalvontaan kuluva esimerkiksi hyväksymiset, valtuutukset, tehtävien eriyttämiset, poikkeamien seuranta ja toiminnan arviointi. Yhtymähallitus on vastuussa sairaanhoitopiirin riskienhallinnan tavoitteiden, periaatteiden sekä toteuttamisen määrittelystä. Riskienhallintaa tukevia suunnitelmia ja ohjeita ovat valmius-, pelastus-, toipumis- ja potilasturvallisuussuunnitelmat sekä työsuojelun toimintaohjelma. Riskikartoituksessa riskit on jaettu eri luokkiin, jotka perustuvat riskin toteutumisen todennäköisyyteen ja seurauksiin. Hyvässä johtamis- ja hallintotavassa riskienhallintatyön keskeisiksi toimenpiteiksi on määritelty riskien tunnistaminen, riskien sietokyvyn määrittäminen, riskeihin varautuminen sekä riskien ottaminen. Riskienhallintamenetelmiä ovat riskin poistaminen, pienentäminen siirtäminen ja pitäminen. Riskin poistamista kokonaan pystytään harvoin tekemään il-

man merkittäviä lisäkustannuksia. Riskin pienentämisen kautta pyritään ennaltaehkäisemään riskejä varautumalla niihin, jolloin seurauksien vakavuutta ja mahdollisesti aiheutuvia kustannuksia pystytään minimoimaan. Sairaanhoidopiirin riskejä pyritään siirtämään ensisijaisesti vakuuttamalla sekä mahdollisesti myös sopimustoiminnan kautta. Riskien pitäminen puolestaan vaatii päätöksentekoa hyväksyttävyy- ja siedettävyyss- tasoista. (Satakunnan sairaanhoidopiiri 2013a.)

Sairaanhoidopiirin tiedonkulku ja raportointi on järjestetty siten, että johdolla ja henkilöstöllä on ajantasaista tietoa työtehtäviin liittyvistä ohjeista ja määräyksistä sekä tavoitteista. Seurannalla varmistetaan prosessien, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuus. Seuranta muodostuu muun muassa (1.) tavoitteiden toteutumisen seurannasta, (2.) päätösten toimeenpanon seurannasta, (3.) viranhaltijoiden ja henkilöstön seurannasta, (4.) toimintaprosessien arvioinnista, (5.) sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyiden arvioinneista sekä (6.) ulkoisten arviointien järjestämisestä, esimerkiksi sisäisen tarkastajan arvioinnit ja tilintarkastajan raportit. (Satakunnan sairaanhoidopiiri 2013a.)

4.2.2 Tarkastuksen suunnittelu

Sisäinen tarkastus toimii sairaanhoidopiirin johtajan vuosikohtaisesti hyväksymän suunnitelman mukaisesti. Tässä suunnitelmassa määritellään jokaiselle vuodelle sisäisen tarkastuksen painopistealueet. Ostopalveluna suoritettujen tarkastusten suorittava taho valitaan kilpailutuksen kautta. Vuonna 2014 tarkastuspäivistä $\frac{3}{4}$ kohdistui sisäiseen tarkastukseen ja $\frac{1}{4}$ johdon konsultointiin. (BDO Auditor 2014).

Vuonna 2014 sisäisen tarkastuksen painopistealueiksi oli valittu muun muassa sisäisen valvonnan selonteon perusteet, potilasvahinkovakuutus ja sen kilpailuttamisen tarve, sosiaali- ja terveystieteiden toiminnan ja johtamisen organisointi sekä henkilöstön palkka- ja palvelusuhteisiin liittyviä asioita ja asiakas- ja potilasmaksuihin ja laskutus- käytäntöihin liittyviä asioita. Johdon konsultointi ja controller -toiminnan tavoitteena on puolestaan löytää johdon kanssa organisaation toimintaa kehittäviä ja päätöksentekoa tukevia näkökulmia. Toimeksiantoon kuuluu myös erikseen sovittuja asiantuntijapalveluita. (BDO Auditor 2014). Aikaisempina vuosina sisäisen tarkastuksen kohteina ovat olleet esimerkiksi sairaanhoidopiirin hankintamenettely sekä hankintaprosessit, uuden tietojärjestelmän käyttöönotto, kiireettömän hoidon jonotilanteen seurannan ja raportoinnin menettelyt, ensihoitopalvelut, investointien poistomenettelyn oikeellisuus, tytäryhtiöiden valvontamenettelyiden riittävyyden arviointi, potilaskirjaukset sekä varastot. (BDO Auditor 2013, Satakunnan sairaanhoidopiiri 2012c, Satakunnan sairaanhoidopiiri 2013c, Satakunnan sairaanhoidopiiri 2011).

Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäisen tarkastuksen suunnittelu lähtee johdon tarpeista ja halusta tarkastaa tiettyjä osa-alueita. Nämä osa-alueet valitaan riskikartoituksen pohjalta. Tarkastuskohteiksi valikoituu myös kohteita, joiden toiminnasta tarkastuslautakunnalla tai johdolla ei ole riittävästi varmuutta tai mikäli esimerkiksi talousjohtaja tai reviisori kokee, että jonkin alue vaatii tarkastusta. Vaikka sisäisessä tarkastuksessa voitaisiin tarkastaa esimerkiksi erilaisia prosesseja ja toimintatapoja, liittyy Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus lähes aina rahaliikenteeseen, ainakin välillisesti. Sisäinen tarkastus voisi tarkastaa esimerkiksi lääkäreiden pätevyyskysymyksiä, mutta tällä hetkellä tällaisia tarkastuksia ei tehdä. Sairaanhoitopiirillä on myös tiettyjä velvoitteita liittyen potilaiden hoitoon, kuten jonotusajat, joiden laiminlyönnistä voi seurata merkittävä sakkouhka. Nämä velvoitteet vaikuttavat myös sisäisen tarkastuksen suunnitteluun. Sisäinen tarkastus nähdään toiminnan varmuuden maksimointina ja turvallisuuden tunteen hakemisena. Jokaiselle vuodelle tehdään tarkastussuunnitelma, jonka mukaan sisäistä tarkastusta viedään eteenpäin. Suurin osa sairaanhoitopiirin sisäisestä tarkastuksesta on ulkoistettu ulkopuoliselle palveluntarjoajalle, joka valitaan kilpailutuksen kautta. Sisäisessä tarkastuksessa on mukana myös sairaanhoitopiirin reviisori, jonka työajasta 20 % on varattu sisäiseen tarkastukseen. Tarjouspyynnössä määritellään, mitä sairaanhoitopiiri haluaa ostaa, eli mitä kilpailutetaan. Samassa tarjouspyynnössä kilpailutetaan myös johdon konsultointi. (Talousjohtaja & reviisori, haastattelu 7.10.2014.) Kuntayhtymät ja kunnat ovat velvollisia kilpailuttamaan hankinnat, jotka ostetaan kunnallisten organisaatioiden ulkopuolelta. Julkisissa hankinnoissa on noudatettava kansallisia hankintalakeja ja EU-hankintadirektiivejä. Pääasiallisena tavoitteena on julkisten varojen käytön tehostaminen sekä eurooppalaisten yritysten kilpailukykyyn parantaminen. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 3.2.2015.) Hankintalain 7 § 1 momentin mukaan hankinta tulee tehdä mahdollisimman edullisesti. Tarjouksista on hyväksyttävä se, joka on hinnaltaan halvin tai kokonaistaloudellisesti edullisin. Kokonaistaloudellisesti edullisin tarkoittaa hankintaa, joka on hinnan, laadun ja muiden tekijöiden muodostaman kokonaisuuden mukaan edullisin. Hinnan lisäksi muita vaikuttavia tekijöitä ovat laatu, vaikuttavuus, toimitusvarmuus, kokemus ja luotettavuus. Tämä edellyttää myös hankintaorganisaatiolta riittäviä resursseja ja hyvää ammattitaitoa. Hankintalain mukaan ehdokkaita ja tarjoajia on kohdeltava tasapuolisesti. Kotimaisuuden tai oman kunnan ehdokkaan suosiminen on kiellettyä. Tasapuolisuus edellyttää myös, että tarjouskilpailun ratkaisuperusteena käytetään sellaisia seikkoja, jotka on ilmoitettu tarjouspyynnössä. Tarjous voidaan myös hylätä, mikäli se ei täytä yleisiä kelpoisuusvaatimuksia tai muita tarjouspyynnössä edellytettyjä vaatimuksia. Hyvin laadittu tarjouspyyntö on tärkeää kilpailutuksen onnistumisessa. (Piekkola & Pihkala 2003, 32–34.)

Sisäisen tarkastuksen suunnitteluprosessissa käydään keskustelua tarkastuksen nykytilasta sisäisen tarkastajan, sairaanhoitopiirin johtajan, sairaanhoitopiirin talousjohtajan ja revisorin kesken. Jokaiselle vuodelle valitaan 3-5 painopistealuetta, joita tarkastetaan.

Tällä hetkellä sisäisestä tarkastuksesta tehty sopimus käsittää neljä vuotta sekä kaksi optiovuotta. Sopimuksen kesto voidaan määritellä aina erikseen, mutta se noudattaa yleensä tilintarkastuskausia, jotka määräytyvät valtuustokauden mukaan. Sisäinen tarkastus voitaisiin kilpailuttaa erikseen vuosittain, mutta tätä ei nähdä tarkoituksenmukaisena, sillä toimintaan haetaan jatkuvuutta ja tarkastuksen suorittavalla taholla menee aina aikaa tutustua kohteen toimintaan. Sairaanhoidopiiri on itsenäinen oikeushenkilö, eikä kuntayhtymän kunnilta tule suoria vaatimuksia tai ohjeita sisäisen tarkastuksen suunnitteluun ja suorittamiseen. Kuntien päätöksillä voi kuitenkin olla välillisiä vaikutuksia sisäiseen tarkastukseen. Esimerkiksi ensihoitopalvelut siirrettiin kunnilta sairaanhoidopiiriin järjestettäväksi, jolloin kunnat ovat kiinnostuneita toiminnan sujuvuudesta, mikä puolestaan vaikuttaa sairaanhoidopiiriin ajankohtaisten sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteiden valintaan. (Talousjohtaja & reviisori, haastattelu 7.10.2014.)

Sairaanhoidopiirin talousjohtajan mukaan nykyinen sisäisen tarkastuksen malli toimii hyvin ja sairaanhoidopiirissä nähdään ulkoisen palveluntarjoajan toiminnan olevan objektiivisempaa kuin mitä täysin organisaation omien sisäisten tarkastajien toiminta olisi. Talousjohtaja kuitenkin myös tunnustaa mahdollisuuden ulkopuolisen tarkastajan objektiivisuuden vaarantumiselle muun muassa rahallisen motiivin kautta, mutta Satakunnan sairaanhoidopiirissä objektiivisuuden vaarantumisen mahdollisuutta ei nähdä ongelmana. Talousjohtaja ja reviisori näkevät ulkoisen palveluntarjoajan toimivan sisäisten tarkastajien ammattietiikan mukaan sekä haluavan saavuttaa arvostusta alalla, mikä ohjaa toimimaan objektiivisesti ja oikein. Sisäisen tarkastuksen kustannukset ovat pieni osa koko sairaanhoidopiirin toiminnasta, eikä budjettia nähdä tarkastusta rajoittavana tekijänä. Sisäiseen tarkastukseen käytettävä rahamäärä on neuvoteltavissa, eikä aiheuta ongelmia sisäisen tarkastuksen järjestämisessä. Talousjohtajan mukaan ongelmana on ennemminkin palveluntarjoajan kyky suorittaa kaikki sairaanhoidopiiri haluamat palvelut. Vaikka Satakunnan sairaanhoidopiirissä suurin osa sisäisen tarkastuksen palveluista on päätetty ulkoistaa ulkopuoliselle palveluntarjoajalle, talousjohtajan mukaan on mahdollista, että käytäntö voi joskus muuttua. Hän ei kuitenkaan usko, että organisaatiossa koskaan siirryttäisiin täysin organisaation sisäisesti järjestettyyn sisäiseen tarkastukseen.

4.2.3 Tarkastuksen suorittaminen

Sisäisen tarkastuksen suorittamiseen on varattu vuodessa 40 päivää ja erilaisia projekteja on noin 10. Ulkopuolinen palveluntarjoaja suorittaa tarkastuksen ja reviisori avustaa tarkastajia tarvittavissa asioissa ja tuo organisaation sisäistä näkökulmaa sisäisen tarkastuksen suorittamiseen. Tarkastuskohteille nimetään tarkastuksen suorittavat henkilöt heidän osaamisalueidensa mukaan. Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman mukaan katsotaan, mitä tarkastetaan kevätkaudella ja mitä syyskaudella. Eri projekteja on käyn-

nissä samaan aikaan kahdesta kolmeen. Sisäisen tarkastuksen tarkastuskeinoja ovat aineistoanalyysit, haastattelut sekä pistokoetarkastukset. Henkilöhaastatteluiden lisäksi apuna käytetään puhelinkeskusteluja sekä sähköpostia. Tarkastuksen suorittava taho ilmoittaa talousjohtajalle kuka suorittaa kunkin osa-alueen tarkastuksen ja kysyy, keitä henkilöitä organisaatiosta kannattaisi haastatella. Ulkoisella palveluntarjoajalla on kokemuksen myötä usein myös hyvä näkemys siitä, mitä kannattaa tarkastaa ja miten sekä, mikäli joku toimintatapa on poikkeava. Talousjohtajan mukaan poikkeavia toimintatapoja ei aina itse organisaation sisällä havaita, koska asiat on totuttu tekemään aina samalla tavalla, eikä ole näkemystä siitä, miten asiat muualla kuntasektorilla hoidetaan. Tällä hetkellä sairaanhoitopiirin sisäisen tarkastuksen hoitaa BBD Auditor, jolla on pitkä kokemus kuntapuolen sisäisestä tarkastuksesta.

4.2.4 Tulosten raportointi

Sisäisen tarkastuksen raportointi sisältää kirjalliset raportit sekä palautekeskustelun. Varsinaista väliraportointia ei suoriteta kirjallisena, vaan erilaisten keskustelujen kautta. Ennen varsinaista loppuraporttia tehdään luonnos, joka kiertää sairaanhoitopiirin johtajalla, talousjohtajalla sekä reviisorilla, jolloin heillä on mahdollisuus antaa kommentit tästä. Luonnos on usein myös lopullinen raportti. Muutoksia tehdään, mikäli ilmenee merkittäviä vääринymmärryksiä, joita kuitenkin esiintyy harvoin. Jokaisesta tarkastettava kohteesta tehdään oma tarkastusraportti. Raportit kiertävät aina myös palveluntarjoajan nimeävä vastuullisen tarkastajan läpi, joka tarkastaa raportoinnin laadun. Palaute-tilaisuus käydään tarkastuksen suorittamisen jälkeen ja siihen osallistuu johdon edustajia. Mikäli tarkastus on ollut laaja ja koskenut laajempaa joukkoa, voidaan paikalle kutsua myös sairaanhoitopiirin johtoryhmä. Talousjohtajan mukaa raportointi on ollut hyvää ja selkeä ja siihen ollaan oltu tyytyväisiä. (Talousjohtaja & reviisori, haastattelu 7.10.2014.)

4.2.5 Jälkiseuranta

Talousjohtajan (haastattelu 7.10.2014) mukaan jälkiseurantaa tulisi tehdä, mutta sen hoitamiseen ei ole nimetty tiettyä tahoja. Tarkastuksen suorittamisen jälkeen epäkohtien hoitaminen on linjajohdon vastuulla. Tarkastustoimi ei hoida jälkiseurantaa, eikä se kuulu palveluntarjoajan toimenkuvaan. Kaikista korjaustarpeista tehdään raportti ja se toimitetaan vastuullisen johdon tiedoksi, jolloin näihin puuttuminen siirtyy heidän vastuulle. Sairaanhoitopiirin johtaja antaa linjajohdolle tietyn ajan, jonka sisällä epäkohdat tulee korjata. Jälkiseuranta ja tarvittavien korjausten tekeminen on tällöin sairaanhoito-

piirin johtajan ja kyseisestä asiasta vastaavan johtajan välinen asia. Talousjohtajan mukaan kyseinen käytäntö toimii heillä hyvin.

5 PÄÄTÖKSENTEKOMALLIN RAKENTAMINEN JA SOVELTAMINEN SATAKUNNAN SAIRAANHOITOPIIRIIN

5.1 Mallin rakentaminen

Tässä pääluvussa rakennetaan sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli Satakunnan sairaanhoitopiirille sekä tarkastellaan mallin soveltuvuutta kohdeorganisaatiolle. Mallin tarkoituksena on toimia apuvälineenä sisäisen tarkastuksen järjestämisessä ja määrittellä keskeisimmät asiat, jotka tulisi ottaa huomioon sisäistä tarkastusta suunniteltaessa. Malli on rakennettu perustuen sisäisen tarkastuksen kirjallisuuteen ja tutkimuksiin sekä Satakunnan sairaanhoitopiirin käytäntöihin ja organisaatorakenteen tuomiin vaatimuksiin. Mallin soveltuvuutta Satakunnan sairaanhoitopiiriin tarkastellaan haastatteleamalla organisaation edustajia. Mallin osat on numeroitu yhdestä kahteentoista mutta osat voivat olla osittain päällekkäisiä tai osiosta voidaan joskus palata myös taaksepäin, ennen kuin voidaan jatkaa eteenpäin. Seuraavissa alaluvuissa mallin jokaista osaa on käsitelty tarkemmin ja tuotu esille, miksi osat ovat tärkeitä sisäisen tarkastuksen järjestämisen kannalta.

5.2 Osa 1: Tarkastustarpeen tunnistaminen

Vuoden 2012 kuntalain uudistuksessa tehtiin muutoksia koskien tarkastusta ja taloutta. Tämän uudistuksen mukaan valtuuston tulee päättää kuntakonsernin ja kunnan riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan perusteista. Kuntalain sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevat muutokset tulivat voimaan 1.1.2014. Hallituksen esityksessä kuntalain muuttamisen perusteluissa käsiteltiin ensimmäistä kertaa sisäistä tarkastusta ja sisäinen tarkastus asemoitiin osaksi kunnan johtamistehtävää ja määriteltiin, että se tulisi järjestää sisäisten tarkastajien kansainvälisten ammattistandardien mukaan. Muutoksen perusteluissa todettiin sisäisen tarkastuksen olevan osa sisäistä valvontaa, joka puolestaan on osa kunnan johtamisjärjestelmää ja kuuluu hyvään hallintotapaan. Tilintarkastajan tehtäväksi säädettiin kunnan ja kuntakonsernin asianmukaisen riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan järjestämisen tarkastaminen. Sisäistä tarkastusta ei kuitenkaan määritelty kunnille pakolliseksi mutta välillisesti tähän vaaditaan kiinnitettävän enemmän huomiota. (Holopainen 2013.) Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäistä tarkastusta on suoritettu myös aikaisemmin mutta lakimuutoksen myötä on todettu, että sisäiseen tarkastukseen tulisi kiinnittää enemmän huomiota. Satakunnan sairaanhoitopiirin hyvässä johtamis- ja hallintotavassa on määritelty sisäisen tarkastuksen tehtävät, jotka ovat sairaanhoitopiirin ja erikseen sovittaessa myös sairaanhoitopiirin tytäryhtiöiden johtamis- ja hallintojärjes-

telmien, riskienhallintajärjestelmän ja valvontaprosessien riittävyyden ja asianmukaisuuden arviointi.

Kuntien toiminnan tuloksellinen johtaminen on nykyään yhä haastavampaa ja kuntien tulisi huomioida ja hallita riskejä yhä enemmän. Huomiota vaativia riskejä aiheutuu jatkuvasti niukkenevista resursseista sekä monista lakisääteisistä tehtävistä. Kunnat myös muodostavat suuria konserneja, joiden johtamisen, omistajaohjauksen ja tytäryhtiöiden hallitustyöskentelyn tulisi pohjautua riittävään asiantuntemukseen ja kokemukseen. Kuntien vastuulla olevien toimintojen valvonnan ja riskienhallinnan merkitys on näin ollen myös jatkuvasti kasvanut. (Kiviaho 2014, 5.) Sisäisen tarkastuksen rooli osana riskienhallintaa on IIA:n mukaan tärkeä ja riskienhallintajärjestelmän arviointi on yksi sisäiselle tarkastukselle kuuluvista avainalueista (Holopainen ym. 2013). Lainsäädännön ja yleisen talouden kehityksen perusteella sisäisen tarkastuksen järjestämisen voidaan katsoa olevan erittäin suositeltavaa.

Sisäisen tarkastuksen järjestäminen on määritelty Satakunnan sairaanhoitopiiriin hyvässä johtamis- ja hallintotavassa ja sisäinen tarkastus suoritetaan vuosittain. Tarkastustarve on siis huomioitu mutta kuitenkin myös Satakunnan sairaanhoitopiirissä tulisi ottaa huomioon tämän hetken haasteet ja velvollisuudet sisäisen tarkastuksen laajuutta pohdittaessa ja tarkastussuunnitelmaa laadittaessa. Aina olisi myös hyvä muistaa, mitä tarkastustarpeen taustalla on ja miksi sisäistä tarkastusta tehdään. Tärkeää on myös huomioida, ovatko hyvässä johtamis- ja hallintotavassa määritellyt sisäisen tarkastuksen tehtävät ajan tasalla ja täytetäänkö nämä tehtävät tarkastusprosessissa.

Yleisesti sisäistä tarkastusta perustettaessa tulee pohtia, onko organisaatio niin suuri, että sen hallitus tarvitsee avukseen sisäisen tarkastuksen toimintoja. Tätä tulee miettiä organisaatioissa, joissa ei ole lakisääteistä tai hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän vaatimaa välttämättömyyttä sisäisen tarkastuksen järjestämiseen. Satakunnan sairaanhoitopiirissä tämä on määritelty hyvässä johtamis- ja hallintotavassa. Pankeissa ja vakuutuslaitoksissa sisäinen tarkastus on lain tai valvojan viranomaisen ohjeiden perusteella pakollista. (Holopainen 2006, 79). Karkeana sääntönä sisäisen tarkastuksen järjestämiselle on esitetty esimerkiksi, että mikäli organisaation liikevaihto on noin 100 miljoonaa tai työntekijöitä on 500, tulisi sisäinen tarkastus järjestää. Organisaatioiden johtamis-, hallinto-, valvonta- ja riskienhallintaprosessit, niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla, ovat kuitenkin nykyään niin haastavia, että sisäisen tarkastuksen käyttö on usein perusteltua. Organisaation johto tarvitsee avukseen sisäisen tarkastuksen asiantuntijuutta arvioimaan johtamis- ja hallintojärjestelmien tarkoituksenmukaisuutta, prosessien tehokasta toimivuutta, raportoinnin luotettavuutta, säädösten noudattamista, sekä operatiivisten ja strategisten tavoitteiden saavuttamista. (Holopainen ym. 2006, 15–17.)

Huomioitavia seikkoja

- Kuntalain muutos
- Talouden yleinen kehitys
- Tämän hetken haasteet
- Miksi sisäistä tarkastusta tehdään?/Mitä on taustalla?

5.3 Osa 2: Tavoitteiden asettaminen

Sisäisestä tarkastuksesta tulee tehdä kirjallinen toimintaohje, jossa määritellään sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus, toimivalta ja vastuu, konsultointipalveluiden luonne, toiminta-alue, asema organisaatiossa, tietojensaantioikeus sekä omaisuuden tarkastusoikeus. Näiden asioiden määrittäminen on hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen vastuulla. Näiden minimivaatimusten lisäksi toimintaohjeessa olisi hyvä määritellä myös sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatus, tavoitteet, osallistumisoikeudet ja -velvollisuudet hallituksen ja johtoryhmän kokouksiin, sitoutuminen organisaation arvoihin ja päämääriin, sisäisen tarkastuksen vastuut suhteessa muun organisaation vastuisiin sekä toiminnan suunnittelu- ja raportointitapa. (Kuuluvainen 2001, 26.)

Sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen tulee olla ammattistandardien mukainen ja organisaation hallituksen hyväksymä. Kirjallinen toimintaohje helpottaa sisäisen tarkastuksen tarkoituksen, toimivallan ja vastuun riittävän laajuuden säännöllistä arvioimista ja se on ratkaisevan tärkeä dokumentti tarkastustoiminnan johtamisessa. Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee säännöllisesti arvioida, ovatko sisäisen tarkastuksen tarkoitus, vastuu ja toimivalta sellaisella tasolla, kuin ne toimintaohjeessa määritellään. Arvioinnin tuloksista on raportoitava organisaation ylimmälle johdolle ja hallitukselle (Sisäiset tarkastajat ry 2007, 33–34). Sisäisellä tarkastuksella tulisi olla myös selkeä visio ja missio. Visio on näkemys siitä, mikä on tavoitetila, joka halutaan saavuttaa kohtuullisen pitkällä aikavälillä, esimerkiksi 3-5 vuoden kuluttua. Missio puolestaan on yleisluontoinen kuvaus tavoitteista, jotka sisäisellä tarkastuksella on sekä toimintatavasta sovitettuna omaan toimintaorganisaatioon. (Holopainen 2006, 93.)

Kuntalain mukaan sisäisessä tarkastuksessa tulisi noudattaa IIA:n julkaisemia sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja ja myös Satakunnan sairaanhoitopiiri noudattaa näitä standardeja sisäisessä tarkastuksessaan. Sisäisen tarkastuksen tavoitteita pohdittaessa tulisi myös ottaa huomioon nämä standardit ja miettiä, ovatko asetetut tavoitteet standardien mukaisia.

Huomioitavia seikkoja:

- Ovatko sisäisen tarkastuksen tarkoitus ja tavoitteet selkeitä?
- Löytyykö selkeä visio ja missio?
- Onko tavoitteissa huomioitu IIA:n ohjeistus?

5.4 Osa 3: Tarkastussuunnitelma ja tarkastuskohteiden valinta

Holopaisen (2013) mukaan kunnallisella puolella sisäisen tarkastuksen toiminnan runkona on yleensä tarkastussuunnitelma, jonka kaupunginjohtaja vahvistaa vuodeksi kerrallaan. Kaikki kaupungin toiminnan kannalta oleelliset toimintayksiköt arvioidaan vähintään valtuustokausittain. Tarkastussuunnitelman pohjana tulisi olla riskikartoitus, jonka avulla arvioidaan olennaiset tarkastettavat asiat. Satakunnan sairaanhoitopiirissä toimitaan myös näin ja sisäinen tarkastus toimii sairaanhoitopiirin johtajan vuosikohtaisesti hyväksymän suunnitelman mukaisesti. Hyväksytyn vuosisuunnitelman pohjalta tulisi laatia tarkastussuunnitelma yksittäisistä tarkastuksista ja tästä suunnitelmasta tulisi käydä ilmi tarkastuksen kohde ja tavoitteet, arviointiperusteet, keskeiset riskit, jotka ovat tulleet ilmi suunnitteluvaiheessa, rajaukset, tarkastusmenetelmä, tarkastuksen ajankohta ja kesto, päävastuullinen tarkastaja sekä muut tarkastajat.

Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäisen tarkastuksen suunnitteluprosessissa käydään keskustelu tarkastuksen nykytilasta sisäisen tarkastajan, sairaanhoitopiirin johtajan, sairaanhoitopiirin talousjohtajan ja reviisorin kesken. Jokaiselle vuodelle valitaan 3-5 painopistealuetta, joita tarkastetaan. Tällä hetkellä sisäisestä tarkastuksesta tehty sopimus käsittää neljä vuotta sekä kaksi optiovuotta. Sopimuksen kesto voidaan määritellä aina erikseen, mutta se noudattaa yleensä tilintarkastuskausia, jotka määräytyvät valtuustokauden mukaan. Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäisen tarkastuksen suunnittelu lähtee johdon tarpeista ja halusta tarkastaa tiettyjä osa-alueita. Nämä osa-alueet valitaan riskikartoituksen pohjalta. Tarkastuskohteiksi valikoituu myös kohteita, joiden toiminnasta tarkastuslautakunnalla tai johdolla ei ole riittävästi varmuutta tai mikäli esimerkiksi talousjohtaja tai revisori kokee, että jonkin alue vaatii tarkastusta. Satakunnan sairaanhoitopiirin hyvässä johtamis- ja hallintotavassa sisäisen tarkastuksen tehtäväksi oli määritetty: Arvioida sairaanhoitopiirin ja erikseen sovittaessa myös sairaanhoitopiirin tytäryhtiöiden johtamis- ja hallintojärjestelmien, riskienhallintajärjestelmän ja valvontaprosessien riittävyttä ja asianmukaisuutta (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2013, 3). Haastattelun mukaan kuitenkin sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus liittyy nykyään aina rahavirtoihin, ainakin välillisesti. Sisäinen tarkastus voisi tarkastaa esimerkiksi lääkereiden pätevyyskysymyksiä, mutta tällä hetkellä tällaisia tarkastuksia ei tehdä. Sairaanhoitopiirillä on myös tiettyjä velvoitteita liittyen potilaiden hoitoon, kuten jonotusajat, joiden laimin-

lyönnistä voi seurata merkittävä sakkouhka. Nämä velvoitteet vaikuttavat myös sisäisen tarkastuksen suunnitteluun. Sisäinen tarkastus nähdään Satakunnan sairaanhoitopiirissä tällä hetkellä toiminnan varmuuden maksimointina ja turvallisuuden tunteen hakemise-
na. (talousjohtaja, reviisori.) Sisäisen tarkastuksen liittyessä aina rahavirtojen tarkastuk-
seen, ainakin välillisesti, voidaan pohtia, onko mahdollista täyttää kaikki sisäiselle tar-
kastukselle asetetut tehtävät.

Sisäisen tarkastuksen tehtäviksi kunnallisella puolella voidaan luetella esimerkiksi hallinnon tarkastus, johon sisältyvät ohjeiden ja johtosäätöjen noudattaminen, toimin-
tasuunnitelman noudattaminen, asioiden valmistelu, lakisäätteisten velvoitteiden hoita-
minen, organisaation tehokkuuden valvominen sekä tavoitteiden asettaminen ja saavut-
taminen. Tehtäviin kuuluvat myös omaisuuden hoidon tarkastus, sisäisen valvonnan
toimivuuden ja tehokkuuden tarkastus, talouden tarkastus ja toimenpidesuosituksen an-
taminen. (KPMG 2001, 60–61.) Holopaisen (2006) mukaan sisäiset tarkastajat vastaavat
organisaation sisäisiä johtamis- ja hallintojärjestelmiä sekä riskienhallintaa ja valvontaa
koskevista arviointi- ja varmistuspalveluista ja suorittavat myös konsultointia. Sisäisen
tarkastuksen rooli riskienhallinnan osana on kasvanut ja nykyaikainen sisäinen tarkas-
tuksen toiminta on riskilähtöistä. Sisäisen tarkastuksen tulisikin tietää organisaation
toiminnan kannalta merkittävimmät riskit ja osata priorisoida kohteet riskin mukaan.
(Holopainen ym. 2006, 34.) Taloudellisten asioiden lisäksi sisäisen tarkastuksen piiriin
kuuluvat muun muassa myös henkilöstöasiat, tuotanto ja sekä datan prosessointi. (Ber-
ber ym. 2012, 417.) Sisäinen tarkastus tutkii organisaation riskienhallinta- ja valvonta-
järjestelmiä sekä johtamis- ja hallintoprosesseja ja antaa yleensä kerran vuodessa riip-
pumattoman arvion (overall opinion) niiden tilasta ja mahdollisia parannusehdotuksia,
miten organisaation toimintaa voitaisiin kehittää. Jokaisesta yksittäin suoritetusta tehtä-
västä annetaan lisäksi sitä koskeva arvio (engagement opinion). (Holopainen ym. 2006,
64–69.)

Satakunnan sairaanhoitopiirin säännöissä on määritelty, että sisäisen tarkastuksen
osalta noudatetaan IIA:n ohjeistusta. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit määritte-
levät selkeästi, mitä sisäinen tarkastus tekee ja mitä se ei tee. Kun sisäinen tarkastus
toimii näiden standardien mukaisesti ja sisäisen tarkastuksen sidosryhmät tietävät, mitä
ammattistandardit sisältävät, väärinkäsitykset sisäisen tarkastuksen toiminnasta mini-
moituvat. IIA:n ohjeistus tulisi siis ottaa huomioon tarkastuskohteiden valinnassa.

Suunnitteluvaihe on yksi tarkastusprosessin tärkeimpiä vaiheita. Taustainformaatiota
tulisi kerätä erilaisista lähteistä riittävästi. Tietolähteinä voivat olla muun muassa aiem-
pien tarkastusten työsuunnitelmat, aiempien tarkastusraporttien suositukset ja havainnot,
omat tietopankit, sidosryhmät sekä erilaiset lehdet (Audiator, Balanssi). Etukäteisaineis-
tosta sisäinen tarkastaja voi nähdä, mitä riskejä ja ongelmia tarkastuskohteessa on ja
laatia alustavan tarkastussuunnitelman. Tietoa ja ideoita voi tulla lisää myös myöhem-
min, jolloin tarkastuksen tarkoitus voi muuttua vielä aloituskeskustelun jälkeen tai jopa

tarkastustyön aikana. Sisäisen tarkastajan olisi, aineistolähteiden lisäksi, hyvä keskustella tapauskohtaisesti esimerkiksi talous-, laki-, henkilöstö-, compliance-, turvallisuus-, laatu- ja riskienhallintayksiköiden henkilöstön kanssa. Heiltä sisäinen tarkastaja saa tietoja erityisasioista toiminnoittain sekä kokonaisnäkemystä asioista yleensä organisaatiossa. Nämä tiedot ja näkemykset saattavat vaikuttaa tarkastussuunnitelman sisältöön. (Holopainen ym. 2013, 227–228.) Alustavan tarkastussuunnitelman ollessa valmis, tulee tarkastuksen osapuolien välillä käydä aloituskeskustelu, joka on ammattistandardien mukainen menettelytapa. Tarkastaja käy keskustelun toiminnosta vastaavan johdon kanssa ja keskustelun tarkoituksena on varmistua yhteisestä näkemyksestä tarkastuksen tavoitteista. Keskustelun jälkeen täsmennetään alustavaa tarkastussuunnitelmaa ja työsuunnitelmaa ja muodostetaan lopullinen tarkastussuunnitelma tarkastusjohtajan hyväksyttäväksi. (Holopainen ym. 2013, 236–237.)

Huomioitavia seikkoja:

- Tarkastussuunnitelman sisältö: täytetäänkö sairaanhoitopiirin sisäiselle tarkastukselle asetetut tavoitteet?
- Sairaanhoitopiirin velvoitteet
- Huolellinen riskikartoitus ja pohjatyö
- Eri vuosille valittavat painopistealueet
- Voisiko tarkastustoiminta olla laajempaa? Tällä hetkellä liittyy, ainakin välillisesti, rahavirtojen tarkastukseen.

5.5 Osa 4: Riskienhallinta

IIA:n julkaisujen ja sisäisen tarkastuksen teorian mukaan sisäisen tarkastuksen rooli organisaation riskienhallinnan osana on merkittävä. IIA:n laatiman riskienhallinnan kolmen puolustuslinjan mallissa sisäinen tarkastus muodostaa yhden linjan. Riskienhallintajärjestelmän arviointi on yksi sisäiselle tarkastukselle kuuluvista avainalueista ja se varmistaa riskienhallinnan tehokkuuden ja toimivuuden. Sisäiset tarkastajat eivät voi osallistua riskienhallintaprosesseihin vastuullisina toimijoina tai osallistua päätöksentekoon, jottei sisäisen tarkastuksen riippumattomuus vaarannu. Sen sijaan sisäinen tarkastaja voi osallistua prosessiin konsulttina koulutuksen ja kehittämisen sekä raportoinnin osalta. Riskienhallinnan vastuu on kuitenkin organisaation johdolla. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on varmentaa ja arvioida riskienhallinnan riittävyttä organisaation ylimmälle johdolle ja hallitukselle, ja samalla tarjota turvallisuutta myös muille ulkoisille tahoille. (Holopainen ym. 2013, 45–47.) Riskienhallinnan merkitys jokapäiväisessä joh-

tamisessa on tiedostettu myös kunnissa aiempaa selkeämmin. Sisäisten tarkastajien tulisi tunnistaa ja arvioida merkittävimpiä riskejä ja näin ollen edistää tietoisuutta riskienhallinnasta ja liittyy jokaiseen tarkastukseen ja arviointiin tarkastuskohteen riskien analysointi sekä arvioida toteutetun riskienhallintajärjestelmän tehokkuutta. (Holopainen ym. 2013, 211.)

Riskienhallinnan arviointiperusteena käytetään yleensä COSO-ERM-käsittemallia, joka on organisaatioiden kokonaisvaltaisen riskienhallintajärjestelmän malli. COSO-ERM viitekehyksen mukaan tavoitteet, joiden toteutuminen riskienhallinnan avulla pyritään toteuttamaan, voidaan jakaa neljään osaan, jota ovat strategiset tavoitteet, toiminnalliset tavoitteet, taloudellisen raportoinnin luotettavuus sekä vaatimustenmukaisuus. IIA onkin antanut kannanoton sisäisen tarkastuksen roolista riskienhallinnassa perustuen COSO-ERM-malliin. Tässä mallissa sallituiksi ydinrooleiksi oli määritelty riskienhallintaprosessin olemassaolon, riskien arvioinnin, avainriskien raportoinnin arvioinnin, koko riskienhallintaprosessin arvioinnin ja avainriskien hallinnan toteutumisen tarkastelun varmistaminen sekä konsultoinnin puolelta, riskien määrittämis- ja arviointitilaisuuksien (CRSA) ohjaaminen, johdon valmentaminen riskienhallintatoimenpiteiden ymmärtämiseen, kokonaisvaltaisen riskiraportoinnin suorittaminen, ERM-toimenpiteiden koordinointi, ERM-kehikon käyttöönoton edistäminen, ERM-kehikon ylläpitäminen ja kehittäminen sekä riskienhallintastrategian kehittäminen hallituksen hyväksyttäväksi. IIA on myös ottanut kantaa siihen, mitä sisäinen tarkastus ei saa tehdä. Sisäinen tarkastus ei saa olla määräävä taho riskienhallintaprosessissa, asettaa riskitasoa, päättää riskienhallintatoimenpiteistä tai toteuttaa niitä, antaa johdon vakuutuksia riskienhallinnasta, tai olla vastuussa riskienhallinnasta. Näiden asioiden toteutumista tulisi myös pohtia Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäistä tarkastusta järjestettäessä, sillä sairaanhoitopiirissä noudatetaan IIA:n ohjeistusta.

Satakunnan sairaanhoitopiirin riskienhallinta on tällä hetkellä organisoitu liikelaitokselle johdon tehtäväksi toimialueittain. Sairaanhoitopiirissä toimii myös riskienhallinnan johtoryhmä, jonka tehtäviin kuuluvat sairaanhoitopiirin taloudellisten ja toiminnallisten sekä henkilöstöön liittyvien riskien hallinta vakuutusyhtiön riskienhallintakonsultin kanssa. Hyvässä johtamis- ja hallintotavassa on täsmennetty riskienhallinnan ja sisäisen tarkastuksen vastuita. (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2012.) Sairaanhoitopiirin riskienhallinta koostuu riskien tunnistamisesta ja niiden arvioinnista sekä riskienhallintakeinojen valinnasta. Riskienhallintaprosessissa arvioidaan riskejä ja tutkitaan niiden mahdollisia vaikutuksia organisaation toimintaan, mikä on osa sairaanhoitopiirin toiminnan suunnitteluprosesseja sekä päivittäisiä työ- ja toimintaketjuja. (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2013, 2-4.)

Hyvässä johtamis- ja hallintotavassa riskienhallintatyön keskeisiksi toimenpiteiksi on määritelty riskien tunnistaminen, riskien sietokyvyn määrittäminen, riskeihin varautuminen sekä riskien ottaminen. Riskienhallintamenetelmiä ovat riskin poistaminen, pie-

nantaminen siirtäminen ja pitäminen. Yhtymähallituksen vastuulla on sairaanhoitopiirin riskienhallinnan tavoitteiden, periaatteiden sekä toteuttamisen määrittely. Riskienhallintaa tukevia suunnitelmia ja ohjeita ovat valmius-, pelastus-, toipumis- ja potilasturvallisuussuunnitelmat sekä työsuojelun toimintaohjelma. Riskikartoituksessa riskit on jaettu eri luokkiin, jotka perustuvat riskin toteutumisen todennäköisyyteen ja seurauksiin. Riskin poistamista kokonaan pystytään harvoin tekemään ilman merkittäviä lisäkustannuksia. Riskin pienentämisen kautta pyritään ennaltaehkäisemään riskejä varautumalla niihin, jolloin seurauksien vakavuutta ja mahdollisesti aiheutuvia kustannuksia pystytään minimoimaan. Sairaanhoitopiirin riskejä pyritään siirtämään ensisijaisesti vakuuttamalla sekä mahdollisesti myös sopimustoiminnan kautta. Riskien pitäminen puolestaan vaatii päätöksentekoa hyväksyttävyy- ja siedettävyytasoista. (Satakunnan sairaanhoitopiiri 2012, 2-4.)

Huomioitavia seikkoja:

- Sisäisen tarkastuksen rooli riskienhallinnassa: Osallistuuko sisäinen tarkastus riskienhallintaan niin laajasti kuin voisi? Käytetäänkö sisäisen tarkastuksen ammattitaitoa hyväksi tarpeeksi?
- COSO-ERM -mallin mahdollinen hyödyntäminen

5.6 Osa 5: Konsultointipalvelut

Konsultointipalveluihin kuuluvat neuvonanto- ja muut sen luontoiset palvelut, joiden tarkoituksena on tuottaa lisäarvoa organisaation toiminnalle ja parantaa organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää, valvontaprosesseja sekä riskienhallintaa ilman, että sisäinen tarkastus puuttuu organisaation päätöksentekoon. Konsultointipalveluja tuotetaan yleensä toimeksiantaja-asiakkaan pyynnöstä. Näiden palvelujen sisältö, laajuus ja tavoitteet sovitaan asiakkaan kanssa. Konsultointipalveluita ovat esimerkiksi neuvonta, itsearviointien koulutus, muu koulutus, neuvonta sekä perusroolin ylittävät tehtävät riskienhallintaprosessissa. (Holopainen ym. 2013, 105). Toteuttaessaan konsultointitehtäviä, sisäisen tarkastajan tulee toimia objektiivisesti, eikä hän saa ottaa vastuuta päätöksenteosta (Sisäiset tarkastajat ry, 2012). Ammattistandardeissa konsultoinnista ohjeistetaan muun muassa että sisäisen tarkastajan tulee hyödyntää konsultointitehtävien yhteydessä hankkimaansa valvontatietämystä organisaation valvontaprosessien ja riskienhallintaprosessien arvioinnissa. Riskienhallintaprosessien kehittämisessä tai käyttöönotossa sisäisen tarkastajan tulee kuitenkin olla tarkka siitä, ettei ota johdolle kuuluvaa vastuuta

varsinaisessa riskienhallinnassa. Sisäisen tarkastajan tulee konsultointitehtävissä keskittyä kohteen tavoitteiden mukaisiin riskeihin ja olla myös valmis havaitsemaan muita merkittäviä riskejä. (Holopainen ym. 2013, 105.)

Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäisestä tarkastuksen palveluista tehtävässä tarjouspyynnössä kilpailutetaan myös johdon konsultointi. Hallinnon konsultointi- ja kehittämistoiminta tapahtuu sairaanhoitopiirin johdon nimeämässä asiakokonaisuuksissa. Konsultointitoiminnan tavoitteena on löytää yhteistyössä johdon kanssa organisaation toimintaa kehittäviä ja päätöksentekoa tukevia näkökulmia. (BDO Auditor 2013.)

Huomioitavia seikkoja:

- Konsultointipalvelujen sisältö ja laajuus
- Mitä konsultoinnilla halutaan saavuttaa?
- Objektiivisuuden varmistaminen - konsultointi ei saa puuttua päätöksentekoon

5.7 Osa 6: Henkilöstö ja resurssit

Nykypäivän sisäisten tarkastajien tulee hallita koko ajan laajaneva osaamisalue, joka muodostuu muun muassa pätevyydestä, teknisestä osaamisesta sekä käyttäytymiseen liittyvistä ominaisuuksista, joita vaaditaan jatkuvasti muuttuvan sisäisen tarkastajan työn suorittamiseen. Automaatio lisääntyy jatkuvasti kaikilla liiketoiminnan alueilla ja datan analysoinnilla tulee olemaan tulevaisuudessa yhä suurempi osuus tarkastustyössä. Tämä asettaa yhä suurempia vaatimuksia sisäisten tarkastajien pätevyydelle sekä organisaatioiden käytössä olevalle tekniikalle. Sisäisten tarkastajien osaamisessa suurempaan rooliin nousevat analyttinen ja kriittinen ajattelu, IT-osaaminen, datan analysointi, riskien hallinta osaaminen sekä kommunikointitaidot. Varsinkin suurilla yrityksillä on käytössään valtavat määrät dataa ja tarkastustyö tulee digitalisoitumaan ja automatisoitumaan tulevaisuudessa yhä enemmän. Sisäisen tarkastuksen yksiköillä on siis jatkuva paine maksimoida resurssiaan kasvavien odotusten myötä, kuitenkin kasvattamatta kulujaan. (Jackson 2014, 3.) Tekniikan kehittyminen tuo organisaatioille myös uusia riskejä ja monet riskit ovat nykyään IT-pohjaisia. Organisaatioiden tuleekin panostaa tietotekniisiin kontrollijärjestelmiin ja kouluttaa myös henkilöstöä tällä alueella. (Henderson, Kotb & Sangster 2014, 43–44.)

Sisäisten tarkastajien osaamisalueet laajenevat ja sisäisiä tarkastajia tulee yhä erilaisimmista taustoista, kuten tekniikan, toimitusketjujen ja sopimusosaamisen alueilta. Pysyäkseen muutoksen mukana, sisäisten tarkastajien tulee pystyä yhdistämään eri ominaisuuksia laajasti. Seolin ja Sarkinsin (2005) mukaan pätevien työntekijöiden löy-

täminen ja palkkaaminen on erittäin tärkeää organisaation joka osa-alueella, niin myös sisäisen tarkastuksen kannalta ja väärä valinta voi osoittautua erittäin kalliiksi. Sisäisen tarkastuksen nykyinen rooli ja laaja tehtäväkenttä vaativat päteviä henkilöitä ja tähän tulee kiinnittää erityistä huomiota. Ennen rekrytointia organisaation tulee määrittellä, mitä sisäinen tarkastus vaatii ja, mitä ominaisuuksia sisäiseltä tarkastajalta vaaditaan. Sisäistä tarkastusta suorittavien henkilöiden laatu on erityisen tärkeää, sillä yksi sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mainitsema asia sisäisen tarkastuksen toiminnon vahvuuden määrittämiseksi, on sisäisen tarkastajan pätevyys. Organisaation tuleekin määrittellä löytyykö omalta henkilöstöltä riittävästi pätevyyttä sisäisen tarkastuksen suorittamiseen, vai olisiko kannattavampaa hankkia apua ulkopuoliselta taholta. Pätevyyden arvioimisessa voidaan käyttää apuna IIA:n julkaisemaa Global Internal Audit Competency Framework -viitekehystä, joka määrittelee pätevyysstandardit sisäisille tarkastajille. Organisaatiossa tulee arvioida, mitä osaamista omasta organisaatiosta löytyy ja mitä puuttuu ja näin ollen määrittellä aukot, jotka tulee täyttää sisäisen tarkastuksen suorittamisen mahdollistamiseksi. Tämän jälkeen voidaan pohtia, mikä olisi kannattavin vaihtoehto aukkojen täyttämiseen, henkilöstön kouluttaminen, henkilöstön palkkaaminen vai ulkopuolisten palvelujen käyttö.

Sisäisiltä tarkastajilta vaadittava ammattitaito merkitsee muun muassa sitä, että tarkastajat ottavat vastaan ainoastaan sellaisia tehtäviä, joiden hoitamiseen heillä on riittävästi tietoa, taitoa sekä kokemusta sekä kehittävät jatkuvasti ammattitaitoaan. Ammattitaitoon kuuluu myös oman organisaation ja sen toiminnan tuntemus, mikä tarkoittaa epävirallisen ja virallisen organisaation, tuotteiden ja palvelujen sekä henkilöstön tuntemista ja tuotanto-, myynti-, markkinointi- sekä palveluprosessin ymmärtämistä. Sisäisen tarkastajan olisi hyvä myös ymmärtää muut kyseiselle organisaatiolle erityiset seikat. Tämän vuoksi Holopaisen (2013, 147) mukaan ostopalveluja käytettäessä sisäisen tarkastuksen johtajan lisäksi, organisaation koon ja muiden piirteiden mukaisesti, ainakin yhden sisäisen tarkastajan olisi hyvä olla organisaation omaa henkilöstöä.

Clemonssin (2009) mukaan teknologian osuus sisäisen tarkastuksen työssä on kasvanut merkittävästi viime aikoina, mikä on tuonut myös lisävaatimuksia sisäisten tarkastajien osaamiselle. Organisaatiot eivät kuitenkaan aina kehitä oman henkilöstön taitoja, vaan käyttävät yhä useammin ulkopuolisen palveluntarjoajan apua täyttääkseen aukon organisaation osaamisessa. Vaikeimpia osaamisalueita rekrytoida ovat muun muassa tietojärjestelmätarkastukset, merkittävän ohjelmiston tarkastus, liiketoimintariskien arviointi, verotarkastukset sekä väärinkäytösten ennaltaehkäisy ja havaitseminen. Muutos taloudellisen raportoinnin taidoista laajempaan osaamiseen, kuten operatiivisiin ja teknisiin sekä muihin taitoihin, voidaan kuitenkin saavuttaa organisaation sisällä. Olemassa olevien resurssien työstäminen ja henkilöstön kierrättäminen organisaation sisällä vaatii investointeja ja muodollisia ohjelmia mutta tämä voi tarjota pidemmän aikavälin hyötyä

koko organisaatiolle kasvavien ja organisaation sisällä siirrettävissä olevien taitojen myötä.

Satakunnan sairaanhoitopiirissä tällä hetkellä suurin osa sisäisestä tarkastuksesta on ulkoistettu ja tämän on katsottu olevan toimiva ratkaisu. Organisaatiolla ei ole juurikaan vaikutusta palveluntarjoajan työntekijöihin mutta palveluntarjoajien ammattitaitoon on luotettu ja ulkoisen palveluntarjoajan toiminnan on nähty olevan objektiivisempaa kuin mitä täysin organisaation omien sisäisten tarkastajien toiminta olisi. Talusjohtaja kuitenkin myös tunnustaa mahdollisuuden ulkopuolisen tarkastajan objektiivisuuden vaarantumiselle muun muassa rahallisen motiivin kautta, mutta Satakunnan sairaanhoitopiirissä objektiivisuuden vaarantumisen mahdollisuutta ei ole nähty ongelmana. Talusjohtaja ja reviisori näkevät ulkoisen palveluntarjoajan toimivan sisäisten tarkastajien ammattietiikan mukaan sekä haluavan saavuttaa arvostusta alalla, mikä ohjaa toimimaan objektiivisesti ja oikein. Kokeneella palveluntarjoajalla on katsottu myös olevan sellaista hyödyllistä tietämystä alasta, jota sairaanhoitopiirin sisältä ei löydy. Kilpailutuksen yhteydessä voidaan kuitenkin tarjouspyynnössä määritellä, mitä tarkastuksen suorittavalta taholta vaaditaan ja tähän tulisi paneutua hyvin, jotta varmistutaan parhaan osaamisen löytämisestä. Vaihtoehtoisiin organisaatioihin tulisi tutustua hyvin ja pyrkiä selvittämään kunkin tahon osaamisalueet.

Huomioitavia seikkoja:

- Pätevien työntekijöiden merkitys
- Nykyajan vaatimukset (koulutus, tekninen pätevyys)
- Organisaation sisältä löytyvä osaaminen
- Organisaation resurssit
- Resurssiainekkojen täyttäminen

5.8 Osa 7:Aikataulu

Sisäisen tarkastuksen suorittamisen ajankohta ja kesto tulee määritellä tarkastussuunnitelmassa. Aikataulun laadinnassa tulisi ottaa huomioon tarkastuksen laajuus, vaativuus sekä tarkastusta suorittavan henkilöstön määrä. (Holopainen 2013, 215–216.) Aikataulu tulisi siis laatia sen mukaan, millaisia tarkastuskohteita on valittu ja mitkä ovat asetetut tavoitteet. Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäiseen tarkastukseen on tällä hetkellä sovitettu käytettävän 40 päivää vuodessa. Vuonna 2014 tarkastuspäivistä $\frac{3}{4}$ kohdistui sisäiseen tarkastukseen ja $\frac{1}{4}$ johdon konsultointiin. Aikataulutuksessa tulisi ottaa huomioon

sisäiselle tarkastukselle valitut painopistealueet ja pohtia, paljon näiden alueiden tarkastaminen vaatii aikaa.

Tällä hetkellä sisäisestä tarkastuksesta tehty sopimus käsittää neljä vuotta sekä kaksi optiovuotta. Sopimuksen kesto voidaan määritellä aina erikseen, mutta se noudattaa yleensä tilintarkastuskausia, jotka määräytyvät valtuustokauden mukaan. Sisäinen tarkastus voitaisiin kilpailuttaa erikseen vuosittain, mutta tätä ei nähdä tarkoituksenmukaisena, sillä toimintaan haetaan jatkuvuutta ja tarkastuksen suorittavalla taholla menee aina aikaa tutustua kohteen toimintaan. Kohteeseen tutustuminen veisi myös aikaa tarkastustoiminnalta. (Talousjohtaja & reviisori haastattelu.)

Huomioitavia seikkoja:

- Tarkastuksen laajuus ja vaativuus
- Henkilöstön määrä

5.9 Osa 8: Sisäisen tarkastuksen suorittamisen vaihtoehtojen tarkasteleminen ja valinta

Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäinen tarkastus on tällä hetkellä päätetty järjestää suurimmaksi osin ostopalveluita käyttäen. Talousjohtajan mukaan on kuitenkin mahdollista, että järjestely voi tulevaisuudessa myös muuttua. Hän ei kuitenkaan usko, että organisaatiossa koskaan siirryttäisiin täysin organisaation sisäisesti järjestettyyn sisäiseen tarkastukseen. Ostopalvelujen käyttö sisältää kuitenkin myös eri tapoja järjestää sisäinen tarkastus ja ostopalveluja on mahdollista hyödyntää eri tavoin. Sisäinen tarkastus voidaan ulkoistaa kokonaan tai osittain yhdelle palveluntarjoajalle tai usealle palveluntarjoajalle. Sisäinen tarkastus voidaan siis suorittaa organisaation oman, tehtävään palkatun henkilöstön avulla, ulkoistaa ulkopuoliselle palveluntarjoajalle tai suorittaa osittain oman henkilöstön ja osittain ulkopuolisen palveluntarjoajan avulla. Nämä kaikki vaihtoehdot olisi hyvä ottaa huomioon sisäistä tarkastusta järjestettäessä ja pohtia, mikä on paras vaihtoehto organisaatiolle. Vaikka Satakunnan sairaanhoitopiirissä tällä hetkellä suurin osa sisäisestä tarkastuksesta on ulkoistettu, voisi olla hyvä aika ajoin pohtia myös muita mahdollisuuksia sisäisen tarkastukselle järjestämiselle ja mitä mahdollisuuksia eri tavat tarkastuksen järjestämiselle toisivat.

5.9.1 *Organisaation sisäisesti järjestetty tarkastus*

Organisaation sisäisesti järjestetyssä tarkastuksessa sisäisen tarkastuksen hoitavat tehtävään palkatut henkilöt. IIA:n mukaan sisäinen tarkastus toimii parhaiten, kun se on oma itsenäinen yksikkö, joka toimii osana organisaatiota ja jonka menettelytavat ovat ylimmän johdon hyväksymiä. IIA perustelee tätä niin, että sisäiset tarkastajat, jotka ovat kokopäiväisesti sitoutuneet yksikköön, ymmärtävät paremmin organisaation rakenteen, toiminnan ja kulttuurin sekä organisaation riskejä ja strategisia tuloksia. IIA:n mukaan sisäinen tarkastus kohtaa nykyään kuitenkin kokoajan haastavampia tehtäviä, jotka vaativat enemmän ja syvempää osaamista sisäisestä tarkastuksesta riskien tunnistamiseksi ja arvioimiseksi ja näin ollen johdon riittäväksi palvelemiseksi ja tällöin ulkopuolisen avun käyttäminen on tarpeellista. (IIA 2006.)

Sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa organisaation omien sisäisten tarkastajien vahvuudeksi on esitetty muun muassa oman organisaation tuntemus sekä vahvempi sitoutumisen organisaatioon. Ulkopuolisen palveluntarjoajan tarkastajat ovat puolestaan sitoutuneempia omaan työnantajaansa. Oman sisäisen tarkastuksen vaihtuessa ulkoistettuun palveluntarjoajaan, on vaaraksi nähty myös oman organisaation sisäisen institutionaalisen tuntemuksen häviäminen. (Kuuluvainen 2001.) Chadwick (2000) esitti tutkimuksessaan neljä syytä sille, miksi sisäinen tarkastus tulisi pitää organisaation sisällä. Sisäisillä tarkastajilla on tarkkaa tietoa organisaation liiketoiminnasta, mikä on erityisen tärkeää laadukkaan tarkastuksen suorittamisessa, sisäisen tarkastuksen yksikkö tarjoaa johdolle mahdollisuuden puuttua ongelmiin lähes välittömästi, sisäiset tarkastajat ovat niin sanotusti hyvin varustettuja käsittelemään väärinkäytöksiin liittyviä asioita ja auttavat ehkäisemään väärinkäytöksiä pelkästään olemalla mukana päivittäisessä toiminnassa sekä sisäisen tarkastuksen osasto auttaa säilyttämään tarkastuksen itsenäisyyden ja objektiivisuuden. Chadwickin mukaan sisäisen tarkastuksen yksikön pitäminen organisaatiossa, hyödyttää niin isoja kuin pieniäkin organisaatioita kaikilla toimialoilla ja että sisäisten tarkastajien tulisi huolehtia siitä, että johdolla on tiedossaan kaikki faktat, ennen kuin se alkaa etsiä ulkopuolista tarkastusapua.

Organisaation sisäisesti järjestettyä sisäistä tarkastusta vastaan on myös esitetty argumentteja. Esimerkiksi DeZoortin (2001) mukaan organisaation omien sisäisten tarkastajien oletetaan olevan objektiivisia mutta samaan aikaan heillä on kuitenkin myös yllyke tarjota sellaista informaatiota, joka on yhdenmukaista johdon toiveiden kanssa ja joka hyödyttää organisaatiota. Desai, Gerard ja Tripathy (2011) havaitsivat puolestaan tutkimuksessaan, jossa tutkittiin sisäisen tarkastuksen erilaisten järjestämistapojen vaikutusta tilintarkastajan arvioon sisäisen tarkastuksen laadusta ja luotettavuudesta, että tilintarkastajien mielestä ulkoistettu sisäinen tarkastus sekä osittain ulkoistettu ja osittain itse hoidettu sisäinen tarkastus on luotettavampaa kuin organisaation sisäisesti järjestetty sisäinen tarkastus. Prawittin ja Woodin (2008) mukaan puolestaan tilintarkastajat

kokivat ulkoistetun sisäisen tarkastuksen olevan laadukkaampaa, vain jos organisaation luontainen riski on korkea. Kun riski oli matala, olivat tilintarkastajat välinpitämättömiä sisäisen tarkastuksen ulkoistamisen ja itse järjestetyn tarkastuksen välillä.

Del Vecchio ja Clinton (2003) esittivät oman sisäisen tarkastuksen yksikön hyödyiksi paremman kontrollin tarkastustoiminnoista, ja näin ollen myös informaation suojelemisen, paremman ymmärryksen liiketoiminnasta ja siihen liittyvistä riskeistä kuin ulkoistetulla sisäisellä tarkastuksella sekä tulevien johtajien kouluttamisen mahdollisuuden. Sisäisen tarkastuksen yksikön mahdollisia heikkouksia puolestaan olivat erikoistuneen tietämyksen rajallisuus, rajallinen maantieteellinen kattavuus sekä korkeampi todennäköisyys sille, että työntekijät antavat periksi johdon luomille paineille.

5.9.2 Ulkoistaminen

Toiminnan ulkoistaminen ulkopuoliselle palveluntarjoajalle on yksi tapa järjestää sisäinen tarkastus. Sisäinen tarkastus voidaan ulkoistaa muun muassa jos organisaation omat resurssit tarkastuksen järjestämiselle ovat liian pienet, toiminnassa on havaittu uusia riskejä, jotka vaativat erityisosaamista, sisäisen tarkastuksen toimintaa modernisoidaan tai toimintaa on hajautettu. Organisaatiolle voi myös muodostua tarve suorittaa arviointi- tai konsultointitehtävä nopeasti, eikä tämän suorittamiseen ole resursseja tai taitoa. Organisaation johdon tulisi varautua mahdolliseen tarpeeseen ostopalvelujen hankkimiselle ja kirjata tämä sisäisen tarkastuksen toimintaohjeeseen ja toimintasuunnitelmaan. Palveluntarjoajat voidaan jaotella esimerkiksi kolmeen ryhmään: riippumattomat sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavat tahot, tilintarkastustoimistot sekä erilaiset asiantuntijapalveluita tarjoavat tahot, jotka tarjoavat oman alansa asiantuntemusta, mutteivät sisäisen tarkastuksen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta. Riippumattomia sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavien tahojen käyttö vähentää tarkastusriskiä, antaa varmuutta tarkastuksen laadusta sekä helpottaa tarkastusjohtajan valvonta- ja ohjaustehtävää. Suurilla tilintarkastustoimistoilla on paljon henkilö- ja asiantuntijaresursseja sekä laajat verkostot mutta ei kuitenkaan välttämättä ole tarpeeksi sisäisen tarkastuksen ammattitaitoa. Sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden varmistamiseksi palveluja ei tulisi kuitenkaan ostaa omalta tilintarkastustoimistolta, vaan konsultointeja ja arviointeja olisi hyvä hankkia eri palveluntarjoajilta. Asiantuntijapalveluiden käyttö on puolestaan kannattavaa erityistilanteissa. (Kuuluvainen 2001.)

Schneiderin (2008) mukaan ulkoistamisen kautta saavutettavia hyötyjä olivat esimerkiksi tarkastustyön nopea aloittaminen sekä suorittaminen, erilaiset mahdolliset kustannusrakenteet kiinteiden kustannusten sijaan, laajempien resurssien hyödyntäminen sekä suurempi sisäisen tarkastuksen itsenäisyys ja objektiivisuus. Ulkoistetun sisäisen

tarkastuksen suurempi itsenäisyys ja objektiivisuus liittyvät siihen, että sopimustarkastajalla ei ole siteitä tarkastettavaan organisaatioon tai sen johtoon, jolloin työ suoritetaan suuremmalla varmuudella objektiivisesti ilman ulkopuolisia vaikutteita. Eräs mahdollinen hyöty voi olla myös kilpailun lisääminen organisaation sisällä. Mollin (2007) mukaan ulkoistamisen kautta saatuja hyötyjä olivat (1) strateginen focus/ tarvittavien varojen vähentäminen, (2) täydentävä osaaminen/ alhaisemmat tuotantokulut, (3) strateginen joustavuus, (4) byrokratiakulujen välttäminen ja (5) relationaalinen vuokra. Ulkoistamisen tuomia haittapuolia hänen mukaansa puolestaan olivat (1) rajapinnat/ mittakaava- edut, (2) toimintojen karsiminen, (3) opportunistinen käyttäytyminen, (4) nousevat liiketoimen ja koordinoinnin kustannukset sekä (5) rajoittunut oppiminen ja innovointi.

Kuuluvaisen (2001) mukaan ostopalvelujen käytön hyötyjä olivat seuraavat asiat: ostopalvelujen käyttö antaa johdolle mahdollisuuden ostaa ydinosaamista strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi pelkkien rutiiniasioiden tarkastamisen sijaan, kustannuksissa saavutetaan skaalaetuja parempana palveluna tai kustannussäästöinä, henkilöstön määrä on joustavaa tarkastustarpeen mukaan, ulkoisilla palveluntarjoajilla on usein tietoa muiden organisaatioiden sisäisen tarkastuksen käytännöistä ja näin ollen myös osaavat suositella parhaita käytäntöjä, suurilla palveluntarjoajilla on usein parempi kansainvälinen peitto, parempi erityistaitojen saatavuus ja käytön mahdollisuus, organisaation suurempi koko ja näin ollen paljon spesialisteja sekä usein paremmat tietojärjestelmien tarkastustaidot.

Ulkoistamisen haittapuoliksi on puolestaan esitetty muun muassa sisäiset tarkastajat, joilla ei ole riittävästi tietoa kohdeorganisaation liiketoiminnasta, sisäiset tarkastajat, joilla ei ole verkostoa eikä suhteita kohdeorganisaatiossa, sisäiset tarkastajat, jotka ovat uskollisempia ulkoistetulle yhtiölle kuin tarkastettavalle organisaatiolle, sekä sellaisen osaston puuttuminen, jossa organisaation työntekijät voisivat oppia sisäisen valvonnan toiminnoista ja laajentaa tietämystään organisaation eri operaatioista, ja näin ollen valmistautua mahdollisiin uusiin tuleviin tehtäviin. (Schneider 2008, 20.) Coramin ym. (2008) mukaan organisaation omat sisäiset tarkastajat olivat tehokkaampia havaitsemaan epäkohtia organisaation toiminnassa kuin ulkoistetut tarkastajat.

5.9.3 Osittain ulkoistettu tarkastus

Yksi yleisesti käytetty tapa järjestää sisäinen tarkastus on ulkoistaa se osittain. IIA:n laajaan konsensukseen perustuvan kannanoton mukaan, sisäisen tarkastuksen tarkoituksenmukaisin organisointitapa on oma objektiivinen ja riippumaton ammattitaitoinen sisäinen tarkastus, jonka johtaja tarpeen mukaan käyttää ostopalveluja (Holopainen 2013, 115). Clarken ja Mumbyn (2000) mukaan osittain ulkoistetun sisäisen tarkastuk-

sen tuomana hyötynä oli muun muassa ulkopuoliselta asiantuntijan mukanaan tuomat erityistaidot, samalla kun kontrolli sisäisen tarkastuksen toiminnosta säilyy organisaatiolla itsellään sekä se, että osittain ulkoistetussa sisäisessä tarkastuksessa organisaatiolla on parempi kontrolli sisäisen tarkastuksen kustannuksista. Del Vechio ja Clinton (2003) jakoivat sisäisen tarkastuksen osittaisen ulkoistamisen (co-sourcing) kolmeen alaluokkaan: 1. internal co-sourcing, 2. univendor co-sourcing, 3. multivendor co-sourcing. Ensimmäisessä vaihtoehdossa käytettiin organisaation sisäistä mutta sisäisen tarkastuksen yksikön ulkopuolista apua. Toisessa vaihtoehdossa, univendor co-sourcing, käytettiin yhtä ulkopuolista palveluntarjoajaa ja kolmannessa vaihtoehdossa, multivendor co-sourcing, käytettiin useampaa palveluntarjoajaa. Oman organisaation sisältä saattaa löytyä riittävä tietämys täyttämään sisäisen tarkastuksen yksikön tietämyksen aukot ja tämän tietämyksen hyödyntämisen tuomia hyötyjä ovat esimerkiksi tiedon jakaminen yksiköstä toiseen sekä tarkastuksen laadun parantuminen. Univendor -strategia puolestaan tarjoaa organisaatiolle tavan ylläpitää sisäisestä tarkastuksesta sellaista kontrollin tasoa, kuin se kulloinkin näkee tarpeelliseksi. Tämä järjestely on hyvä organisaatiolle, jolla on vähän tarvetta sisäisen tarkastuksen palveluille mutta ei paras mahdollinen organisaatiolle, jolla on laaja toimintarakenne. Järjestelyn hyötyjä ovat välitön pääsy erityisosaamiseen, lyhyt läpimenoaika henkilöstön rekrytoinnissa sekä parempi kustannusten hallinta, sillä suuri osa kustannuksista on muuttuvia.

Multivendor -strategian ensisijaisena hyötynä puolestaan on suurempi joustavuus sisäisen tarkastuksen palvelujen hankinnassa. Ajan myötä, organisaatio voi luoda tietokannan pätevistä palveluntarjoajista, jotka täyttävät sen tarkastusvaatimukset. Monen palveluntarjoajan käytön päämääränä on löytää paras osapuoli tietyille tarvittavalle sisäisen tarkastuksen palvelulle. Organisaation sisäisen tarkastuksen ydinhenkilöstön tehtävänä on tässä mallissa tunnistaa organisaation erityistarpeet sisäisen tarkastuksen suhteen, suunnitella tarkastus, löytää palveluntarjoajat tehtäviin sekä koordinoida koko sisäisen tarkastuksen toimintaa. Haittapuolina tästä mallista nähtiin esimiestyö kasvaminen, lisääntynyt koordinoinnin tarve sekä se, että usean yrityksen keskittyessä verrattain pieniin ja erikoistuneisiin alueisiin, ei välttämättä pystytä saavuttamaan samanasteista ymmärrystä organisaation liiketoiminnasta kuin univendor -ratkaisussa. (Del Vechio ja Clinton 2003.)

Sisäisen tarkastuksen järjestämisen eri vaihtoehdoille on tutkimuksissa löydetty paljon argumentteja sekä puolesta, että vastaan. Organisaation olisikin hyvä pohtia kaikkia vaihtoehtoja ja niiden tuomia hyötyjä ja mahdollisia haittoja ja näin punnita, mikä on paras vaihtoehto omalle organisaatiolle. Esimerkiksi Abdolmohammadin (2013) mukaan ulkoistamisesta on viime aikoina tullut laajalle levinnyttä toimintaa monissa organisaatioissa. Kasvanut luottamus ulkoistamiseen saattaa johtua viimeaikaisesta kehityksestä, jossa sisäisen tarkastuksen rooli on jatkuvasti kasvanut ja sisäisten tarkastajien työmäärä lisääntynyt.

Huomioitavia seikkoja:

- Sisäisen tarkastuksen järjestämisen eri vaihtoehdot ja niiden hyödyt/haitat
 - o sisäisesti järjestetty tarkastus
 - o ulkoistaminen
 - o osittainen ulkoistaminen
- Organisaatorakenne
- Tarkastustarve
- Mikä on omalle organisaatiolle paras ratkaisu ottaen huomioon resurssit, henkilöstön osaamisen ja tarpeen?
- Objektiivisuus
- Organisaation tuntemus

5.10 Osa 9: Kilpailutus

Jos sisäinen tarkastus on päätetty ulkoistaa, on kuntayhtymä velvoitettu kilpailuttamaan hankinta. Tällä hetkellä Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäisestä tarkastuksesta tehty sopimus käsittää neljä vuotta sekä kaksi optiovuotta. Sopimuksen kesto voidaan määrittellä aina erikseen, mutta se noudattaa yleensä tilintarkastuskausia, jotka määräytyvät valtuustokauden mukaan. Sisäinen tarkastus voitaisiin kilpailuttaa erikseen vuosittain, mutta tätä ei ole nähty tarkoituksenmukaisena, sillä toimintaan haetaan jatkuvuutta.

Kuntayhtymät ovat velvollisia kilpailuttamaan hankinnat, jotka ostetaan kunnallisten organisaatioiden ulkopuolelta, joten myös sisäinen tarkastus tulee kilpailuttaa. Tarjouspyynnössä määritellään, mitä sairaanhoitopiiri haluaa ostaa, eli mitä kilpailutetaan. Samassa tarjouspyynnössä kilpailutetaan myös johdon konsultointi. Laki velvoittaa sairaanhoitopiiriä valitsemaan tarjouksen, joka on hinnaltaan halvin tai kokonaistaloudellisesti edullisin. Palveluntarjoajan valintaan vaikuttaa suuresti siis myös taloudellinen puoli, eikä palveluntarjoajaa voida valita pelkästään pätevyyden tai sopivuuden mukaan. Kokonaistaloudellisesti edullisimmalla tarkoitetaan kuitenkin hankintaa, joka on hinnan, laadun ja muiden tekijöiden muodostaman kokonaisuuden mukaan edullisin, eli kilpailutuksessa otetaan huomioon myös laatutekijät. Tarjouspyynnön laatiminen on tärkeää, sillä siinä määritellään mitä halutaan ostaa ja mitkä ovat vaadittavat edellytykset. Huomioitavia asioita ovat laatu, vaikuttavuus, toimitusvarmuus, kokemus ja luotettavuus. Näitä asioita tulee siis pohtia tarkkaan tarjouspyyntöä laadittaessa. Sairaanhoitopiirissä

olisi hyvä laatia lista tarkoista ominaisuuksista, joita sisäisen tarkastuksen suorittavalta taholta vaaditaan, jotta tarkastus suoritetaan IIA:n ammattistandardien ja sairaanhoitopiirin tavoitteiden mukaisesti. Tarjouspyynnössä löytyy kuitenkin viittaus IIA:n standardeihin, eli palveluntarjoajan oletetaan täyttävän nämä kriteerit. Kun suurin osa sisäisestä tarkastuksesta on ulkoistettu, siirtyy myös valta siitä, kuinka hyvin tarkastus suoritetaan, organisaation ulkopuolelle. Tällöin on erittäin tärkeää, että organisaatiossa on selvitys- ja suunnittelutyö tehty hyvin, jotta voidaan varmistua siitä, että tarkastusta suorittamaan valitaan oikea taho. Kun sisäinen tarkastus on päätetty pääosin ulkoistaa ja näin ollen lain mukaan hankinta tulee kilpailuttaa, voidaan myös pohtia, saadaanko kilpailutuksen kautta ja sen asettamien vaatimusten mukaan paras mahdollinen osapuoli sisäisen tarkastuksen suorittamiseen.

Huomioitavia seikkoja:

- Lainsäädäntö
- Tarjouspyynnön huolellinen laatiminen
 - o mitä halutaan kilpailuttaa
 - o mitä palveluntarjoajalta vaaditaan

5.11 Osa 10: Tarkastuksen suorittaminen

Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäisen tarkastuksen suorittamiseen on tällä hetkellä varattu vuodessa 40 päivää ja erilaisia projekteja on noin 10. Ulkopuolinen palveluntarjoaja suorittaa tarkastuksen ja revisori avustaa tarkastajia tarvittavissa asioissa ja tuo organisaation sisäistä näkökulmaa sisäisen tarkastuksen suorittamiseen. Tarkastuskohteille on nimetty tarkastuksen suorittavat henkilöt heidän osaamisalueidensa mukaan. Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman mukaan katsotaan, mitä tarkastetaan kevätkaudella ja mitä syyskaudella. Eri projekteja on käynnissä samaan aikaan kahdesta kolmeen. Tarkastuksessa käytettäviä tarkastuskeinoja ovat aineistoanalyysit, haastattelut, kyselyt sekä pistokoetarkastukset. Henkilöhaastatteluiden lisäksi apuna käytetään puhelinkeskusteluja sekä sähköpostia. Sisäisen tarkastuksen perustietoon kuuluvat myös tilinpäätökset ja vuosisuunnitelmat, pöytäkirjat, kirjanpito, palkkalaskenta, taloussuunnittelu, varastokirjanpito sekä tarkastettavien kohteiden omat tutkimukset ja selvitykset. Sisäinen tarkastaja tekee myös erilaisia havaintoja tarkastusprosessin aikana. Tarkastuksen aineisto voitiin Holopaisen (2013) mukaan jakaa neljään ryhmään: (1) analyytinen evidenssi (laskelmilla, päättelyllä tai tilastollisesti osoitettu riippuvuus), (2) dokumentaarinen evidenssi (asiakirjat), (3) fyysinen evidenssi (tarkastajan havainnot) sekä (4) lausuntoluonteinen evidenssi (haastattelut ja mielipiteet). Tarkastushavainnot verrataan

aina tarkastuskriteereihin, joita kunnallisella puolella ovat muun muassa laki, toimintatavat ja normit sekä kaupungin omat toimintaohjeet ja alan omat standardit. Johdon tavoitteet, suunnitelmat sekä budjetit muodostavat myös tarkastuskriteerejä tarkastustyölle.

Tarkastuksesta saatujen tarkastustulosten tueksi, sisäinen tarkastaja analysoi, tulkitsee ja dokumentoi myös muita tietoja tulosten tueksi. Tällaista tietoa voi olla kaikki tarkastuskohteeseen liittyvä tieto. Tietojen analysoinnilla etsitään virheitä, epäsäännöllisyyksiä, poikkeamia, joita ei osattu odottaa sekä ohjeiden vastaista toimintaa. Tarkastusmenetelmät tulisi valita huolellisesti ja niitä valittaessa tulisi ottaa huomioon tutkittavan asian merkitys, tiedon luotettavuus ja saatavuus, kontrollijärjestelmän riittävyys, tarkkuus, joka on mahdollista saavuttaa sekä vertailutiedon saatavuus. Tarkastettavaa aineistoa on yleensä paljon ja tarkastettava aineisto valitaan riskiarvioinnin ja tarkastustavoitteiden mukaan. Tarkastuksen yhteydessä saatavaa tietoa voidaan verrata esimerkiksi muihin vastaaviin kuntiin tai laitoksiin, jotta oman organisaation tilasta saadaan kattava kokonaiskuva. (Holopainen 2013.)

Tarkastuksen suorittamiseen vaikuttaa merkittävästi se, minkä vaihtoehdon organisaatio on valinnut tarkastuksen järjestämiseksi. Mikäli tarkastuksen suorittaa ulkopuolinen palveluntarjoaja, tarkastuksen tekeminen on pitkälti kyseisen yrityksen vastuulla. Palveluntarjoajan kanssa käydyissä neuvotteluissa ja aloituskeskustelussa itse tarkastuksen suorittaminen on hyvä käydä tarkasti lävitse. Aloituskeskustelun tarkoituksena on varmistua yhteisestä näkemyksestä tarkastuksen tavoitteista ja muotoilla lopullinen tarkastussuunnitelma (Holopainen 2013). Ennen tarkastuksen aloittamista olisi hyvä olla selkeä suunnitelma siitä, mitä kukakin tekee, mitkä ovat mahdollisen ulkopuolisen palveluntarjoajan tehtävät ja mitkä ovat oman henkilöstön tehtävät, mitä materiaaleja tarkastukseen tarvitaan ja keitä organisaation jäseniä mahdollisesti haastatellaan ja paljon ja milloin tarkastuksen suorittaminen sitoo organisaation omaa henkilöstöä.

Huomioitavia seikkoja:

- Suunnittelu palveluntarjoajan kanssa
- Tarkastusmenetelmät
- Mitä tarkastus vaatii omalta organisaatiolta?
 - materiaalit
 - henkilöstön haastattelut/kyselyt

5.12 Osa 11: Raportointi

Sisäisen tarkastuksen tarkoituksesta, vastuusta, toimivallasta ja toimintasuunnitelman toteutumisesta täytyy raportoida hallitukselle ja ylimmälle johdolle säännöllisesti. Raporteista tulee käydä ilmi merkittävät avoimet riskit, valvontakysymykset, johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevat merkittävät asiat sekä mahdolliset muut asiat, joita organisaation hallitus pyytää. Sisäisen tarkastuksen tulee myös arvioida organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmiin, tietojärjestelmiin ja toimintoihin liittyviä riskiasemia, jotka ovat yhteydessä toiminnallisen ja taloudellisen tiedon luotettavuuteen ja yhtenäisyyteen, omaisuuden turvaamiseen, toimintojen tehokkuuteen ja tuloksellisuuteen, sekä lakien, määräysten ja sopimusten noudattamiseen. Riskiarvioinnin tulosten perusteella sisäinen tarkastus arvioi organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmän, toimintojen ja tietojärjestelmien valvontamenettelyiden tehokkuutta ja riittävyttä. (Sisäiset tarkastajat ry 2007).

Sisäisen tarkastuksen johtopäätöksien ja tehtävien tuloksien tulee perustua asianmukaisiin analyyseihin ja arviointeihin. Kaikki merkityksellinen informaatio, joka tukee johtopäätöksiä, on dokumentoitava. Työn tuloksista tulee raportoida organisaation hallitukselle ja ylimmälle johdolle ja raportin tulee sisältää tehtävien tavoitteet ja laajuus, johtopäätökset, suositukset sekä toimenpidesuunnitelmat. Raportoinnin on oltava objektiivista, selkeää, täsmällistä, täydellistä ja ajankohtaista. Jos tarkastustuloksia luovutetaan organisaation ulkopuolelle, on raportointiin sisällytettävä rajoitukset tulosten jake- lusta ja käytöstä. Konsultointityön edistymisen ja tulosten raportointi vaihtelee sisällöltään tehtävän luonteen ja asiakkaan tarpeiden mukaan. (Sisäiset tarkastajat ry 2007.) Tarkastustyön lopputulos on tarkastusraportti, josta tarkastettu arvioi hyödyn ja tuotetun lisäarvon. Kirjallinen väliraportti voidaan laatia, mikäli tarkastusaika on pitkä ja tulee esille asioita, jotka pitää raportoida johdolle välittömästi toimenpiteitä varten. (Holopainen 2013, 242.) Ennen tarkastuksen aloittamista olisi hyvä sopia raportoinnin laajuudesta ja sisällöstä ja tarkastuksen aikana tulisi valvoa, että raportointi on sovitunlaista.

Tarkastuksen kenttävaiheen päättyessä tarkastuskohteen vastaavan esimiehen kanssa on hyvä käydä loppukeskustelu, jonka sisältö on samantyyppinen kuin aloituskeskustelussa. Tarkastajan tulee kertoa, mitkä ovat päähavainnot ja minkälaisia ovat annettavat suositukset, jotta raporttiluonnos ei ole yllätys. Tässä keskustelussa varmistetaan myös se, että tarkastaja ei ole ymmärtänyt jotain väärin ja pyritään saamaan esimieheltä sitoutuminen annettavien suositusten toimeenpanemisesta. Jos kohteen esimies on eri mieltä tarkastajan kanssa, tulee tämä kirjata raporttiin. (Holopainen 2013, 250.)

Sisäisen tarkastuksen tulee myös huolehtia arviointi- ja tarkastusmateriaalin asianmukaisesta dokumentointitavasta. Erityisen tärkeää tämä on silloin, kun on arvioitu esimerkiksi ulkopuolisten rahoittajien varojen käyttöä tai jostain tarkastuksen kohteesta on aiheutunut poliisitutkinta. Materiaalia, joka tulee arkistoida, on esimerkiksi tarkas-

tussuunnitelma, kopiot tositteista, sopimuksista, pöytäkirjoista ja kirjanpitoaineistosta sekä kirjalliset kyselyt. Väliraporttiyhteenvedot ja erillismuistiot sekä lopullinen tarkastusraportti ja sen seurantaliedot on myös säilytettävä. Dokumentoinnin roolina on varmistaa, että tarkastusjohtaja, laaduntarkastaja tai ulkoinen tarkastaja voivat todeta, että tarkastus on tehty hyvää tarkastustapaa noudattaen. (Holopainen 2013.)

Huomioitavia seikkoja:

- Raportoinnin suunnittelu: laajuus ja riittävyys
- Raportoinnin objektiivisuus
- Raporttien dokumentointi ja säilytys
- Väliraportin tarpeellisuus

5.13 Osa 12: Jälkiseuranta

Tarkastuksen suorittamisen jälkeen tärkeä huomioitava asia on jälkiseuranta. Jälkiseurannan tarkoituksena on seurata, miten sisäisen tarkastuksen havaintoihin ja korjausehdotuksiin on reagoitu. Tarkastustyön aikana tulisi myös suorittaa laadunvalvontaa. Sairaanhoidopiirin talousjohtajan mukaan jälkiseurantaa tulisi tehdä, mutta sen hoitamiseen ei ole nimetty tiettyä tahoa. Tarkastuksen suorittamisen jälkeen epäkohtien hoitaminen on linjajohdon vastuulla. Tarkastustoimi ei hoida jälkiseurantaa, eikä se kuulu palveluntarjoajan toimenkuvaan. Kaikista korjaustarpeista tehdään raportti ja se toimitetaan vastuullisen johdon tiedoksi, jolloin näihin puuttuminen siirtyy heidän vastuulle. Sairaanhoidopiirin johtaja antaa linjajohdolle tietyn ajan, jonka sisällä epäkohdat tulee korjata. Jälkiseuranta ja tarvittavien korjausten tekeminen on tällöin sairaanhoidopiirin johtajan ja kyseisestä asiasta vastaavan johtajan välinen asia. Talousjohtajan mukaan kyseinen käytäntö toimii heillä hyvin.

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan, sisäisen tarkastuksen johtajan tulisi kehittää järjestelmä, jonka avulla seurataan johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanoa sekä kehittää sitä. Seurantamenettelyn avulla varmistetaan, että organisaation johdon hyväksymät toimenpiteet on toteutettu tuloksellisesti tai, että ylin johto on hyväksynyt riskin ja päättänyt olla ryhtymättä toimenpiteisiin. Sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee myös seurata tulosten toimeenpanoa konsultointitoimeksiannossa asiakkaan kanssa sovitun laajuuden mukaisesti. Ohjelman tulisi sisältää säännöllisin väliajoin tehtävät sisäiset ja ulkoiset laatuvarvioinnit sekä jatkuvan sisäisen seurannan. Jos sisäisen tarkastuksen johtajan näkemyksen mukaan johdon hyväksymä riski on liian suuri, tulee hänen keskustella asiasta ylimmän johdon kanssa. Mikäli riskienhallintatoimet ovat myös tämän jälkeen sisäisen tarkastuksen johtajan mielestä riittämättömät, tulee hänen raportoida siitä hallitukselle. (Sisäiset tarkastajat ry 2012.) Seuranta tulisi sisällyttää

myös sisäisen tarkastuksen ajankäyttösuunnitelmaan ja jokaisen tarkastajan henkilökohtaiseen toimintasuunnitelmaan tulee varata osuus seurannan toteuttamiseen. Kehitysuositusten käsittelystä sekä toimeenpanon ajasta ja vastuuhenkilöstä sovitaan päätöskeskusteluissa vastuullisten johtajien kanssa. Suositukset sisällytetään seurantajärjestelmään, jonka luomisesta sisäisen tarkastuksen johtaja on vastuussa. (Holopainen 2006.) Tarkastustyö päättyy vasta, kun tarkastaja saa organisaation johdolta selvityksen siitä, mitä johto on tehnyt suositusten johdosta tai ilmoituksen, että se ei tule tekemään mitään. Jälkiseurannan toteutus riippuu tarkastuksessa tehtyjen havaintojen kriittisyydestä. Joskus tehtyjen korjausten varmistaminen heti tarkastuksen päättymisen jälkeen on tarpeellista ja joskus taas puolen vuoden tai vuoden kuluttua. Seuranta voidaan tehdä esimerkiksi alustavasti kyselyllä, jonka vastaukset tulee myöhemmin todentaa. (Holopainen 2013.)

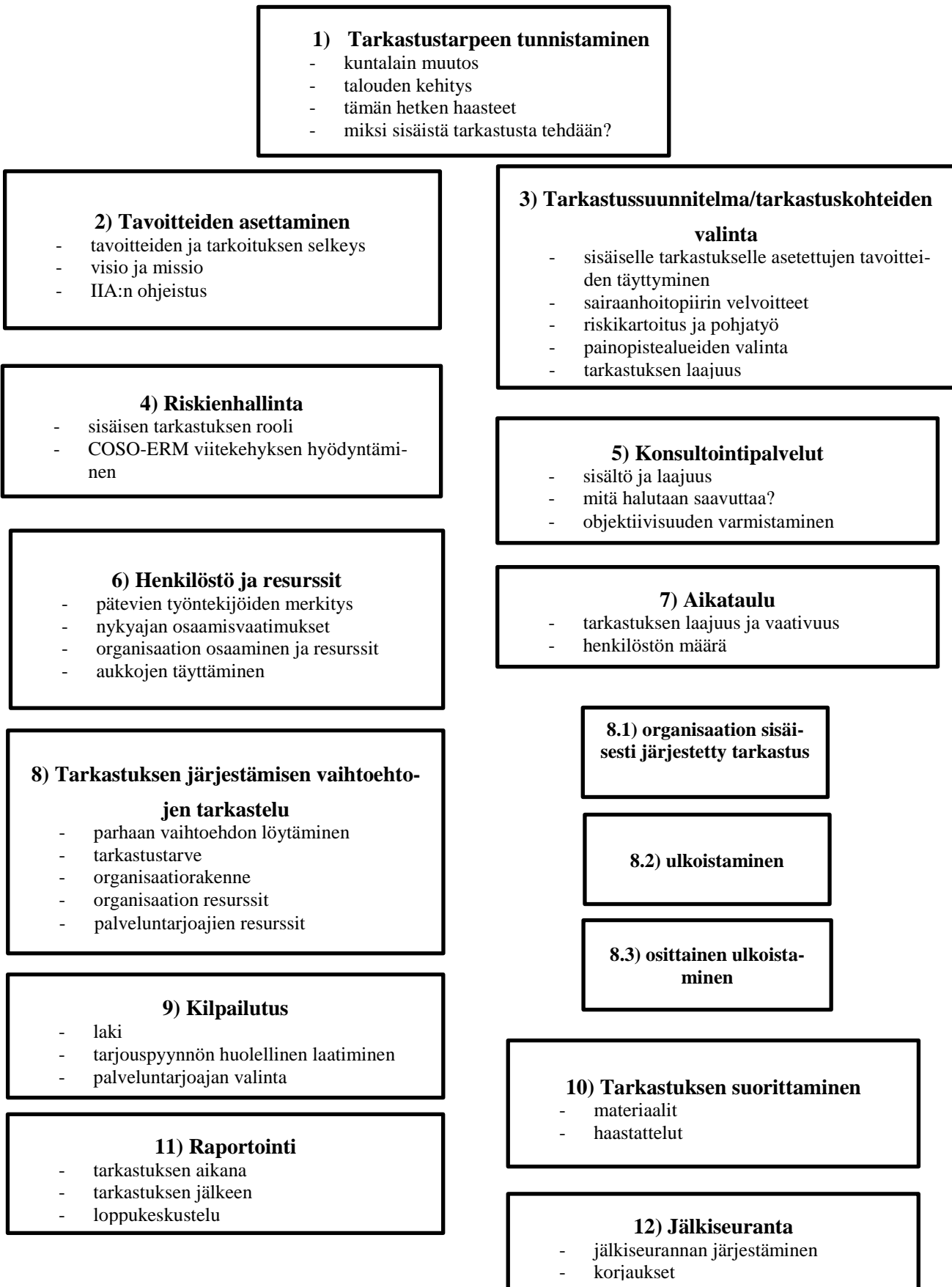
Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäisen tarkastuksen jälkiseurantaa voitaisiin kehittää, sillä jälkiseurannan harjoittamista edellytetään sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa, eikä varsinaista jälkiseurantajärjestelmää ole. Jälkiseuranta voitaisiin esimerkiksi liittää sisäisen tarkastuksen ja johdon konsultoinnin toimeksiannon yhteyteen tai osaksi revisorin tehtäviä.

Huomioitavia seikkoja:

- Sisäisen tarkastuksen jälkiseurannan puuttuminen
- Jälkiseurannan kehittäminen osaksi sisäistä tarkastusta
- Ammattistandardien suositukset jälkiseurannasta

5.14 Päätöksentekomalli

Tässä kappaleessa esitetään tutkimuksessa luotu päätöksentekomalli kuvioina. Kuvio 7 kuvaa päätöksentekomallin kaikkia osioita ja kuvio 8 esittää mallin tiivistetyssä muodossa. Kuvio 8 tehtiin Satakunnan sairaanhoitopiirin talousjohtajan toiveesta, jotta päätöksentekomalli olisi helpompi esittää henkilöille, jotka eivät osallistu sisäiseen tarkastukseen. Päätöksentekomallin on tarkoitus tarjota Satakunnan sairaanhoitopiirille vaiheittaisen apuvälineen sisäisen tarkastuksen järjestämisen päätöksentekoon. Mallin soveltuvuutta tutkittiin haastattelemalla Satakunnan sairaanhoitopiirin edustajia. Haastateltaville esitettiin liitteen 2 mukaiset kysymykset ja selvitettiin heidän mielipiteensä mallin käytettävyydestä organisaatiossa.



Kuvio 7: Sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli

Osa A: Valmistelu

- 1) tarkastustarpeen tunnistaminen
- 2) tavoitteiden asettaminen
- 3) tarkastussuunnitelma

Osa B: Sisäisen tarkastuksen tehtävät

- 4) Riskienhallinta
- 5) Konsultointi

Osa C: Resursointi

- 6) Henkilöstö ja resurssit
- 7) Aikataulu

Osa D: Sisäisen tarkastuksen järjestäminen

- 8) Tarkastuksen järjestämisen vaihtoehtojen tarkastelu
- 9) Kilpailutus
- 10) Tarkastuksen suorittaminen

Osa E: Laadunvalvonta

- 11) Raportointi
- 12) Jälkiseuranta

Kuvio 8: Sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli tiivistetysti**5.15 Mallin toimivuus Satakunnan sairaanhoitopiirissä**

Tutkimuksen empiirisen osion tarkoituksena oli luoda sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli Satakunnan sairaanhoitopiirille. Konstruktiota testattiin haastatteleamalla Satakunnan sairaanhoitopiirin ja Porin tarkastustoimen edustajia liitteen 2 mukaisilla kysymyksillä. Haastateltaville lähetettiin etukäteen haastattelurunko sekä luvun viisi tietoa, joissa selitetään mallin jokainen kohta tarkemmin lävitse sekä kuvio 7, jossa malli on koottu yhteen kuvioksi.

Haastateltavien mukaan tässä tutkimuksessa luotu päätöksentekomalli soveltuisi hyvin käytettäväksi muistilistaksi asioista, jotka tulisi ottaa huomioon sisäistä tarkastusta järjestettäessä. Malli sisältää haastateltavien mielestä kaikki tärkeimmät kohdat, jotka sisäiseen tarkastukseen liittyvät. Haastateltavien mielestä mallissa oli lisäksi hyvin tuotu

esille jälkikontrollin tarve, jossa on usein kehittämisen varaa. Talousjohtaja toivoi yksinkertaisempaa mallia, joka olisi helpompi esittää organisaation muulle henkilöstölle, joka ei ole varsinaisesti mukana tarkastustyössä. Tämän pyynnön perusteella tutkimukseen tehtiin edellä esitetty kuvion 8 mukainen malli, jossa sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli on tiivistetty viiteen kokonaisuuteen.

IIA:n ohjeistukseen viitataan suurimmassa osassa sisäisen tarkastuksen tutkimuksia ja kirjallisuutta ja siihen on myös viitattu useassa kohtaa tässä tutkimuksessa ja päätöksentekomallissa. Kuntalain muutoksen myötä lakiin lisättiin myös maininta siitä, että sisäistä tarkastusta tulisi noudattaa IIA:n kansainvälisten standardien mukaisesti. Käytännössä tämä ohjeistus ei kuitenkaan juuri näy sairaanhoitopiirin sisäistä tarkastusta järjestettäessä. Sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus on tällä hetkellä suurimmaksi osin ulkoistettu ja sairaanhoitopiirissä nähdään, että tällöin on palveluntarjoajan vastuulla noudattaa kansainvälisiä standardeja, eikä standardien osaamista voida velvoittaa organisaatiolta, joka ostaa sisäisen tarkastuksen osaamista ulkopuolelta. Talousjohtajan ja reviisorin mukaan kansainväliset standardit on hyvä tiedostaa omassa organisaatiossa ja vaatia näiden standardien noudattamista palveluntarjoajalta tarjouspyynnössä. Päätöksentekomallin ensimmäisessä kohdassa, tarkastustarpeen tunnistamisessa, on nostettu esille lakimuutoksien ja määräysten vaikutukset sekä nykyisen taloudentilan kehitys. Nämä nähdään myös sairaanhoitopiirissä erittäin tärkeiksi asioiksi, jotka tulee ottaa huomioon sisäisessä tarkastuksessa. Haastateltavat nostivat esiin myös mahdollisen soite-uudistuksen, joka tullessaan voimaan todennäköisesti muuttaisi myös sisäistä tarkastusta merkittävästi. Kunnallisella puolella siis lainsäätäjien päätökset vaikuttavat merkittävästi koko organisaation toimintaan ja näihin muutoksiin on osattava varautua.

Sisäiselle tarkastukselle on alan kirjallisuudessa ja IIA:n standardeissa määritelty laajasti tehtäviä. Tämän päätöksentekomallin yhteydessä tuotiin esille, että sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluvat muun muassa organisaation sisäisiä johtamis- ja hallintojärjestelmiä sekä riskienhallintaa ja valvontaa koskevat arviointi- ja varmistuspalvelut sekä konsultointia. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on arvioida ja varmistaa, että organisaatiolla on käytössään johdon ja hallituksen vaatimat ohjaus- ja valvontajärjestelmät ja että toiminnan valvonta on tehokasta asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi sääntöjä noudattaen. Kunnallisella puolella sisäisen tarkastuksen tehtäviksi määriteltiin esimerkiksi hallinnon tarkastus, johon sisältyvät ohjeiden ja johtosääntöjen noudattaminen, toimitasuunnitelman noudattaminen, asioiden valmistelu, lakisäätteisten velvoitteiden hoitaminen, organisaation tehokkuuden valvominen sekä tavoitteiden asettaminen ja saavuttaminen. Tehtäviin kuuluvat myös omaisuuden hoidon tarkastus, sisäisen valvonnan toimivuuden ja tehokkuuden tarkastus, talouden tarkastus ja toimenpidesuosituksen antaminen. Satakunnan sairaanhoitopiirin hyvässä johtamis- ja hallintotavassa sisäisen tarkastuksen tehtäväksi oli määritelty sairaanhoitopiirin ja erikseen sovittaessa myös sairaanhoitopiirin tytäryhtiöiden johtamis- ja hallintojärjestelmien, riskienhallintajärjes-

telmän ja valvontaprosessien riittävyyden ja asianmukaisuuden arviointi. Tällä hetkellä sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus keskittyy pääasiassa kuitenkin rahavirtojen tarkastukseen. Sairaanhoitopiirin mukaan asian ei kuitenkaan välttämättä pitäisi olla niin ja esimerkiksi lääkereiden pätevyyttä voitaisiin tarkastaa mutta sitä ei tällä hetkellä tehdä. Näin ollen voidaankin pohtia, täyttääkö sisäinen tarkastus kaikki sille määrätyt tehtävät.

Riskienhallinta nostetaan IIA:n ohjeistuksessa ja alan kirjallisuudessa yhdeksi sisäisen tarkastuksen tärkeimmistä tehtävistä ja se on nostettu myös tässä tutkimuksessa rakennetussa päätöksentekomallissa omaksi laatikokseen. Sisäisillä tarkastajilla on alan kirjallisuuden mukaan tärkeä rooli riskienhallintajärjestelmien arvioinnissa sekä toiminnan valvonnan tehokkuuden kehittämisessä ja arvioinnissa. Sisäinen tarkastus tutkii organisaation riskienhallinta- ja valvontajärjestelmiä sekä johtamis- ja hallintoprosesseja ja antaa yleensä kerran vuodessa riippumattoman arvion niiden tilasta ja mahdollisia parannusehdotuksia, miten organisaation toimintaa voitaisiin kehittää. Satakunnan sairaanhoitopiirin talousjohtaja ei kuitenkaan näe heidän organisaatiossa sisäisen tarkastuksen roolia niin merkittävänä, vaan sisäisen tarkastuksen tehtävänä on ennemminkin tarvittaessa varmistaa riskienhallintaa. Riskienhallintaa ei välttämättä tarvitsisi myöskään hänen mielestään esittää mallissa omana laatikkonaan. Satakunnan sairaanhoitopiirissä nähdään, että riskienhallinta toteutuu ennemminkin jokapäiväisessä johtamisessa ja riskienhallintaryhmän työskentelyssä ja että sisäinen tarkastus ei havaitse riskejä välttämättä riittävän nopeasti, sillä tarkastuksia tehdään vain tietyin väliajoin. Talousjohtaja näkee sisäisen tarkastuksen riskienhallinnan yhtenä taustamuuttujana ja konsultoinnin ja sisäisen tarkastuksen riskienhallinnan alakäsitteinä. Satakunnan sairaanhoitopiirissä sisäinen tarkastus on otettu osaksi riskienhallintaa ja se tekee sisäisen valvonnan selonteoja ja ottaa kantaa riskienhallinnan järjestämiseen.

Konsultoinnin ja sisäisen tarkastuksen toimeksiantojen nähdään Satakunnan sairaanhoitopiirissä menevän käsi kädessä ja osittain myös päällekkäin, eikä niinkään erillisinä toimintoina. Raja sisäisen tarkastuksen ja konsultoinnin välillä ei ole selkeä, vaan toimeksiannon suorittava tarkastaja päättää millä periaatteella tehtävän hoitaa. Sairaanhoitopiirissä nähdään, että konsultointia ei välttämättä tarvitsisi esittää omana laatikkonaan päätöksentekomallissa, vaan se on ennemminkin samaa kokonaisuutta sisäisen tarkastuksen kanssa.

Sisäisen tarkastuksen aikataulun laadintaan vaikuttavat käytössä olevat määrärahat. Tällä hetkellä sisäiseen tarkastukseen on päätetty käyttää noin 40 päivää vuodessa. Mikäli sisäiselle tarkastukselle valittuja painopistealueita tulee paljon, keskustellaan rahan lisäämisestä tai painopistealueiden vähentämisestä. Tähän mennessä painopistealueet ovat mahtuneet 40 päivään ja budjettikaan ei ole ongelma, vaan tästä voidaan keskustella tarpeen mukaan. Henkilöstön pätevyys nähdään sairaanhoitopiirissä yhtenä tärkeimpänä tekijänä sisäisessä tarkastuksessa ja tähän tulee kiinnittää paljon huomiota. Tutkimuksessa tuotiin esille sisäisiltä tarkastajilta vaadittavan, koko ajan kasvavan, osaamis-

tason merkitys ja erityisesti tekniikan kehitys ja digitalisoituminen. Satakunnan sairaanhoitopiirissä nähtiin myös, että tietojärjestelmätarkastusten määrä tulee vain kasvamaan ja tähän tulisi tulevaisuudessa panostaa. Sisäisen tarkastuksen tarjouspyynnössä määritellään se osaaminen, jota tarkastajilta vaaditaan. Palveluntarjoajaa valittaessa käydään myös lävitse jokaisen tarjotun tiimin jäsenen osaaminen ja verrataan tätä vaadittuun osaamiseen. Vaikka sairaanhoitopiiri on velvollinen kilpailuttamaan sisäisen tarkastuksen järjestämisen, nähdään organisaatiossa, että heillä on kuitenkin hyvät mahdollisuudet vaikuttaa tarkastajien pätevyyteen vaatimalla tiettyä osaamista. Laki velvoittaa sairaanhoitopiiriä valitsemaan tarjouksen, joka on hinnaltaan halvin tai kokonaistaloudellisesti edullisin. Kokonaistaloudellisesti edullisimmalla tarkoitetaan kuitenkin hankintaa, joka on hinnan, laadun ja muiden tekijöiden muodostaman kokonaisuuden mukaan edullisin, eli kilpailutuksessa otetaan huomioon myös laatutekijät, eikä pelkästään hintaa. Kilpailutus ja tarjouspyynnön laatiminen on erittäin tärkeä vaihe hankintoja tehtäessä ja myös sisäistä tarkastusta järjestettäessä. Tarjouspyynnön laatimiseen käytetään paljon aikaa ja se tulee tehdä huolella, sillä tarjouspyyntöön on osattava sisällyttää kaikki, mitä sopimukseen halutaan sisällyttää ja mitä vaatimuksia on esimerkiksi osaamisen suhteen. Pienestäkin muotovirheestä voi tulla jopa sanktioita ja, jotta kilpailutus voidaan perua, on oltava erittäin hyvä ja perusteltu syy. Kilpailutus nähdään sairaanhoitopiirissä jopa ongelmana. Se lisää byrokratiaa ja asettaa suuret paineet. Kilpailuttamisvaatimuksen takia sopimuksista ei voida neuvotella vapaasti ja järjestelmä ei takaa parasta lopputulosta. Sisäisen tarkastuksen kohdalla ongelmaksi nähdään, että ei välttämättä saada parasta vaihtoehtoa tarkastuksen järjestämiseen. Onnistuminen riippuu paljon myös siitä, kuinka hyvin tarjouspyyntöä laadittaessa osataan ennakoida, miltä tahoilta ja millaisia tarjouksia tullaan saamaan. Jos tarjouspyynnössä on pieniäkin aukkoja, on olemassa riski, että kilpailutus ei onnistu. Palveluntarjoaja voi myös näyttää paperilla hyvältä, mutta käytännössä valinta ei olekaan onnistunut. Tähän mennessä Satakunnan sairaanhoitopiirissä ollaan oltu tyytyväisiä palveluntarjoajien toimintaan ja sisäinen tarkastus on hoidettu hyvin.

Sisäisen tarkastuksen järjestämisvaihtoehtoista nykyinen malli, eli osittain ulkoistettu sisäinen tarkastus, nähtiin Satakunnan sairaanhoitopiirissä tällä hetkellä parhaaksi vaihtoehdoksi. Kokonaan itse järjestetty sisäinen tarkastus nähtiin kalliiksi vaihtoehdoksi, sillä organisaatioon jouduttaisiin mahdollisesti palkkaamaan useampi tarkastaja, jotta saataisiin kaikki tarvittava osaaminen. Nykyisen järjestelyn hyvänä puolena nähdään se, että voidaan ostaa tiettyä osaamista tarpeen mukaan erikoistuneelta yritykseltä, jolla on paljon osaamista alalta. Täysin ulkoistettua sisäistä tarkastusta ei myöskään nähdä hyvänä vaihtoehtona, sillä institutionaalinen tuntemus häviäisi tällöin, varsinkin jos päävastuullinen tarkastaja vaihtuu kesken sopimuskauden. Tällöin nähdään vaarana, että tarkastusta suorittavalla yrityksellä ei ole riittävästi tietämystä sairaanhoitopiirin asioista. Tällä hetkellä revisori on mukana sisäisessä tarkastuksessa ja tuo organisaation tun-

temusta tarkastustyöhön. Useamman palveluntarjoajan käyttö voisi myös olla mahdollista, mikäli sopimuksessa näin määriteltäisiin. Tällä hetkellä käytetään yhtä palveluntarjoajaa kerrallaan. Lakimuutokset ja mahdollinen sote-uudistus voivat tulevaisuudessa muuttaa merkittävästi sitä, miten sisäinen tarkastus järjestetään. Sote-uudistuksen yhteydessä tarkastajia voisi tulla esimerkiksi Porin kaupungilta, sillä Pori olisi alueen suurin kaupunki. Sisäisen tarkastuksen järjestämistapaa on mahdollisuus muuttaa valtuustokausittain, eikä organisaatorakenne tai lainsäädäntö sulje pois mitään päätöksentekomallissa esitetystä vaihtoehdoista. Nykyinen malli on ollut käytössä vasta käynnissä olevan valtuustokauden ajan, joten ratkaisu on melko uusi. Aikaisemmin varsinaista sisäistä tarkastusta ei järjestetty, vaan apuna käytettiin lähinnä konsultointipalveluja tietyissä tilanteissa. Nykyiseen järjestelyyn ollaan tällä hetkellä oltu tyytyväisiä. Suurimpana mahdollisena muutoksenaiheuttajana nähdään lainsäädännön muutokset ja sote-uudistus.

Raportoinnin tasoon ja laajuuteen ollaan oltu sairaanhoitopiirissä tyytyväisiä. Sisäisen tarkastuksen raportointi sisältää kirjalliset raportit sekä palautekeskustelun. Varsinaista väliraportointia ei suoriteta kirjallisena, vaan erilaisten keskustelujen kautta. Ennen varsinaista loppuraporttia tehdään luonnos, joka kiertää sairaanhoitopiirin johtajalla, talousjohtajalla sekä reviisorilla, jolloin heillä on mahdollisuus antaa kommentit tästä. Luonnos on usein myös lopullinen raportti. Raporttien dokumentointia ei kuitenkaan juurikaan Sairaanhoitopiirissä tehdä, eikä raporteille ei ole olemassa omaa tietokantaa, jossa niitä säilytettäisiin. Tämä puoli raportoinnista vaatisi selvästi siis kehittämistä ja revisorin mukaan tähän tulisikin panostaa. Mikäli revisori haluaisi esimerkiksi tarkastella vanhempia raportteja ajalta ennen hänen työsuhdettaan, ei niitä tällä hetkellä ole saatavilla. Satakunnan sairaanhoitopiirin olisi hyvä panostaa raporttien dokumentointiin ja kehittää raporttien säilyttämiseen oma tietokanta, josta voitaisiin esimerkiksi selvittää, mitä aikaisimpina vuosina on tarkastettu ja millaisia tuloksia on saatu. Tämä helpottaisi tulevien tarkastusten suunnittelua, varsinkin silloin, kun palveluntarjoaja vaihtuu. Tämä helpottaisi myös jälkiseurantaa, sillä samaan tietokantaan voitaisiin merkitä korjauskohteet sekä miten ja millä aikataululla korjaukset tulisi tehdä. Kun korjaustoimenpiteet on tehty, voidaan tietokantaan merkitä asia hoidetuksi. Reviisorin mielestä kokonais kuvan säilyttäminen sisäisen tarkastuksen toiminnasta on tärkeää ja raporttien systemaattinen dokumentointi tukisi tätä.

Sisäisen tarkastuksen jälkiseuranta on nostettu tärkeäksi asiaksi IIA:n ohjeistuksessa ja sisäisen tarkastuksen kirjallisuudessa. Päätöksentekomallissa jälkiseuranta on esitetty omana laatikkonaan ja nostettu tärkeäksi asiaksi. Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan, sisäisen tarkastuksen johtajan tulisi kehittää järjestelmä, jonka avulla seurataan johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanoa sekä kehittää sitä. Seurantamenettelyn tarkoituksena on varmistaa, että organisaation johdon hyväksymät toimenpiteet on toteutettu tuloksellisesti tai, että ylin johto on hyväksynyt riskin ja päättänyt olla ryhty-

mättä toimenpiteisiin. Satakunnan sairaanhoitopiirissä varsinaista sisäisen tarkastuksen jälkiseurantaa ei ole tällä hetkellä järjestetty. Talousjohtajan mukaan jälkiseurantaa tulisi tehdä, mutta sen hoitamiseen ei ole nimetty tiettyä tahoa. Tarkastuksen suorittamisen jälkeen epäkohtien hoitaminen on linjajohdon vastuulla. Tarkastustoimi ei hoida jälkiseurantaa, eikä se kuulu palveluntarjoajan toimenkuvaan. Kaikista korjaustarpeista tehdään tarkastuksen jälkeen raportti ja se toimitetaan vastuullisen johdon tiedoksi, jolloin näihin puuttuminen siirtyy heidän vastuulle. Sairaanhoitopiirin johtaja antaa linjajohdolle tietyn ajan, jonka sisällä epäkohdat tulee korjata. Jälkiseuranta ja tarvittavien korjausten tekeminen on tällöin sairaanhoitopiirin johtajan ja kyseisestä asiasta vastaavan johtajan välinen asia. Mikään osapuoli ei kuitenkaan kontrolloi, että nämä korjaukset todella tehdään. Tämä käytäntö on toiminut hyvin mutta sairaanhoitopiirin talousjohtajan ja reviisorin mukaan jälkiseurantaa tulisi suorittaa järjestelmällisemmin. Sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus on määritelty tehtäväksi kansainvälisten ammattistandardien mukaan ja näiden standardien mukaan jälkiseurantaa tulisi järjestää. Tältä osin voidaan sanoa, että sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus ei noudata ammattistandardeja. Jälkiseuranta voitaisiin Satakunnan sairaanhoitopiirissä yhdistää esimerkiksi palveluntarjoajan tehtäviin tai osaksi reviisorin toimenkuvaa. Sairaanhoitopiirissä myönnettiin, että tämä voisi olla mahdollinen vaihtoehto.

Kaiken kaikkiaan tässä tutkimuksessa luotua päätöksentekomallia voitaisiin käyttää Satakunnan sairaanhoitopiirin edustajien mukaan ohjeistuksena ja mallina sisäisen tarkastuksen järjestämiseen. Heidän mukaansa mallia voisi käyttää esimerkiksi aina valtuustokauden vaihtuessa ja samalla sisäisen tarkastuksen kilpailutuksessa ohjeistuksena asioista, jotka tulee ottaa huomioon sisäisen tarkastuksen organisoinnissa.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli tarkastella sisäisen tarkastuksen järjestämisen eri vaihtoehtoja, ulkoistamista, osittaista ulkoistamista sekä organisaation sisäisesti järjestetty tarkastusta ja pohtia, mitkä teemat vaikuttavat sisäisen tarkastuksen organisointiin. Tarkoituksena oli myös luoda sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli Satakunnan sairaanhoitopiirille. Mallin tarkoituksena on antaa ohjeistusta siihen, mitä organisaation tulee ottaa huomioon sisäistä tarkastusta järjestettäessä. Tutkimuksen teoreettinen osuus perustuu sisäisen tarkastuksen kirjallisuuteen ja tutkimuksiin sekä IIA:n ohjeistuksiin ja tutkimuksen empiirinen osuus Satakunnan sairaanhoitopiiriltä ja Porin tarkastustoimelta saatuihin materiaaleihin ja sisäisessä tarkastuksessa mukana olleille henkilöille tehtyihin haastatteluihin. Tutkimuksen toisessa pääluvussa ja ensimmäisessä asialuvussa käsiteltiin sisäisen tarkastuksen osa-alueet ja tehtävät yksityisellä ja julkisella sektorilla. Tutkimuksen kolmannessa pääluvussa käsiteltiin sisäisen tarkastuksen järjestämisen eri muotoja. Sisäisen tarkastuksen järjestämisen vaihtoehtoina käsiteltiin ulkoistamista, osittaista ulkoistamista sekä organisaation sisäisesti järjestettyä tarkastusta. Neljännessä luvussa esiteltiin tutkimuksen case-organisaatio Satakunnan sairaanhoitopiiri ja organisaation sisäisen tarkastuksen tila tällä hetkellä. Tutkimuksen viidennessä luvussa rakennettiin sisäisen tarkastuksen päätöksentekomalli Satakunnan sairaanhoitopiirille ja tutkittiin mallin soveltuvuutta organisaatiolle.

Tutkimuksen teoreettisen osion tarkoituksena oli tutkia, mitkä teemat vaikuttavat sisäisen tarkastuksen organisointiin. Sisäisen tarkastuksen järjestämiseen ja sen laajuuteen vaikuttivat organisaation koko ja toimialue. Holopaisen (2006) mukaan karkeana sääntönä sisäisen tarkastuksen järjestämiselle voitiin pitää, että mikäli organisaation liikevaihto on noin 100 miljoonaa tai työntekijöitä on 500, tulisi ainakin yhden henkilön vastata täysipäiväisesti sisäisestä tarkastuksesta. Pienemmissä organisaatioissa tarkastus voidaan puolestaan hoitaa osa-aikaisena ostopalveluna. Dolanin ja Moranin (2013) mukaan organisaation tulisi koostaan huolimatta huomioida muun muassa seuraavia asioita sisäisen tarkastuksen perustamista pohdittaessa: Ovatko organisaation avainprosessit alttiita suhteellisen korkealle riskille, tarvitseeko organisaatio korkeamman tason varmennusprosesseja liiketoiminnan kasvavan monimutkaisuuden ja omistajien odotusten myötä, onko organisaation sektorilla uusia kehityssuuntia, mukaan lukien teknologian kehitys sekä onko organisaation kulttuuri sopeutuva ja sopiva muutokseen. Organisaation johto on aina kuitenkin vastuussa siitä, että organisaation tavoitteet toteutuvat ja että nämä tavoitteet toteutetaan sääntöjen ja lakien mukaisesti, jolloin heidän intressinään on varmistaa toiminnan läpinäkyvyys ja toimivuus (Holopainen 2006).

Sisäistä tarkastusta ei ole lain mukaan määritelty pakolliseksi mutta poikkeuksena ovat pankit ja vakuutuslaitokset, joissa sisäinen tarkastus on lain tai valvojan viranomaisen ohjeiden perusteella pakollista. Myös hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevan pörssin listayhtiöiden hallinnointikoodi -suosituksen mukaan pörssiyhtiöiden on selitettävä, miten sisäinen tarkastus on yhtiössä järjestetty. Mikäli sisäistä tarkastusta ei ole, on selvitettävä miksi. (Holopainen 2013). Julkisella puolella kuntalaki edellyttää tilintarkastajalta lausuntoa siitä, onko kunnan sisäinen valvonta ja konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Voidaan siis sanoa, että sisäistä tarkastusta vaaditaan välillisesti. (Kuntalaki 73.1 §). Kuntalain mukaan vuoden 2013 tilinpäätöksestä lähtien kunnan toimintakertomuksessa tuli olla arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä, tiedot riskienhallinnasta ja sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä keskeisiä johtopäätöksiä. Tilintarkastajan tehtäväksi säädettiin kunnan ja kuntakonsernin asianmukaisen riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan järjestämisen tarkastaminen. Hallituksen esityksessä kuntalain muuttamisen perusteluissa käsiteltiin ensimmäistä kertaa sisäistä tarkastusta ja se asemoitiin osaksi kunnan johtamistehtävää ja määriteltiin, että sisäinen tarkastus tulisi järjestää sisäisten tarkastajien kansainvälisten ammattistandardien mukaan. (Holopainen 2013.) Talousarvioasetuksen 70 §:ssä määrätään puolestaan valtion virastojen ja laitosten sisäisestä tarkastuksesta, että niiden johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, mikäli siihen on perusteltua tarvetta. Voidaankin todeta, että nykyään sisäinen tarkastus on vahvasti suositeltavaa monissa organisaatioissa.

Myös nykyinen taloudentila ja talouden kehitys ovat vaikuttaneet sisäisen tarkastuksen järjestämiseen. 2000-luvun talouden ongelmat ja suurien yritysten epäonnistumiset ovat lisänneet kontrollointitarvetta ja lisänneet sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaatioissa. Talouden epävarmuus on muuttanut riskikenttien painopisteitä, niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla, ja näin ollen vaikuttanut myös sisäisen tarkastuksen toimintoihin, joiden tarkoituksena on luoda järjestelmällinen lähestymistapa organisaatioiden valvonta-, riskienhallinta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden kehittämiseen ja arviointiin (Sisäiset tarkastajat ry 2013). Organisaatiot ovat vastanneet koventuneisiin odotuksiin ja talouden epävarmuuteen muun muassa uudistamalla riskienhallintatoimintoja sekä haastamalla tavat, joilla organisaation sisäinen tarkastus ja muut varmistustoimet toimivat (Ernst & Young 2005). Organisaatioiden johtamis-, hallinto-, valvonta- ja riskienhallintaprosessit ovat nykyään myös niin haastavia, että organisaation johto tarvitsee usein avukseen asiantuntijuutta arvioimaan johtamis- ja hallintojärjestelmien tarkoituksenmukaisuutta, prosessien tehokasta toimivuutta, raportoinnin luotettavuutta, säädöksen noudattamista, sekä operatiivisten ja strategisten tavoitteiden saavuttamista. Tätä asiantuntijuutta saadaan sisäisen tarkastuksen ja konsultoinnin kautta. (Holopainen ym. 2006.) IIA, eli Institute of Internal Auditors, vastaa sisäisen tarkastuksen kansainvälisestä viitekehyksestä ja sisäisen tarkastuksen teoreettinen ja käytännön toiminnan pohja tulee IIA:n julkaisemasta kansainvälisestä ammatillisesta ohjeis-

tuksesta. Tämä ohjeistus on kansainvälisesti hyväksytty ja sitä noudatetaan laajasti ympäri maailman. Kansainvälinen ammatillinen ohjeistus vaikuttaa siis laajasti sisäisen tarkastuksen järjestämiseen, sillä ammattistandardit määrittelevät selkeästi, mitä sisäinen tarkastus tekee ja mitä ei. IIA:n ohjeistusta ei ole pakko noudattaa mutta monissa organisaatioissa sen noudattamista vaaditaan. IIA tarjoaa jäsenilleen muun muassa koulutusta sekä ohjeistusta sisäisen tarkastuksen työhön.

Organisaation sisällä hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen on määriteltävä sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa sisäisen tarkastuksen tarkoitus, toimivalta ja vastuut, toiminta-alue, asema organisaatioissa, tietojensaantioikeus sekä omaisuuden tarkastusoikeus. Näiden minimivaatimusten lisäksi toimintaohjeessa olisi hyvä määritellä myös sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatus, tavoitteet, osallistumisoikeudet ja -velvollisuudet hallituksen ja johtoryhmän kokouksiin, sitoutuminen organisaation arvoihin ja päämääriin, sisäisen tarkastuksen vastuut suhteessa muun organisaation vastuisiin sekä toiminnan suunnittelu- ja raportointitapa. Sisäisen tarkastuksen järjestäminen lähtee liikkeelle aina siis organisaation tarpeista (Kuuluvainen 2001.)

Sisäisen tarkastuksen järjestämistapaa pohdittaessa lähdetään liikkeelle organisaation tarpeesta sisäiselle tarkastukselle ja organisaation omista resursseista. Vaihtoehtoisia tapoja järjestää sisäinen tarkastus olivat organisaation sisäisesti järjestetty tarkastus, osittainen ulkoistaminen tai kokonaan ulkoistettu tarkastus. Sisäisen tarkastuksen resursoinnissa tulee ottaa huomioon se, että nykyinen toimintaympäristö on monimutkaistunut siinä määrin, että suuressakaan organisaatioissa sisäisen tarkastuksen ei välttämättä ole mahdollista ylläpitää edellytettävää erikoistietämystä. Sisäisen tarkastuksen tulee kuitenkin pystyä toteuttamaan kaikki pyydyt ja suunnitellut arviointi- ja varmistustehtävät, jotka sisältyvät tarkastusjohtajan laatimaan ja hallituksen hyväksymään riskiperusteiseen suunnitelmaan. Resurssipulaan tai puuttuvaan tietämykseen ei voida vedota. (Holopainen 2013.) Abdolmohammadin (2013) mukaan ulkoistamisesta oli viime aikoina tullut laajalle levinnyttä toimintaa monissa organisaatioissa. Kasvanut luottamus ulkoistamiseen on saattanut johtua viimeaikaisesta kehityksestä, jossa sisäisen tarkastuksen rooli on jatkuvasti kasvanut ja sisäisten tarkastajien työmäärä lisääntynyt. Sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa syitä ulkoistamiselle on löydetty useita. Kuuluvaisen (2001) mukaan syitä ulkoistamiselle olivat esimerkiksi organisaation liian pienet resurssit tarkastuksen järjestämiselle, toiminnassa havaitut uudet riskit, jotka vaativat erityisosaaamista, sisäisen tarkastuksen toiminnan modernisointi tai toiminnan hajauttaminen. Organisaatiolle voi myös muodostua tarve suorittaa arviointi- tai konsultointitehtävä nopeasti, eikä tämän suorittamiseen ole resursseja tai taitoa. Sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden varmistamiseksi palveluja ei tulisi ostaa omalta tilintarkastustoimistolta, vaan konsultointeja ja arviointeja olisi hyvä hankkia eri palveluntarjoajilta.

Abbot (2007) havaitsi tutkimuksessaan, että organisaatiot, joilla on vahva tarkastusvaliokunta, ovat epätodennäköisempiä ulkoistamaan sisäisen tarkastuksensa ulkopuoli-

selle taholle. Tutkimuksessa ei kuitenkaan tullut ilmi, että sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen olisi yhteydessä tarkastusvaliokunnan tehokkuuden kanssa. Carsello, Hermanson ja Raghunandan (2005) puolestaan tutkivat organisaatioiden sisäisen tarkastuksen budjettien kokoja ja havaitsivat, että ne olivat positiivisesti yhteydessä muun muassa organisaation kokoon, varaston kokoon, liiketoiminnan rahavirtoihin sekä tarkastusvaliokunnan arvioon sisäisen tarkastuksen budjetista. Sisäisen tarkastuksen budjetin koot olivat puolestaan negatiivisesti yhteydessä ulkoistetun sisäisen tarkastuksen osuuteen. Tutkimuksen yleisenä johtopäätöksenä oli, että organisaatiot, joilla on korkeat liiketoimintariskit, lisäävät organisatorista seurantaansa sisäisen tarkastuksen kautta, mikä todisti sisäisen tarkastuksen funktion tärkeyden organisaation toiminnassa. Abdolmohammadi (2013) havaitsi tutkimuksessaan, että tarkastusvaliokunnan osallistuminen on positiivisesti ja merkittävästi yhteydessä sisäisen tarkastuksen toimintojen ulkoistamiseen. Tarkastusvaliokunnan sekä organisaation koon ja sijainnin yhteisvaikutus osoitti, että keskikokoiset ja suuret kansainväliset/monikansalliset organisaatiot, joilla on tarkastusvaliokunta ulkoistavat enemmän kuin keskikokoiset ja suuret paikalliset/kansalliset organisaatiot, joilla ei ole tarkastusvaliokuntaa. Myös tuottoa tavoittelevat organisaatiot ulkoistivat sisäisen tarkastuksen toimintojaan useammin kuin organisaatiot, jotka eivät tavoittele voittoa. Görg, Hanley ja Strobl (2004) puolestaan havaitsivat tutkimuksessaan, että ulkomaisessa omistuksessa olevat organisaatiot ulkoistivat sisäisen tarkastuksen toimintojaan useammin kuin kotimaisessa omistuksessa olevat. Cordonin ja Heikkilän (2002) mukaan yleisimpiä syitä toiminnan ulkoistamiselle olivat pääoman vähyys, tieto-aidon puute, joustavuus sekä tarve nopeaan reagointiin tai pienen tuotantoon, markkinoille pääsyn nopeus, voimavarojen käyttöaste tai ylimääräinen kapasiteetti sekä mittakaavaedut. Yhteisiä tekijöitä monissa tutkimuksissa ulkoistamisen puolesta olivat yleisesti siis oman organisaation resurssien vähyys, sisäisen tarkastajien korkeammat vaatimukset osaamistason suhteen, tarve erikoisosaamiselle, tarve nopealle reagoinnille, korkea liiketoimintariski ja toiminnan hajauttaminen.

IIA:n laajaan konsensukseen perustuvan kannanoton mukaan, sisäisen tarkastuksen tarkoituksenmukaisin organisointitapa oli oma objektiivinen ja riippumaton ammattitaitoinen sisäinen tarkastus, jonka johtaja tarpeen mukaan käyttää ostopalveluja (Holopainen 2013). Clarcken ja Mumbyn (2000) mukaan osittain ulkoistetun sisäisen tarkastuksen tuomana hyötynä olivat muun muassa ulkopuolisen asiantuntijan mukanaan tuomat erityistaidot, samalla kun kontrolli sisäisen tarkastuksen toiminnosta säilyy organisaatiolla itsellään. Tällöin sisäisen tarkastuksen johtajalla on pääsy asiantuntijan työkaluihin ja menetelmiin sekä laaja-alaiseen kansainväliseen asiantuntemukseen. Yhtenä hyötynä nähtiin myös se, että osittain ulkoistetussa sisäisessä tarkastuksessa organisaatiolla on parempi kontrolli sisäisen tarkastuksen kustannuksista. Spesialisteja käytetään tehtävätehtävältä käytännöllä, eikä pidetä jatkuvasti palkkalistoilla alityöllistettyinä. Käyttämällä ulkopuolista asiantuntijaa, organisaation oma henkilökunta voi keskittyä niihin

tehtäviin, joihin heillä on erityisosaamista ja josta on eniten hyötyä organisaatiolle. Tämä varmistaa, että sisäisen tarkastuksen resursseja käytetään mahdollisimman tehokkaasti. Osittain ulkoistettu sisäinen tarkastus on siis hyvä vaihtoehto, kun organisaatiossa halutaan säilyttää kontrolli sisäisen tarkastuksen kustannuksista ja toiminnasta ja organisaatiosta löytyy päteviä henkilöitä, jotka voivat osallistua tarkastukseen. Aldhizerin (2003) mukaan osittain ulkoistettu sisäinen tarkastus oli edullisempi ja tehokkaampi tapa järjestää sisäinen tarkastus, sillä organisaation oma henkilöstö voi suorittaa toiminnot, jotka vaativat jatkuvaa tarkkailua ja ulkoisia tarkastajia voitaisiin käyttää apuna tehtävissä, jotka vaativat erikoisosaamista. Clinton ja Del Vecchio (2003) puolestaan toivat esille interal co-sourcing, univendor co-sourcing ja multivendor co-sourcing termit. Internal co-sourcing tilanteessa apuna käytettiin organisaation omaa, mutta sisäisen tarkastuksen ulkopuolista, henkilökuntaa. Univerndor co-sourcing tilanteessa käytettiin yhtä ulkopuolista palveluntarjoajaa ja tämä nähtiin optimaalisena vaihtoehtona organisaatiolle, jolla on vain vähäinen tarve sisäisen tarkastuksen toiminnoille. Multivendor co-sourcing tilanteessa käytettiin useampaa ulkopuolista palveluntarjoajaa ja tämän nähtiin sopivan organisaatioille, joilla on moninainen organisaatorakenne ja näin ollen myös tarve laajemmalle sisäiselle tarkastukselle.

Sisäisen tarkastuksen tutkimuksissa organisaation sisäisesti järjestetyn sisäisen tarkastuksen puolesta puhuttaessa nostetaan usein esille institutionaalisen tiedon säilyttäminen ja sen tärkeys sekä parempi ymmärrys liiketoiminnasta ja sen riskeistä. Esimerkiksi IIA:n mukaan sisäiset tarkastajat, jotka ovat kokopäiväisesti sitoutuneet yksikköön, ymmärtävät organisaation rakenteen, toiminnan ja kulttuurin paremmin ja tämän tietämyksen avulla he auttavat tehostamaan prosesseja sekä arvioimaan valvonnan vaikutuksia. He myös ymmärtävät paremmin organisaation riskejä ja strategisia tuloksia. Kuuluvaisen (2001) mukaan, ajan myötä ulkopuolisen toimittajan hinta yleensä kasvaa jatkuvasti. Markkinaosuuksien kasvaessa kilpailu vähenee, jolloin palveluntarjoajat nostavat hintojaan. Hän toi myös esille sen, että ulkopuolisella palveluntarjoajalla ei myöskään ole samanlaista tuntemusta organisaation toiminnasta. Del Vecchio ja Clinton (2003) toivat myös esille samaa näkökulmaa tutkimuksessaan. Kuuluvaisen mukaan omat tarkastajat ovat myös sitoutuneempia organisaatioon, sillä heillä on enemmän veloitteita organisaatiota kohtaan. Mikäli sisäinen tarkastus on ulkoistettu, menetetään myös mahdollisuus oman johdon kouluttamiseen sisäisen tarkastuksen toiminnan myötä. Kuuluvainen toi myös esille sen, että sisäinen tarkastus on osa sisäistä valvontaa, joka taas on osa corporate governancea, jota ei voida ulkoistaa. Ylin johto ja hallitus ovat siis aina vastuussa sisäisen tarkastuksen johtamisesta ja koordinoinnista sekä sisäisen tarkastuksen toimivuudesta.

Chadwickin (2000) mukaan syitä pitää sisäinen tarkastus organisaation sisällä olivat seuraavat: sisäisillä tarkastajilla on tarkkaa tietoa organisaation liiketoiminnasta, mikä on erityisen tärkeää laadukkaan tarkastuksen suorittamisessa, sisäisen tarkastuksen yk-

sikkö tarjoaa johdolle mahdollisuuden puuttua ongelmiin lähes välittömästi, omat sisäiset tarkastajat ovat niin sanotusti hyvin varustettuja käsittelemään väärinkäytöksiin liittyviä asioita ja auttavat ehkäisemään väärinkäytöksiä pelkästään olemalla mukana päivittäisessä toiminnassa sekä sisäisen tarkastuksen osasto auttaa säilyttämään tarkastuksen itsenäisyyden ja objektiivisuuden. DeZoortin (2001) mukaan organisaation omien sisäisten tarkastajien oletetaan olevan objektiivisia mutta samaan aikaan heillä on kuitenkin myös ylläke tarjota sellaista informaatiota, joka on yhdenmukaista johdon toiveiden kanssa ja joka hyödyttää organisaatiota. Sisäiset tarkastajat tekevät päätöksiä, jotka vaikuttavat yrityksen arvoon, joka taas puolestaan vaikuttaa heidän saamaansa palkioon. Caplanin ja Kirschenheiterin (2000) mukaan voitiin toisaalta uskoa, että ulkoistetut sisäiset tarkastajat ovat puolueellisia asiakkaansa etuun nähden. Mikäli asiakas pettyy, voi palvelua tarjoava yritys menettää suuren tulonlähteen.

Organisaation henkilöstön pätevyys ja määrä ovat myös keskeisessä osassa sisäisen tarkastuksen organisoinnissa. Tämä nousi esille myös tutkimuksen case-organisaation kohdalla. Jackson (2014) toi esille automaation jatkuvan lisääntymisen kaikilla liiketoiminnan alueilla ja niin myös sisäisessä tarkastuksessa. Datan analysoinnilla tulee olemaan tulevaisuudessa yhä suurempi osuus tarkastustyössä ja tämä asettaa yhä suurempia vaatimuksia sisäisten tarkastajien pätevyydelle sekä organisaatioiden käytössä olevalle tekniikalle. Sisäisten tarkastajien osaamisessa suurempaan rooliin nousevat analyyttinen ja kriittinen ajattelu, IT-osaaminen, datan analysointi, riskienhallintaosaaminen sekä kommunikointitaidot. Sisäisen tarkastuksen yksiköillä on jatkuva paine maksimoida resurssejaan kasvavien odotusten myötä, kuitenkin kasvattamatta kulujaan. Sisäistä tarkastusta järjestettäessä organisaation tuleekin miettiä, löytyykö oman organisaation sisältä riittävästi osaamista ja resursseja vai tuleeko nämä hankkia ulkopuolelta. Tarkasteltavaksi tulee myös kustannuskysymys, eli onko kannattavampaa hankkia resurssit ja osaaminen omaan organisaation, vai ostaa näitä tarvittaessa ulkopuolelta. Sisäisten tarkastajien osaamisalueet laajenevat ja sisäisiä tarkastajia tulee yhä erilaisimmista taustoista, kuten tekniikan, toimitusketjujen ja sopimusosaamisen alueilta. Pätevien työntekijöiden löytäminen ja palkkaaminen on aina haastavaa ja organisaation toiminnan kannalta erittäin kriittinen tekijä. Sisäisen tarkastuksen nykyinen rooli ja laaja tehtäväkenttä vaativat päteviä henkilöitä ja tähän tuleekin kiinnittää huomiota organisaatiossa. Ennen rekrytointia organisaation tulee määrittellä, mitä sisäinen tarkastus vaatii ja mitä ominaisuuksia sisäiseltä tarkastajalta vaaditaan. Sisäistä tarkastusta suorittavien henkilöiden laatu on erityisen tärkeää, sillä yksi sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mainitsema asia sisäisen tarkastuksen toiminnon vahvuuden määrittämiseksi, on sisäisen tarkastajan pätevyys. (Seol & Sarkins 2005.)

Sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa uudemmissa lähteissä on tuotu esille selkeästi enemmän ulkoistamista ja osittaista ulkoistamista ja näiden hyötyä organisaatioille. Tutkimuksissa on tuotu myös esille, että ulkopuolisten palveluntarjoajien käyttö on pe-

rusteltua ja kannattavaa erikoistuneiden palveluntarjoajien tuoman osaamisen ja kokemuksen myötä, sillä sisäisen tarkastuksen alue on laajentunut ja tarkastajilta vaaditaan koko ajan yhä enemmän osaamista. Muun muassa Clemonssin (2009) mukaan teknologian osuus sisäisen tarkastuksen työssä on kasvanut merkittävästi viime aikoina, mikä on tuonut myös lisävaatimuksia sisäisten tarkastajien osaamiselle. Organisaatiot eivät kuitenkaan aina kehitä oman henkilöstön taitoja, vaan käyttävät yhä useammin ulkopuolisen palveluntarjoajan apua täyttääkseen aukon organisaation osaamisessa. Vaikeimpia osaamisalueita rekrytoida ovat muun muassa tietojärjestelmätarkastukset, merkittävän ohjelmiston tarkastus, liiketoimintariskien arviointi, verotarkastukset sekä väärinkäytösten ennaltaehkäisy ja havaitseminen. Sisäisen tarkastuksen organisointiin merkittävimmän vaikuttavia asioita voidaan tutkimusten mukaan sanoa olevan organisaation koko ja resurssit sekä henkilöstön osaaminen ja määrä sekä tarkastuskohteisiin organisaation toimiala ja kontrollin säilyttäminen toiminnasta. Myös kustannusten vaikutus tuotiin esiin niin tutkimuksissa kuin case-organisaatiossa. Kustannukset eivät kuitenkaan nouse merkittävämmäksi tekijäksi. Kuten edellä todettiin sisäisen tarkastuksen järjestämistavoista, ulkoistamisesta, osittaisesta ulkoistamisesta ja organisaation sisäisesti järjestetystä tarkastuksesta löytyy kaikista hyviä ja huonoja puolia. Uusimmissa lähteissä ulkoistamisen osuus on ollut suurempi kuin itse järjestetyn tarkastuksen. Organisaation tuleekin tarkastella kaikkia vaihtoehtoja ja niiden hyviä ja huonoja puolia ja valita omalle organisaatiolle paras vaihtoehto. Mitään tavoista ei voida nostaa ainoaksi oikeaksi vaihtoehdoksi. Uusimmissa tutkimuksissa ulkoistaminen ja osittainen ulkoistaminen nähtiin hyväksi vaihtoehdoksi, sillä sisäisen tarkastuksen rooli on kasvanut ja monimutkaistunut ja sisäisen tarkastuksen suorittaminen vaatii monissa organisaatiossa monen alan erikoisosaamista. Pienien organisaatioiden kohdalla ulkoistaminen tai osittainen ulkoistaminen nähtiin varsinkin hyvänä vaihtoehtona, sillä niiden on vaikea hankkia organisaation sisälle kaikkea sitä erityisosaamista, jota sisäinen tarkastus voi nykyään vaatia tai se tulisi erittäin kalliiksi, eikä olisi järkevä ratkaisu.

Tässä tutkimuksessa luodulla päätöksentekomallilla pyrittiin tarjoamaan malli sisäisen tarkastuksen organisointiin, ottaen huomioon kaikki vaihtoehtoiset tavat järjestää sisäinen tarkastus. Case-organisaationa toimi Satakunnan sairaanhoitopiiri, jolle malli tehtiin. Malli koostui 12 osasta, jotka olivat: (1.) tarkastustarpeen tunnistaminen, (2.) tavoitteiden asettaminen, (3.) tarkastussuunnitelma ja tarkastuskohteiden valinta, (4.) riskienhallinta, (5.) konsultointipalvelut, (6.) henkilöstö ja resurssit, (7.) aikataulu, (8.) tarkastuksen järjestämisen vaihtoehtojen tarkastelu ja valinta, (9.) kilpailutus, (10.) tarkastuksen suorittaminen, (11.) raportointi, (12.) jälkiseuranta. Kohta kahdeksan sisälsi vaihtoehtoiset tavat järjestää sisäinen tarkastus. Mallin soveltuvuutta testattiin haastattelulla sairaanhoitopiirin sekä Porin tarkastustoimen edustajia. Heidän mielestään tutkimuksessa luotu malli sisälsi kaikki tärkeimmät kohdat, joita sisäisen tarkastuksen järjestämiseen liittyy ja sitä voisi hyvin käyttää runkona ja eräänlaisena tarkastuslistana

sisäistä tarkastusta järjestettäessä. Mallin sisältämät asiat voitaisiin sairaanhoitopiirissä ottaa tarkasteluun aina uuden valtuustokauden alkaessa ja sisäistä tarkastusta kilpailutettaessa, jotta kaikki keskeiset asiat otettaisiin huomioon sisäisen tarkastuksen organisoinnissa. Malli toimisi myös hyvänä apuvälineenä muutostilanteissa, esimerkiksi mahdollisen sote-uudistuksen voimaan astuessa, jolloin myös sisäisen tarkastuksen rooli muuttuisi. Sairaanhoitopiirin johtajan toiveen mukaan päätöksentekomallia kuvaavasta kuvioista 7 tehtiin myös yksinkertaisempi ja tiivistetympi versio, kuvio 8, jotta kokonaisuus olisi helpommin ymmärrettävissä henkilöille, jotka eivät osallistu sisäiseen tarkastukseen mutta ovat työssään asian kanssa kosketuksissa. Kaikkia päätöksentekomallin osia ei nähty sairaanhoitopiirissä yhtä merkittävänä kuin tässä tutkimuksessa. Konsultoinnin nähtiin menevän osittain päällekkäin sisäisen tarkastuksen kanssa, jolloin tätä ei nähty sairaanhoitopiirissä tarpeelliseksi esittää omana laatikkonaan. Myöskään riskienhallinnan osuutta ei nähty yhtä merkittävänä sisäisen tarkastuksen tehtävissä, vaan riskienhallinta nähtiin isompana ja monipuolisempana kokonaisuutena, jossa sisäisen tarkastuksen tehtävänä on toimia lähinnä varmistajana. Tässä tutkimuksessa ja päätöksentekomallissa tuotiin esille tarve jälkiseurannalle ja raporttien paremmalle dokumentoinnille ja tätä pidettiin hyvänä johtopäätöksenä ja selkeänä kehityskohtena, jota tulisi tulevaisuudessa kehittää.

Tässä tutkimuksessa luodun sisäisen tarkastuksen päätöksentekomallin tarkoituksena oli luoda, erona aikaisempiin tutkimuksiin ja malleihin, kokonaisvaltainen malli sisäisen tarkastuksen organisoinnille ja ottaa huomioon kaikki sisäisen tarkastuksen järjestämistavat, organisaation sisäisesti järjestetyn tarkastuksen, ulkoistamisen ja osittaisen ulkoistamisen. Esimerkiksi Seberg (1996) esitti artikkelissaan neljän kohdan strategian, jonka avulla sisäisen tarkastuksen ulkoistamisesta (outsourcing) saadaan mahdollisimman onnistunut prosessi (smartsourcing). Tämä malli keskittyi ulkoistamisprosessin onnistumiseen, eikä ottanut huomioon muita sisäisen tarkastuksen järjestämistapoja. Mallin kohdat olivat: kaikkien tarkastusriskien huomioiminen, pitkän ajan suunnitelman laatiminen, henkilökunnan osaamisen arviointi sekä aukkojen täyttäminen, joka kehottaa arvioimaan, mitkä tarkastukset suoritetaan ulkopuolisen palveluntarjoajan avulla.

Bostwick ja Byington (1997) puolestaan esittivät kolmeosaisen itsearviointimallin, jossa jokainen osio, nykyisen sisäisen tarkastuksen toiminnon arviointi, sopivan palveluntarjoajan valitseminen sekä ulkoistamiseen siirtymisen suunnittelu, sisältävät useampia kysymyksiä, joiden avulla johto voi arvioida organisaation tarpeen sisäisen tarkastuksen ulkoistamiselle. Kysymykset koskivat muun muassa oman henkilöstön pätevyyttä, nykyisen sisäisen tarkastuksen tehokkuutta, mahdollisen palveluntarjoajan resursseja, ulkoistamisen vaikutuksia kustannuksiin sekä nykyisen sisäisen tarkastuksen henkilöstön tulevaisuuteen, mikäli sisäinen tarkastus ulkoistetaan. Tämä malli ohjeisti myös sisäisen tarkastuksen ulkoistamiseen eikä antanut välineitä muiden vaihtoehtojen tarkasteluun.

Sarkins ja Seol (2005) toivat puolestaan artikkelissaan esille sisäistä tarkastusta suorittavan henkilön pätevyyden ja osaamisen tärkeyden. He loivat Saatyn vuonna 1980 tekemää AHP mallia (analytic hierarchy process) hyödyntäen viitekehyksen johdon apuvälineeksi sisäisten tarkastajien rekrytointiin. Mallissa edetään kognitiivisten ja behaviorististen ominaisuuksien ja näiden alatasojen kautta sisäisen tarkastajan valintaan. Tämä malli keskittyi pätevien sisäisten tarkastajien palkkaamiseen, mikä on tärkeässä osassa sisäisen tarkastuksen organisoinnissa, mutta ei ottanut kantaa sisäisen tarkastuksen organisoinnin muihin vaiheisiin. Tässä tutkimuksessa henkilöstön pätevyys nousi myös erittäin tärkeäksi asiaksi niin sairaanhoitopiiriin, kuin sisäisen tarkastuksen teorian kautta, ja osaavan henkilöstön rooli nähtiin erittäin suureksi Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäisen tarkastuksen kannalta. Myös IIA on julkaissut kansainvälisen viitekehyksen sisäisen tarkastuksen työn vaatimasta pätevyydestä. Tässä mallissa pätevyydellä tarkoitettiin yksilön kykyä suorittaa työtehtävä kunnolla tietämyksensä, taitojensa sekä käytöksensä avulla. Viitekehys tarjoaa ohjeistuksen sisäisten tarkastajien yksilöllisten pätevyyden tunnistamiseen, arvioimiseen sekä kehittämiseen. Mallissa esitettiin kymmenen ydinosaamisen aluetta, jotka oli jaoteltu joka työtasolle, sisäisen tarkastuksen henkilöstöstä johtoon. (IIA 2013.) Tämä malli tarjosi vielä yksityiskohtaisemman lähestymistavan sisäisten tarkastajien pätevyyteen ja otti myös kantaa johdon osaamiseen.

Harrison (2015) on puolestaan luonut yhdeksän kohdan mallin, joka esittää käytännön askeleet, joita organisaation tulisi seurata perustaessaan sisäisen tarkastuksen toimintoa tai vastaavaa valvontamekanismia. Askeleet olivat kansainvälisten sisäisen tarkastuksen standardien huomioiminen, sisäisen tarkastuksen odotusten selventäminen ylimmän johdon kanssa, sisäisen tarkastuksen perustamiskirjan luominen, sisäisen tarkastuksen laajuuden määrittäminen, alustavan riskienarvioinnin luominen, budjetin ja resurssien arviointi, sisäisen tarkastuksen suunnitelman luominen, tarkastussuunnitelman toteuttaminen ja laadunvalvontaprosessin luominen. Tässä mallissa oli paljon samoja elementtejä kuin tässä Pro gradussa luodussa päätöksentekomallissa mutta Harrisonin mallissa ei ole otettu huomioon ulkopuolisen palveluntarjoajan käyttöä. Mallissa mainitaan, että pienimmille yrityksille sisäisen tarkastuksen yksikön luominen ei välttämättä ole kustannustehokasta, jolloin toiminto voidaan ulkoistaa, mutta laajemmin ulkoistamisen tai osittaisen ulkoistamisen vaihtoehtoja ei tarkastella.

Del Vechio ja Clinton (2003) käsittelivät tutkimuksessaan sisäisen tarkastuksen osittaista ulkoistamista ja jakoivat sisäisen tarkastuksen osittaisen ulkoistamisen (co-sourcing) kolmeen alaluokkaan: (1.) internal co-sourcing, (2.) univendor co-sourcing sekä (3.) multivendor co-sourcing. Tätä jaottelua käytettiin myös tässä Pro gradussa luodussa mallissa. Del Vechion ja Clintonin luoma kuvio (kuvio 5) mainitsee kaikki sisäisen tarkastuksen vaihtoehtoiset tavat ja he käsittelevät artikkelissaan lyhyesti myös organisaation sisäisesti järjestettyä tarkastusta ja ulkoistamista. He eivät kuitenkaan kä-

sitelleet sisäisen tarkastuksen organisointia kokonaisuutena ja käyneet läpi kaikkia tärkeitä askelia.

Tässä tutkimuksessa oli siis tarkoituksena täyttää aukko kokonaisvaltaisesta sisäisen tarkastuksen päätöksentekomallista. Tässä tutkimuksessa luodussa mallissa käsiteltiin tärkeimmät kohdat sisäisen tarkastuksen organisoinnista ja otettiin huomioon kaikki vaihtoehdot järjestämistavat ja punnittiin niiden hyötyjä ja haittoja. Edellä mainitut mallit ja tutkimukset sisälsivät tiivistetympiä näkökulmia sisäisen tarkastuksen organisoinnin eri osa-alueisiin ja tässä tutkimuksessa pyrittiin huomioimaan näiden tutkimusten hyvät puolet. Tutkimuksen case-organisaationa toimi Satakunnan sairaanhoitopiiri ja päätöksentekomalli luotiin tämän organisaation vaatimukset huomioon ottaen.

6.2 Tutkimuksen yleistettävyys

Tässä tutkimuksessa luotua päätöksentekomallia voidaan pääosin soveltaa myös muissa organisaatioissa niin julkisella kuin yksityiselläkin sektorilla, sillä sisäinen tarkastus koostuu pääosin samoista osista kaikissa organisaatioissa ja sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja voidaan noudattaa yksityisellä ja julkisella sektorilla. Kuntalain viimeisimmässä muutoksessa myös todettiin, että sisäinen tarkastus kunnallisella sektorilla tulisi järjestää ammattistandardeja noudattaen. Tarkastuskohteet ovat erilaisia erilaisissa organisaatioissa ja yksityisellä ja julkisella sektorilla eroavaisuutta tuovat lähtökohdat ja tavoitteet, joita organisaatioiden toiminnalla on. Yksityisellä sektorilla toimintaa ohjaa voiton tavoittelu ja julkisella puolella palvelujen tuottaminen kansalaisille. Julkisella puolella toimitaan julkisella rahoituksella, jolloin toiminta on julkista ja tiedontarve on suuri. Toimintaa ohjaavat myös useat lait ja määräykset. Itse tarkastus suoritetaan kuitenkin samoja menetelmiä käyttäen ja päätökset tarkastuskohteista tehdään mahdollisia riskejä arvioiden. Ainoa kohta päätöksentekomallissa, jonka merkitys eroaa selkeästi yksityisen ja julkisen sektorin välillä, on kilpailutus. Kunnallisella puolella määrätyn arvon ylittävät hankinnat on lain mukaan pakko kilpailuttaa ja kilpailutus on tehtävä tarkkojen vaatimusten mukaan. Kilpailutus on erittäin tärkeä vaihe myös sisäisen tarkastuksen kannalta, sillä huolimattomasti laadittu tarjouspyyntö voi aiheuttaa sisäisen tarkastuksen epäonnistumiseen. Yksityisellä sektorilla kilpailutus ei ole pakollista mutta myös siellä hankinnat voidaan, ja ne myös kannattaa, kilpailuttaa parhaan hinnan saavuttamiseksi. Yksityisellä puolella tämä osio ei kuitenkaan ole yhtä merkittävässä osassa sisäisen tarkastuksen organisoinnin kannalta kuin julkisella puolella. Jatkotutkimusmahdollisuutena tämän tutkimuksen aihealueesta voisi olla yksityis-

kohtaisemman kaavion rakentaminen, jossa sisäisen tarkastuksen järjestäminen kuvailaan Suomen sairaanhoitopiireissä yleensä. Vastaavasti samanlaisen kaavion voisi luoda vastaavankokoisista yksityisen sektorin yritysten sisäisestä tarkastuksesta ja vertailla julkisen ja yksityisen sektorin sisäisen tarkastuksen eroja käytännössä.

Lopuksi haluaisin vielä kiittää Satakunnan sairaanhoitopiiriä ja Porin tarkastustoimea mukanaolosta ja tämän tutkimuksen mahdollistamisesta.

LÄHTEET

- Abbott, L. – Parker, S. – Peters, G. – Rama, D. (2006) Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes - Oxley Act: Evidence From Internal Audit Outsourcing, *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 4, 803-835.
- Abdolmohammadi, M. (2013) Correlates of Co-Sourcing/Outsourcing of Internal Audit Activities, *Auditing: A Journal of Practise & Theory*, Vol. 32, No. 3, 69-85.
- Aldhizer, G. & Martin, D. (2003) Co-sourcing: An Alternative to out-sourcing. *The CPA Journal*, August, 38-42.
- Ahlawat, S. & Lowe, J. (2004) An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, No. 2, 147-158.
- Anderson, U. & Chapman, C. (2002) *Implementing the Professional Practices Framework*. The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs.
- Anttiroiko, A. – Haveri, A. – Karhu, V. – Ryyänen, A. – Siitonen, P. (2003) *Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet*, Tampereen yliopistopaino Oy, Tampere.
- Bailey, A. – Gramling, A. – Ramamoorti, S. (2003) *Research Opportunities in Internal Auditing*, Institute of Internal Auditor's Research Foundation, Florida.
- Berber, N. – Ikonov, D. – Pasula, M. – Radosevic, M. – Vugdelija, V. (2012) Internal Audit of Compensations in and Benefits: Tasks and Risks in Production Systems, *Inzinerine Ekonomika – Engineering Economics*, Vol. 23, No. 4, 414-424.
- Bostwick, W. & Byington, R. (1997) Outsourcing of Internal Audit: Concerns and Opportunities, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol. 8, No. 4.
- Caplan, D. & Kirschenheiter, M. (2000) Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, No. 3, 387-428.

- Caplan, D. – Janvrin, D. – Kurtenbach, J. (2007) Internal Audit Outsourcing: an Analysis of Selfregulation by the Accounting Profession, *Reseach in Accounting Regulation*, Vol. 19, 3-34.
- Carsello, J. – Hemarson, D. – Ragnuhandan, K. (2005) Changes in Internal Auditing in During the Time of the Major US Accounting Scandals, *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 3, 117-127.
- Chadwick, W. (2000) Keeping Internal Auditing In-house, *Internal Auditor*, June 2000, 88.
- Cho, D. – Chu, W. – Dyer, J. (1998) Strategic Supplier Segmentation: The Next Best Practise in Supply Chain Management, *California Management Review*, Vol. 40, No. 2, 57-77.
- Clarke, A. & Mumby, K. (2000) Co-Sourcing VS. Contracting Internal Audit, *Management*, Vol. 47, No. 10, 30-32.
- Clinton, B. D. & Del Vechio, S. (2003) Co-sourcing and Other Alternatives in Acquiring Intrrnal Audit Services, *Internal Auditing*, Vol. 18, May/June, 33-39.
- Coram, P. – Ferguson, C. – Moroney, R. (2008) Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud, *Accounting and Finance*, No. 48, 543-559.
- Cordon, C. & Heikkilä, J. (2002) Outsourcing: A Core or Non-Core Strategic Management Decision?, *Strategic Change*, Vol. 11, No. 4, 183-193.
- Davidson, B. – Desai, N. – Gerard, G. (2013) The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function, *Journal of Information Systems*, Vol. 24, No. 1, 41-59.
- Desai, N. – Gerard, G. – Tripathy, A. (2011) Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors, *Auditing: A Journal of Practise and Theory*, Vol. 30, No. 1, 149-171.

- DeZoort, T. – Houston, R. – Peters, M. (2001) The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgements and Decisions, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 18, No. 2, 257-281. .
- Dolan, M. & Moran, J. (2013) Internal Audit, Luxury or Necessity?, *Accountancy Ireland*, Vol. 45, No. 5, 42-43.
- Dyer, J. & Singh, H. (1998) The Relational View: Cooperative Strategy and Sources of Interorganizational Competitive Advantage, *Academy of Management Review*, Vol. 23, No. 4, 660-679.
- Ernst & Young (2005) *Trends in Finnish Internal Auditing*.
- Glover, S. – Prawitt, D. - Wood, D. (2008) Internal Audit Sourcing Arrangement and the Exyernal Auditor's Reliance Decision, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25, No. 1, 193-213.
- Görg, H. – Hanley, A. – Strobl, E. (2004) *Outsourcing, Foreign Ownership, Exporting and Productivity: An Empirical Investigation with Plant Level Data*. Research paper No. 2004/08. University of Nottingham, Nottingham, U.K.
- Harrison, M. (2015) Implementing the 2014 Changes to Internal Audit, *Governance Directions*, Vol. 67, No.1, 38-41.
- Henderson, D. – Kotb, A. – Sangster, A. (2014) E-Business Internal Audit: the Elephant Is Still in the Room, Vol. 15, No.1, 43-63.
- Holopainen, A. - Koivu, E. – Kuuluvainen, A. – Lappalainen, K. – Leppiniemi, J. – Mikola, M. – Vehmas, K. (2006) *Sisäinen tarkastus*, Tietosanoma Oy, Tallinna
- Holopainen, A. – Koivu, E. – Kuuluvainen, A. – Lappalainen, K. – Leppiniemi, J. - Mikola, M. – Vehmas, K. (2013) *Sisäinen tarkastus*, Tietosanoma Oy, Tallinna.
- IIA (2004) Practise Advisory 2130 – 1: Role of the Internal Audit Activity and Internal Auditor in the Ethical Culture of an Organization.
- IIA (2006) Internal Audit Outsourcing, Insourcing and Shared Services.

IIA (2008) 10 Steps to Effective Co-Sourcing of Internal Audits, *Accounting Today*, Vol. 22, No. 14, 12-12.

IIA (2013) The IIA's Global Internal Audit Competency Framework.

Jackson, R. (2007) Today's Internal Auditor, *Internal Auditor*, Vol. 64, No. 6, 38-42.

Jackson, R. (2014) 2015 The Year Ahead. *Internal Auditor*, Vol. 71, No. 6, 30-35.

Kananen, H.- Korhonen, M. – Sovasto, J. (2013) Askel kohti laadukkaampaa sisäistä tarkastusta, *Syynissä*, syyskuu, 8-9.

Kasanen, E. – Lukka, K. – Siitonen, A. (1991) Konstruktiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä, *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 40, No. 3, 301-327.

Kiviaho, M. (2014) Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä, *Syynissä*, No. 1, 5-5.

KPMG (2001) Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Edita, Helsinki

KPMG (2005) *Corporate governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta*, Edita, Helsinki.

Kuntayhtymät

<<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/laki/hallintojuridiikka/kuntien-yhteistoiminta/kuntayhtymat/Sivut/default.aspx#Kuntayhtym%c3%a4n%20hallintomallit>>, 3.10.2014

Kuuluvainen, A. (2001) Sisäinen tarkastus omana vai ostopalveluna? *Tilintarkastus – Revision*. No. 6, 25-29.

Miles, E. – Martens, F. – Nottingham, L. – Steinberg, N. (2004) *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway.

Mol, M. (2007) *Outsourcing – Design, Process, and Performance*, Cambridge University Press, Cambridge.

Piekkola, L. & Pihkala (2003) Kunnat ja ostopalvelut, *Kuntatyönantaja*, No. 1, 32-34.

Porter, M. (1998) On Competition, *Harvard Business School Press*.

Satakunnan sairaanhoitopiiri,

<http://www.satshp.fi/tietoameista/organisaatio/Documents/Organisaatiokaavio%202015.pdf#search=organisaatiokaavio>, viitattu 21.08.2015.

Schneider, A. (2008) Outsourcing Internal Auditing, *Internal Auditing*, Vol. 23, No. 6, 16-25.

Seaberg, G. (1996) Smartsourcing, *Internal Auditor*, Vol. 53, No. 6, 60-65.

Seol, I. & Sarkis, J. (2005) A Multi-attribute Model for Internal Auditor Selection, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, 876-892.

Stanciu, V. (2012) Fraud, A Growing Problem – Can We Migtate It? *Scientefic Annals of the Alexandru Ioan Cuza*. University of Iasi Economic Sciences, Vol. 59, No. 1, 79-94.

Sisäiset tarkastajat ry (2008) *Eettiset säännöt, Standardien käännös*, 1-4.

Sisäiset tarkastajat ry (2012) *Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit, Standardien käännös*, 1-31.

Sisäiset tarkastajat ry (2013) *Syynissä – Luottamus, Syynissä*, No. 2, 3.

Sisäiset tarkastajat ry, Sisäinen tarkastus kunnissa,

<https://theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/ebeds/sisaisettarkastajatstructure/Kuntasektorin_esittely_25.10_versio.pdf>, viitattu 26.3 2015.

Työ- ja elinkeinoministeriö,

<https://www.tem.fi/kuluttajat_ja_markkinat/julkiset_hankinnat
3.2.2015>

Muut lähteet:

Porin kaupungin tarkastustoimisto (2011) *Mitä tarkastustoimi tekee?*

Satakunnan sairaanhoitopiiri (2011) Tarkastusmuistio.

Satakunnan sairaanhoitopiiri, Yhtymähallitus (2012a) *Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäisen tarkastuksen ja johdon konsultoinnin järjestäminen toimikaudeksi 2013-2016 ja optiokausi.*

Satakunnan sairaanhoitopiiri (2012b) Säädöskokoelma - *Tarkastussääntö.*

Satakunnan sairaanhoitopiiri (2012c) *Tarkastusmuistio.*

Satakunnan sairaanhoitopiiri (2013a) *Säädöskokoelma - Hyvä johtamis- ja hallintotapa; Sisäinen valvonta ja riskienhallinta Satakunnan sairaanhoitopiirissä 1.1.2014 lukien.*

Satakunnan sairaanhoitopiiri, Yhtymävaltuusto (2013b) *Pöytäkirjanote – Satakunnan sairaanhoitopiirin hyvä johtamis- ja hallintotapa; Sisäinen valvonta ja riskienhallinta 1.1.2014 lähtien.*

Satakunnan sairaanhoitopiiri (2013c) *Tarkastusraportti.*

Satakunnan sairaanhoitopiiri (2014), *Sisäisen tarkastuksenvuosisuunnitelma.*

BDO Auditor Oy (2013) Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma vuodelle 2013

BDO Auditor Oy (2014) Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma vuodelle 2014

Haastattelut:

Satakunnan sairaanhoitopiirin revisori ja talousjohtaja, 7.10.2014.

Satakunnan sairaanhoitopiirin revisori ja talousjohtaja, 13.5.2015

LIITE 1

Haastattelu Pro Gradu –tutkimukseen

7.10.2014

Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäinen tarkastus

Talousjohtaja

Reviisori

1. Sisäisen tarkastuksen suunnittelu
 - Millainen on suunnitteluprosessi ja miten se etenee?
 - Mitkä osapuolet ovat mukana suunnittelussa?
 - Mikä on kuntayhtymän kaupunkien osuus? Mitä velvoitteita/rajoituksia kunnilta tulee?
 - Mitä asioita suunnittelussa tulee ottaa huomioon?
 - Mitkä asiat vaikuttavat tarkastuksen kohteiden valintaan?
 - Miten ulkopuolinen palveluntarjoaja valitaan?
 - Mitkä asiat ovat erityisesti tärkeitä juuri sairaanhoitopiirin sisäisessä tarkastuksessa? (esim. toimialan vaikutus)
 - Miten budjetti vaikuttaa?
2. Sisäisen tarkastuksen suorittaminen
 - Miten tarkastus suoritetaan?
 - Miten aineistoa kerätään?
 - Ketkä suorittavat tarkastuksen?
 - Paljon tarkastukseen käytetään aikaa?
 - Mikä on sairaanhoitopiirin oman henkilöstön osuus ja mikä ulkopuolisen palveluntarjoajan osuus?
3. Tulosten raportointi
 - Mitä raportointi sisältää?
 - Kuinka laajaa on raportointi?
 - Raportointi tarkastuksen aikana?
 - Raportointi tarkastuksen jälkeen?
4. Jälkiseuranta
 - Tehdäänkö jälkiseurantaa? Miten tehdään?
 - Miksi tehdään/miksi ei tehdä?
 - Kuka suorittaa jälkiseurannan?
5. Riskit
 - Mitä riskejä Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäiseen tarkastukseen liittyy?
 - Miten riskejä ehkäistään?

LIITE 2

Haastattelu Pro Gradu –tutkimukseen

13.5.2015

Tämän kyselyn tarkoituksena on testata tutkimuksessa luodun päätöksentekomallin soveltuvuutta Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäisen tarkastuksen järjestämiseen.

1. Voisiko sisäisen tarkastuksen päätöksentekomallia tai sen osaa käyttää apuna Satakunnan sairaanhoitopiirin sisäisen tarkastuksen järjestämisen päätöksentekoon?
 - Miksi?
 - Miksi ei?
 - Jos vain tiettyjä osia voi käyttää, niin miksi ja mitä nämä osat ovat?
 - o esim. kunnallisen puolen päätöksenteon vaikutukset, lait, asetukset..
2. Mitä hyvää mallissa on? Voit arvioida jokaista osiota erikseen.
3. Mitä kehitettävää mallissa on?
4. Mitä ajatuksia/mietteitä mallista heräsi?
5. Onko sairaanhoitopiirin sisäisessä tarkastuksessa mielestäsi jotain kehitettävää?