



<input type="checkbox"/>	Kandidaatintutkielma
<input checked="" type="checkbox"/>	Pro gradu -tutkielma
<input type="checkbox"/>	Lisensiaatintutkielma
<input type="checkbox"/>	Väitöskirja

Oppiaine	Laskentatoimi ja rahoitus	Päivämäärä	20.4.2020
Tekijä(t)	Tommi Reinikka	Sivumäärä	129 + liitteet
Otsikko	Sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan edistäminen suurissa kunnissa		
Ohjaaja(t)	KTT Erkki Vuorenmaa		

Tiivistelmä

Sisäisen tarkastuksen toiminto auttaa kuntaorganisaation ylintä poliittista johtoa ja viranhaltijajohtoa vastaamaan niille kuuluvaan valvontavelvoitteeseen toteuttamalla kuntaorganisaatiossa arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, jonka avulla pyritään varmistumaan siitä, että kunnan toiminta on tuloksellista – asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa ja väärinkäytöksiä sekä huonoja käytäntöjä saadaan ehkäistyä. Tämän tutkielman tarkoituksena ja tavoitteena oli tuottaa uutta tietoa siitä, miten suurissa kunnissa ylimmän johdon tukena toimivan ja valvontavelvoitteessa avustavan sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan edellytykset tarkasteluhetkellä toteutuvat, ja miten toimimalla sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellista toimintaa voidaan suurissa kunnissa edistää. Tämän ohella tutkittiin myös sitä, löytyykö tutkimusaineistosta selittäviä tekijöitä sille, miksi toisessa kunnassa sisäisen tarkastuksen toimintaedellytykset ovat toista kuntaa paremmat.

Tutkielman empiirinen tutkimusaineisto kerättiin sähköisesti internet-kyselynä Webropol-ohjelmalla laaditulla kyselylomakkeella. Kysely osoitettiin suurten kuntien sisäisten tarkastusten johdolle ja vastuuhenkilöille. Tutkimusaineiston analysointi toteutettiin yhdistämällä määrällistä ja laadullista tutkimusotetta. Tutkimusaineistosta nousi esiin kaksi eri tekijää, jotka tämän tutkielman tutkimustulosten perusteella näyttävät selittävän sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytysten toteutumista suurissa kunnissa. Tutkimustulokset osoittavat, että mitä parempi tunnettuus ja tietämys sisäisestä valvonnasta vastuussa olevilla tahoilla on sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä, ja mitä paremmin yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastustoiminnon ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien tahojen välillä toimii, sitä paremmaksi toimintaedellytykset näyttävät muodostuvan eri tuloksellisuustekijöillä mitattuna. Toinen keskeinen johtopäätös tämän tutkielman tutkimustulosten perusteella on, että sisäisen tarkastustoiminnon koko henkilöstömäärällä mitattuna ei näytä määrittävän sitä, millaiseksi sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytykset koetaan. Sen sijaan suuri kuntakoko näyttää selittävän sisäisen tarkastustoiminnon paremmiksi koettuja toimintaedellytyksiä. Suurten kuntien joukosta suurimmilla, yli 200 000 asukkaan kunnilla, on tämän tutkielman tutkimustulosten perusteella keskimäärin parhaat edellytykset toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa. Kunnan hyvä taloustilanne vaikuttaa myönteisesti toiminnon toimintaedellytyksiin.

Avainsanat	Sisäinen tarkastus, Sisäinen valvonta, Kunta, Tuloksellisuus, Kehittäminen
------------	--





**TURUN
YLIOPISTO**
Kauppakorkeakoulu

**SISÄISEN TARKASTUKSEN TULOKSELLISEN
TOIMINNAN EDISTÄMINEN SUURISSA
KUNNISSA**

Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma

Laatija:
Tommi Reinikka

Ohjaaja:
KTT Erkki Vuorenmaa

20.4.2020
Pori

The originality of this thesis has been checked in accordance with the University of Turku quality assurance system using the Turnitin OriginalityCheck service.

Sisällys

1	JOHDANTO	9
1.1	Johdatus tutkielman aiheeseen ja aiheen motivointi.....	9
1.2	Tutkielman tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset.....	14
1.3	Tutkielman metodologia ja metodit	16
1.4	Tutkielman rakenne	21
2	VALVONTA JA TARKASTUSTOIMINTA KUNNALLISHALLINNOSSA	22
2.1	Kuntien valvonta.....	22
2.1.1	Ulkoisen valvonta	23
2.1.2	Sisäinen valvonta.....	30
2.2	Valvonnan ja tarkastustoiminnan sääntely kuntasektorilla	32
2.3	Sisäisen tarkastuksen määritelmä ja tehtävät.....	35
2.4	Sisäisen tarkastuksen järjestäminen kunnissa.....	37
2.5	Sisäisen tarkastuksen tuottama lisäarvo.....	39
2.6	Sisäiseen tarkastukseen ja tarkastajaan kohdistuvat vaatimukset.....	41
3	TULOSELLINEN SISÄINEN TARKASTUS	46
3.1	Tuloksellisuuden määritelmä.....	46
3.2	Resurssit ja tuloksellisuus	48
3.3	Tuloksellisen toiminnan edellytykset	49
3.4	Toiminnan tuloksellisuuden arviointi	56
4	SISÄINEN TARKASTUSTOIMINTO SUURISSA KUNNISSA	61
4.1	Tutkimuskohde ja -aineisto.....	61
4.2	Sisäisen tarkastuksen organisointi ja tunnettuus kuntaorganisaatioissa ..	64
4.3	Sisäisen tarkastuksen taloudelliset resurssit ja henkilöstöresurssit.....	68
4.4	Sisäisen tarkastuksen tehtävien toteuttaminen	74
4.5	Tuloksellisuustekijöiden toteutuminen suurissa kunnissa – kuntien välinen vertailu	83
4.6	Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus ja tuleva kehitys.....	90

4.6.1	Tuloksellisuuden määritelmä	90
4.6.2	Toimintaympäristön asettamat haasteet sisäisen tarkastuksen toiminnalle	93
4.6.3	Sisäisen tarkastuksen toimintaedellytysten ja tuloksellisuuden kehittäminen	100
4.6.4	Sisäisen tarkastustoiminnan tulevaisuus	103
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	106
5.1	Tuloksellisen toiminnan edellytysten toteutuminen	106
5.2	Sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisuuden edistäminen	108
5.3	Tutkielman yhteenveto ja jatkotutkimusaiheet	114
	LÄHTEET	119
	LIITTEET.....	130
	Liite 1. Kyselyn saatekirje	130
	Liite 2. Kysely suurten kuntien sisäisen tarkastuksen johdolle ja vastuuhenkilöille.....	131
	Liite 3. Taulukoissa 26, 27 ja 28 käytetty pisteytys.....	141

KUVIOT

Kuvio 1	Tutkimusongelman jäsentyminen	16
Kuvio 2	Kunnan valvontaan liittyvät tahot	23
Kuvio 3	Sisäisen tarkastuksen työtä ohjaava ammatillinen ohjeistus.....	41
Kuvio 4	Käsitemalli sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavista asioista ja tekijöistä kunnallishallintoon sovellettuna.....	53

TAULUKOT

Taulukko 1	Sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan tehtävien erot	45
Taulukko 2	Tuloksellisuusmittauksen käyttökohteet.....	59
Taulukko 3	Kyselyyn vastanneet kunnat kuntakokoluokittain.....	62
Taulukko 4	Kyselyyn vastanneiden henkilöiden tehtävänimikkeet.....	62
Taulukko 5	Vastanneiden henkilöiden kokemus sisäisen tarkastuksen tehtävistä	63
Taulukko 6	Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärät kyselyyn vastanneissa kunnissa	64
Taulukko 7	Ostopalvelujen käyttö oman sisäisen tarkastustoiminnan ohella	65
Taulukko 8	Sisäisen tarkastuksen toiminnan ja tehtävien tunnettuus kunnan luottamushenkilöiden keskuudessa	66
Taulukko 9	Sisäisen tarkastuksen toiminnan ja tehtävien tunnettuus kunnan eri toimialoilla johtavien viranhaltijoiden ja esimiesten keskuudessa.....	67
Taulukko 10	Sisäisen tarkastuksen toiminnan ja tehtävien tunnettuus kunnan eri toimialojen henkilöstön keskuudessa.....	68
Taulukko 11	Sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuudet sen omaan vuosibudjettiin..	69
Taulukko 12	Sisäisten tarkastusten arvioitu budjettiresurssikehitys lähitulevaisuudessa..	70
Taulukko 13	Sisäisen tarkastuksen vuosibudjetin riittävyys.....	71
Taulukko 14	Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärän riittävyys	72
Taulukko 15	Sisäisen tarkastajan rekrytointi	73
Taulukko 16	Sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnon merkitys	74
Taulukko 17	Sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuus sen tarjoamien palvelujen laajuuteen	75

Taulukko 18 Sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteiden ja -metodien valinta.....	76
Taulukko 19 Sisäisen tarkastuksen tiedonsaanti tarkastettavilta kohteilta.....	77
Taulukko 20 Sisäisen tarkastuksen antamien suositusten noudattaminen	78
Taulukko 21 Sisäisen tarkastuksen osaamisen hyödyntäminen	78
Taulukko 22 Tarkastettavien kohteiden suhtautuminen sisäisen tarkastuksen tekemään työhön	79
Taulukko 23 Tarkastettavien kohteiden suhtautuminen arviointi- ja varmistuspalveluihin sekä konsultointipalveluihin.....	80
Taulukko 24 Yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen välillä.....	81
Taulukko 25 Yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastuksen ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen välillä.....	82
Taulukko 26 Tuloksellisuustekijöiden toteutuminen yksittäisissä kunnissa.....	84
Taulukko 27 Tuloksellisuustekijöiden toteutuminen eri kuntakokoluokissa	87
Taulukko 28 Tuloksellisuustekijöiden keskimääräinen toteutuminen kaikissa kunnissa	89
Taulukko 29 Sisäisen tarkastuksen toimintaedellytysten ja tuloksellisuuden kehittäminen nykytilanteessa	100

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus tutkielman aiheeseen ja aiheen motivointi

Kunnat ovat merkittäviä taloudellisia toimijoita alueellaan. Ne ovat vastuussa monien yhteiskunnallisesti tärkeiden palvelujen järjestämisestä ja siinä samalla työllistävät suuren määrän ihmisiä. Kunta itse on monesti kunnan suurin työnantaja tai vähintäänkin suurimpien työnantajien joukossa. Sviilin (2015, 7) mukaan suuret kuntakonsernit ovat myös koko kansantalouden kannalta merkittäviä toimijoita. Yli 50 000 asukkaan kunnat toimivat huomattavina ja tärkeinä omistajina tytäryhtiöissä, joiden yhteenlaskettuun konsernitaseeseen on kertynyt varoja lähes 45 miljardia euroa. Yli 50 000 asukkaan kuntien taseissa on lähes 600 tytäryhtiötä, ja osakkuusyhtiöitäkin on melkein 1000. (Remes 2015, 10.) Tällaisten suurten monitoimialaorganisaatioiden johtamis- ja hallinto- sekä riskienhallinta- ja valvontaprosessit ovat nykyään niin monimutkaisia ja vaativia, että näiden organisaatioiden johto tarvitsee tuekseen erityisiä asiantuntijoita voidakseen kantaa vastuunsa tavoitteiden täyttämistä ja velvoitteisiin vastaamisesta. Tässä työssä johtoa avustavat sisäiset tarkastajat, jotka arvioivat, onko organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmä tarkoituksenmukainen, onko organisaation prosessit järjestetty niin, että ne toimivat tehokkaasti ja tarkoituksenmukaisesti, onko organisaation raportointi riittävää, luotettavaa ja ajantasaista sekä toimitaanko organisaatiossa säädöksiä noudattaen. Sisäisten tarkastajien tekemän työn myötä pyritään varmistumaan siitä, että päätetyt strategiset sekä operatiiviset tavoitteet on mahdollista saavuttaa. (Kuuluvainen 2013a, 17–18.)

Alati muuttuva toimintaympäristö asettaa edelleen kasvavia vaatimuksia valvonta-toiminnalle kunnissa. Toimintaympäristön muutosten vuoksi riskit ovat lisääntyneet ja monimuotoistuneet ja sisäisen valvonnan tarve kunnissa on kasvanut. Yksi merkittävä tekijä valvontatarpeen kasvun taustalla on kuntien tehtävien organisointitapojen monipuolistuminen. (HE 24/2012.) Palveluja järjestäessään kunnat toimivat nykyään verkostomaisesti – oman tuotannon ohella palveluja hankitaan markkinoilta sekä muodostetaan kuntien kesken yhteistoimintaorganisaatioita ja yksityisoikeudellisia yhteisöjä palveluja tuottamaan (Remes 2015, 11). Nykytilanteessa ei ole lainkaan epätavallista, että suuri osa kunnan vastuulla olevista tehtävistä toteutetaan muun toimijan kuin peruskunnan toimesta. Kunta toimii palvelun järjestäjänä, mutta itse palvelun toteutus hoidetaan peruskunnasta erillisessä organisaatiossa. Näiden organisointitapojen

muutosten myötä huomattava osa kunnan taloudesta on voinut yksittäisessä kunnassa siirtyä peruskunnan ulkopuolelle. Samalla myös huomattava osa tällaisen kunnan veloista on voinut siirtyä peruskunnan ulkopuolisiin konserniyhtiöihin. (HE 24/2012.) Valvonta on tämän kehityksen myötä vaikeutunut. Valvontavastuuta kunnat eivät voi kuitenkaan ulkoistaa organisointitapoja muuttamalla, vaan kunta on aina vastuussa järjestämiensä palvelujen tuottamisen valvonnasta. Sillä, tuottaako kunta palvelun itse, yhteistyössä muiden kuntien kanssa, vai hankkiiko kunta palvelun ulkopuoliselta palveluntuottajalta ostopalveluna, ei ole merkitystä vastuun toteutumisen kanssa. (Kuntalaki 10.4.2015/410.)

Kuntapalvelujen järjestämis- ja tuottamistapojen monimuotoistuminen vaatii kunnilta aiempaa enemmän paneutumista muutosten aiheuttamiin haasteisiin ja ymmärrystä uusiin toimintamalleihin sisältyvistä riskeistä. Riskit, joita kuntien, kuntayhtymien ja kuntakonsernien toimintaan kohdistuu, ovat monesti toteutuessaan vaikutuksiltaan laaja-alaisia ja taloudellisesti merkittäviä. (Kiviaho ym. 2014, 3.) Lähes kaikkeen kunnan toimintaan kohdistuu monenlaisia riskejä. Näitä riskejä voidaan jakaa esimerkiksi toiminnallisiin riskeihin, taloudellisiin riskeihin ja omaisuusriskeihin. Riskejä voidaan luokitella myös strategisiin, operatiivisiin ja perinteisiin vahinkoriskeihin. Osa kuntaan kohdistuvista riskeistä tulee kuntaorganisaation sisältä ja osa kuntaorganisaation ulkopuolelta. (HE 24/2012.) Valvonnalla ja riskienhallinnalla pyritään ennakoimaan riskejä, varautumaan niiden toteutumiseen ja ehkäisemään niitä. Sekä kuntaorganisaatiolle itselleen että koko kuntayhteisölle kuntalaisineen epätoivottavat ja vahingolliset tapahtumat toteutuessaan voivat olla merkittäviä niin taloudellisesta näkökulmasta kuin myös turvallisuusnäkökulmasta. Pahimmillaan riskien aktualisoituessa ne voivat vaarantaa ihmisten hengen ja terveyden. Näin voi käydä esimerkiksi kunnan sosiaali- ja terveystoimialalla.

Suurista kunnista löytyy useita esimerkkitapauksia menneiltä vuosilta ja aivan lähimenneisyydestä, jolloin vahingollisia tapahtumia on käynyt toteen. Yhteistä näille tapauksille on se, että valvonta ei ole ollut riittävää tai se on ollut puutteellista ja toimimattomaa. Sekä ulkoisia että sisäisiä riskejä on toteutunut. Kuntaorganisaation sisältä tulleita toteutuneita riskejä ovat olleet esimerkiksi korruptioon ja kavalluksiin liittyvät tapaukset (Yle / Malminen 2018; Ilta-Sanomat / Ranta 2015) sekä sosiaali- ja terveydenhuollon asiakastietojen väärinkäytöksiin kuten asiakastietojen luvattomaan katseluun liittyvät tapaukset (Yle / Seppälä 2012) ja eräät tapaukset, joissa salassa pidettäviä sosiaalihuollon asiakirjoja päätyi yleiseen paperinkeräysastiaan kenen vain katseltavaksi (Yle uutiset 2008). Näissä tapauksissa kunnan viranhaltijat, kuntaan työsuhteessa olevat ja kuntapolitiikot ovat syyllistyneet tapauskohtaisesti joko rikokseen, rikkomuksiin tai

laiminlyönteihin. Kuntaorganisaation ulkopuolelta tulleita toteutuneita riskejä ovat puolestaan olleet esimerkiksi tietoverkkoihin ja -järjestelmiin tehdyt hyökkäykset (Yle teksti-tv, 8.7.2019) sekä kuntien hoivapalvelujen ulkoistuksiin liittyneet ongelmat, joissa ostopalvelujen tuottajat ovat rikkoneet sopimuksia ja tämä on näkynyt hoivapalvelujen asiakkaiden kaltoinkohteluna (Kaleva / Turkki 2020).

Seuraavat Ylen uutiset kuvaavat seikkaperäisesti, millaisia sekä organisaation ulkoa että sisältä tulleita riskejä kunnissa on toteutunut, ja mitä vahinkoa ne ovat aiheuttaneet: Ensimmäinen esimerkki koskee organisaation ulkopuolelta tullutta riskiä: *”Keskusrikospoliisi vahvistaa, että Lahden kaupungin tietoverkkoihin on kohdistunut tahallinen hyökkäys kesäkuussa. Kaupungin tietojärjestelmiin tunkeuduttiin laittomasti, minkä jälkeen tekijä tai tekijät ovat toimineet järjestelmässä aktiivisesti ja saaneet aikaan vahinkoa haittaohjelmaa levittämällä. Hyökkäyksen kohteeksi on tämänhetkisten tietojen mukaan joutunut ainakin tuhat laitetta. Epäiltyä rikosta tutkitaan törkeänä tietojärjestelmän häirintänä.”* (Yle teksti-tv, 8.7.2019.) Toinen esimerkki koskee organisaation sisältä tullutta riskiä: *”Poliisi epäilee, että opetusviraston entinen tietohallintopäällikkö tilasi noin yhdeksän miljoonan arvosta älylaitteita, jotka eivät koskaan päätyneet opetusviraston käyttöön. Poliisi epäilee myös, että päällikön esimiehet ovat ottaneet haltuunsa virastolle hankittuja laitteita.”* (Yle / Malminen 2018.) Kuten edellä olevat tapaukset osoittavat, kuntiin kohdistuvat riskit ovat moninaisia ja monen tasoisia, ja ne voivat olla lähtöisin monista eri suunnista ja toteutua monien eri tahojen toiminnan seurauksena. Toteutuneet riskit ja niiden myötä syntyneet epätoivottavat tapahtumat voivat olla niiden aiheuttajien osalta joko tahallisia tai tahattomia tekoja, joista aina kuitenkin, teon taustasyystä riippumatta, aiheutuu haittaa ja vahinkoa kohteelle, johon teko kohdistuu.

Edellä kuvatun kehityksen myötä, jossa kuntien riskit ovat kasvaneet ja toiminnan valvonta on vaikeutunut, kuntien sisäiseen tarkastustoimintoon kohdistuvat odotukset ja vaatimukset ovat myös kasvaneet. Riittävä tarkastus- ja valvontatoiminta on edellytys kunnallishallinnon luotettavalle toiminnalle, lainmukaisuuden varmistamiselle ja kunta-laisten kokonaisedun turvaamiseksi. Se on tärkeää kunnan tavoitteiden ja päämäärien saavuttamiseksi ja kunnan tuloksellisen toiminnan mahdollistamiseksi. Sisäisellä tarkastuksella on tässä kokonaisuudessa tärkeä rooli, sillä sen avulla voidaan vahvistaa sisäistä valvontaa (Rönkkö & Lilja 2016, 27). Tehokkaasti toteutettuna sisäinen valvonta ja riskienhallinta voivat vähentää kuntien kustannuksia, mikä on myös tärkeä asia huomioida tänä kuntatalouden kannalta haastavana aikana (HE 24/2012).

Kiviahon ym. (2014, 42) tekemän tutkimuksen perusteella sisäisen tarkastuksen järjestämisen tehostamiselle on tarvetta kunnissa ja kuntayhtymissä. Kiviahon ym. (2014) peräänkuuluttama kehittämistyö vaatii tuekseen tietoa ja ymmärrystä sisäisen tarkastustoiminnon nykytilasta ja kehittämistarpeista, jotta haluttu tavoitetilä voidaan saavuttaa. Tämä tiedontarve tukee tämänkin tutkielman toteuttamista. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta, toimintaedellytyksiä ja kehittämisenäkökuilua tarkasteleville tutkimuksille nähdään olevan tarvetta ja niiden toteuttamiseen kannustetaan myös laajemmin tiedeyhteisössä. Sisäistä tarkastusta kuntasektorilla tutkineet Rönkkö ja Lilja (2016, 40) ovat todenneet, että ”*tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytyksiä tarkastelevalle tutkimustiedolle on tarvetta*”. Auteron (2013, 42–43) mukaan tuloksellinen toiminta tarkoittaa tietyn tavoitellun aikaansaannoksen saavuttamista, tavoitteen toteutumista halutulla tavalla. Tuloksellisuudella sisäisen valvonnan ja tarkastuksen kontekstissa voidaan ymmärtää ja tarkoittaa asiantilaa, jossa sisäinen tarkastustoiminto kykenee toimimaan tavalla, joka tuottaa organisaatiolle lisäarvoa organisaation johtamisen, valvonnan, riskienhallinnan ja toiminnan kehittämisen näkökulmista, ja jotka edelleen toteutuessaan edistävät organisaation tulostavoitteiden saavuttamista. Tuloksellisen toiminnan edellytyksillä tarkoitetaan sisäisen tarkastuksen käytössä olevia resursseja, erilaisia aineellisia ja aineettomia tekijöitä, jotka mahdollistavat tuloksellisen toiminnan.

Alempiin ja ylempiin korkeakoulututkintoihin kuuluvia opinnäytetutkielmuja lukuun ottamatta suomalainen sisäistä tarkastusta käsittelevä tutkimus on varsin niukkaa. Sisäiseen tarkastukseen kohdistuvan suomalaisen tutkimuksen niukkuutta ovat tuoneet esiin ainakin Jokipii ja Järvinen (2011), jotka artikkelissaan toteavat, että Suomesta puuttuu sisäisen tarkastuksen akateeminen tutkimus. Opinnäytetutkielmuissa on keskitytty tutkimaan muun muassa sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastajan välistä yhteistyötä ja siihen liittyvää toisen tarkastustahon työn hyödyntämistä, sisäistä tarkastusta organisaation johdon tukena ja työväliseenä sekä sisäisen tarkastuksen tarkastusprosessia. Edellä mainittujen aiheiden lisäksi opinnäyteissä on käsitelty sisäisen tarkastustoiminnon perustamista, sisäisen tarkastuksen roolia, merkitystä ja laatua, sisäisen tarkastuksen ja valvonnan merkitystä väärinkäytösriskeihin vastaamisessa ja sisäistä tarkastusta osana hyvää johtamis- ja hallintotapaa. Sisäistä tarkastusta koskevissa opinnäytetöissä tutkimuskohteena julkinen sektori ja siellä erityisesti kuntaorganisaatiot ovat harvinaisempia kuin yksityissektori ja sen yritysorganisaatiot.

Kansainvälistä sisäisen tarkastuksen tutkimusta on saatavilla enemmän, mutta varsinkin julkista sektoria ja vielä erityisesti kuntia koskevaa sisäisen tarkastuksen

tutkimusta ei ole kansainvälisestikään tehty laajasti. Julkisen sektorin sisäistä tarkastusta koskevia tutkimusartikkeleja tutkimustietokannoista etsiessä voi tehdä mielenkiintoisen havainnon. Hakutuloksissa painottuvat artikkelit, jotka on tehty Aasiassa, Lähi-Idässä, Afrikassa ja Itä-Euroopassa. Nämä suomalaisesta näkökulmasta katsottuna varsin erilaiset kulttuurialueet ja yhteiskunnat ovat ylläpidettyinä. Yhtenä selityksenä nimenomaan näillä alueilla tehtävälle sisäisen tarkastuksen tutkimukselle voi olla, että näiden alueiden maissa julkinen hallinto ei kaikilta osin ole vielä kehittynyt länsimaiselle tasolle. Näissä maissa esiintyy enemmän väärinkäytöksiä ja korruptiota julkisten varojen käytössä ja valvonta on vasta kehittymässä. Tämä tilanne voi lisätä tutkimuksellisia intressejä sisäistä tarkastusta kohtaan ja siten selittää osaltaan vilkkaampaa tutkimustoimintaa aiheesta.

Sisäisen tarkastuksen tutkimukselle on runsaasti tarvetta ja etenkin julkista sektoria ja kuntia käsittelevät tutkimukset toisivat lisää arvokasta tietoa sisäisestä tarkastuksesta tällä tärkeällä verorahoitteisella sektorilla. Sisäisen tarkastuksen tutkimukselle on sekä tarvetta että tilausta, jotta alan tutkimusta saadaan kehitettyä eteenpäin ja samalla saatua tutkimustietoa voidaan hyödyntää monissa julkisen sektorin organisaatioissa niiden sisäisten tarkastusten toiminnan kehittämiseksi. Tutkijoiden ohella myös sisäisen tarkastuksen asiantuntijat suomalaisissa kunnissa ovat nostaneet esiin tarpeen sisäistä tarkastusta käsitteleville tutkimuksille. Tämä toive tuli esiin tämänkin tutkielman aineistonkeruun aikana. Tämä tutkielma omalta osaltaan pyrkii pienellä panoksellaan vastaamaan tähän tutkimustarpeeseen.

Rönkkö (2019) tutki yhtenä osana artikkeliväitöskirjaansa sisäisten tarkastajien näkemyksiä eri tuloksellisuustekijöiden merkityksestä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Sisäiset tarkastajat näkivät tutkimuksessa toiset tuloksellisuustekijät tärkeämpinä kuin toiset. Ne olivat sisäisten tarkastajien käsityksen mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan kannalta keskeisemmässä osassa, eli niillä on suurempi vaikutus tuloksellisuuteen. Tässä tutkielmassa taas pyritään tuottamaan uutta tietoa siitä, miten nuo eri tuloksellisuustekijät toteutuvat suurten kuntien sisäisten tarkastusten toiminnassa. Tutkielmassa saadaan suurten kuntien sisäisen tarkastuksen viranhaltijajohdon ja vastuuhenkilöiden näkemys siitä, millä tasolla eri tuloksellisuustekijät suurissa kunnissa ovat. Nykytilan tarkastelun lisäksi tutkitaan sisäisen tarkastuksen viranhaltijajohdon näkemyksiä niistä kehittämistarpeista ja haasteista, joita sisäisen tarkastuksen toimintaan kohdistuu, kun toimintaa halutaan kehittää edelleen tuloksellisemmaksi. Nykyisen tutkimustiedon valossa, kun tiedetään, mistä asioista sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan edellytykset rakentuvat ja tiedetään sisäisen tarkastustoiminnon potentiaali

tuottaa lisäarvoa eli monenlaista hyötyä organisaatiolle, on mielekästä tutkia, minkälainen on sisäisen tarkastustoiminnon nykytila, ja mitkä ovat keskeiset kehittämistarpeet eri organisaatioissa (suurissa kunnissa) tämän toiminnon osalta.

1.2 Tutkielman tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset

Yrityksen taloustiede on yhteiskuntatiede, joka keskittyy yrityselämän tieteelliseen tutkimukseen. Tämän ohella tutkimuskohteena voi olla yrityksen rinnalla tai sijasta myös muut talousyksiköt, kuten esimerkiksi julkisen sektorin virasto tai laitos. (Neilimo & Näsi 1987, 3.) Tässä tutkielmassa tutkimuskohteena ovat suuret, yli 50 000 asukkaan, kunnat. Tällaisia kuntia on Suomessa Kuntaliiton mukaan 21 kappaletta. Näistä kunnista 20 on järjestänyt sisäisen tarkastuksen toiminnon omana toimintanaan ja yksi kunta on ulkoistanut sisäisen tarkastuksen toiminnon kokonaisuudessaan. Tässä tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan pelkästään niitä kuntia, jotka hoitavat sisäisen tarkastuksen tehtävät oman organisaationsa puitteissa ja kunta, joka on ulkoistanut sisäisen tarkastuksen toiminnon, rajataan tämän tutkielman tarkastelujen ulkopuolelle. Kuntia tarkastellaan tutkielmassa anonyymisti.

Tämän tutkielman tarkoituksena on kartoittaa ja kuvailla suurten kuntien sisäisen tarkastustoiminnon nykyisiä toimintaedellytyksiä toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa ja samalla pyritään löytämään keskeisiä asioita ja tekijöitä, joihin panostamalla sisäisen tarkastuksen tuloksellista toimintaa voidaan edelleen tulevaisuudessa edistää. Tutkielman tavoitteena on siten tuottaa tietoa suurten kuntien sisäisen tarkastustoiminnon nykytilasta ja kehittämistarpeista. Nykytilan analysoinnissa tarkastellaan sisäisen tarkastuksen käytössä olevia resursseja. Kosken ja Vakkalan (2007, 32–33) mukaan organisaation resursseilla tarkoitetaan tekijöitä, joita tarvitaan organisaation toiminnassa ja tavoitteiden saavuttamisessa. Heidän mukaansa tällaisia voimavaroja voivat olla toiminnan poliittinen ja toiminnallinen tuki, asiakkaat, työntekijöiden taidot, informaatio, teknologia, taloudelliset resurssit, toimitilat ja yhteistyöverkostot.

Tutkielmassa pyritään myös selvittämään, löytyykö kerätystä tutkimusaineistosta tekijää tai tekijöitä, jotka selittävät sisäisen tarkastuksen toimintaan vaikuttavien tuloksellisuustekijöiden ja edelleen sisäisen tarkastuksen toimintaedellytysten toteutumista eri kunnissa. Eli pyritään selvittämään, onko löydettävissä sellaista tekijää tai tekijöitä, jotka säännönmukaisesti vaikuttavat yhdensuuntaisesti siihen, miten toimintaedellytykset suurissa kunnissa sisäisen tarkastuksen osalta määräytyvät, ja mitkä samalla jakavat suurten kuntien sisäiset tarkastukset toimintaedellytyksiltään selvästi kahteen osaan, parempien

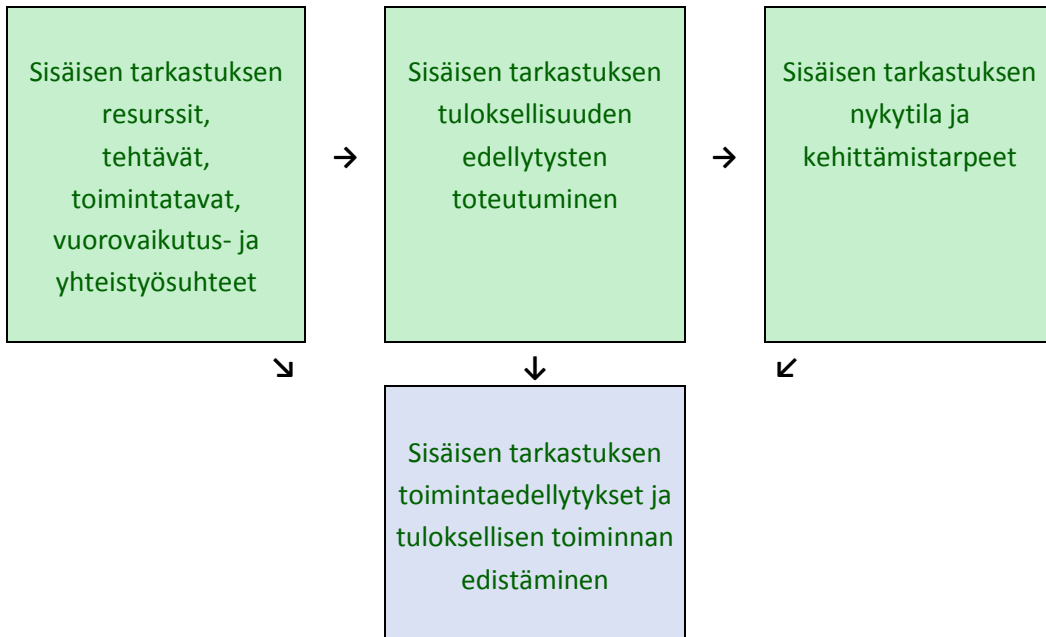
toimintaedellytysten kuntiin ja heikompien toimintaedellytysten kuntiin sisäisen tarkastuksen toimintaedellytysten osalta.

Suurten kuntien sisäisten tarkastusten tuloksellisuustekijöiden ja toimintaedellytysten toteutumisen tarkastelussa on tässä tutkielmassa esitetty kolme tarkastelutasoa. Tarkastelu toteutetaan tarkastelemalla kaikkia kuntia yhdessä yhtenä kokonaisuutena, tarkastelemalla kuntia jakamalla kunnat asukasluvun mukaan kolmeen kuntakokoluokkaan ja tarkastelemalla kuntia yksittäin.

Tutkielma on rajattu koskemaan pelkästään suurten kuntien sisäisen tarkastuksen toimintaa, koska tutkimuskohteena ovat kuntien omat sisäisen tarkastuksen yksiköt ja yhtä kuntaa lukuun ottamatta kaikissa suurissa kunnissa sisäisen tarkastuksen toiminto on järjestetty kunnan omana toimintana. Tämä tutkimusasetelma helpottaa asian tutkimista ja kuntien välistä vertailua. Empiirisen osion aluksi tarkastellaan, miten tutkielman teoriaosuudessa esiin nousseet sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan edellytykset toteutuvat tällä hetkellä suurissa kunnissa. Tarkastelussa hyödynnetään Rönkön ja Liljan (2016) luomaa käsitettä (ks. s. 53) sisäisen tarkastuksen toiminnan edellytyksistä. Empiirinen osio jatkuu tämän jälkeen tutkimalla ja etsimällä tekijöitä, joihin panostamalla sisäisen tarkastustoiminnan tuloksellisuutta voidaan suurissa kunnissa edelleen edistää. Rönkön ja Liljan (2016) käsitteen pohjalta luotiin osa kysymyksistä, jotka esitettiin henkilöille, joilta tutkielman tutkimusaineisto kerättiin, ja joilla pyrittiin vastaamaan ensimmäiseen tutkimuskysymykseen. Tutkielman tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- *Miten tuloksellisuutta luovat edellytykset toteutuvat suurten kuntien sisäisten tarkastusten toiminnassa?*
- *Miten sisäisen tarkastustoiminnan toiminnan tuloksellisuutta edistetään suurissa kunnissa?*

Seuraavalla sivulla oleva kuvio 1 pyrkii jäsentämään ja havainnollistamaan tämän tutkielman tutkimustehtävän lähtökohtaa, tarkasteltavien asioiden keskinäisiä vaikutussuhteita ja pyrkimystä tutkimusongelman ratkaisuun.



Kuvio 1 Tutkimusongelman jäsentäminen

Kuten kuvio 1 osoittaa, sisäisen tarkastuksen resurssit, tehtävät ja toimintatavat sekä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteet eri sidosryhmiin vaikuttavat keskeisellä tavalla siihen, miten sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan edellytykset toteutuvat, ja mitä mahdollisia kehittämistarpeita toimintaan kohdistuu. Näitä asioita tarkastelemalla voidaan muodostaa kuva sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksistä toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa sekä saadaan tietoa siitä, miten toimimalla sisäisen tarkastuksen tuloksellista toimintaa edistetään.

1.3 Tutkielman metodologia ja metodit

Tieteellisen tutkimuksen peruslähtökohtana on pyrkimys ongelman ratkaisuun. Tutkimusta tehdään valitun tutkimuskohteen lainalaisuuksien ja toimintaperiaatteiden selvittämiseksi. Tieteellisen tutkimuksen tavoitteena on vastauksen saaminen tutkimusongelmasta johdettuihin kysymyksiin. (Heikkilä 2014, 12.) Yleisimmillään tieteellisen tutkimuksen tarkoitus on Salmen ja Järvenpään (2000, 265) mukaan kumuloida jäsentynyttä tietovarantoa todennettavalla tavalla. Uuden tiedon muodostus ei tapahdu tyhjästä, vaan se perustuu aina johonkin aikaisempaan tietämykseen, tutkittuun tietoon, johon uusi tutkimus tuo jotain uutta lisätietoa. Uuden tiedon muodostamisessa on keskeistä, että se tapahtuu yleisesti hyväksytyjen tieteen pelisääntöjen puitteissa ja tämä uusi

tieto esitetään loogisella ja järjestelmällisellä, ymmärrettävällä tavalla. (Salmi & Järvenpää 2000, 265.)

Yrityksen taloustieteessä käytettyjä tutkimusotteita ovat käsiteanalyttinen tutkimusote, nomoteettinen tutkimusote, päätöksentekometodologinen tutkimusote ja toiminta-analyttinen tutkimusote (Neilimo & Näsi 1987, 67). Tämä tutkielma voidaan luokitella tutkimusotteeltaan lähinnä nomoteettiseksi. Nomoteettinen tutkimusote perustuu vahvasti laaja-alaisen ja kattavan empiirisen aineiston hyödyntämiseen. Sen tiedon muodostuksen lähteenä ovat järki ja kokemus tai aistihavainto. Vallitsevien tosiasioiden ja näiden tosiasioiden välisten yhteyksien mahdollisimman tarkka selvittäminen ovat asioita, joita nomoteettisen tutkimusotteen avulla yritetään saada selville. (Neilimo & Näsi 1987, 33–34.) Kihnin ja Näsin (2011, 65) mukaan nomoteettista tutkimusotetta käytetään tutkittavien asioiden ja ilmiöiden erittelemiseen ja selittämiseen.

Tässä tutkielmassa yhdistyvät määrällinen ja laadullinen tutkimusmetodologia, pääpainon ollessa kuitenkin määrällisen tutkimuksen puolella. Sisäisen tarkastuksen nykytilaa eli resursseja ja niiden mahdollistamia toimintaedellytyksiä analysoidaan määrällisen tutkimuksen keinoin. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan edistämistä ja siihen liittyviä haasteita, kehittämistarpeita ja tulevaisuuden odotuksia taas lähestytään laadullisen tutkimuksen keinoin. Alasuutarin (2007, 32) mukaan laadullinen ja määrällinen analyysi voidaan erottaa toisistaan, mutta niitä voi aivan hyvin soveltaa samassa tutkimuksessa ja saman tutkimusaineiston analysoinnissa. Ne eivät siten ole toisensa poissulkevia analyysimalleja. Heikkilä (2014, 14–15) yhtyy Alasuutarin mieltäpitoon toteamalla, että samassa tutkimuksessa voidaan käyttää menestyksekkäästi sekä määrällisiä että laadullisia menetelmiä toisiaan täydentäen.

Määrällisellä tutkimuksella voi olla neljä eri tarkoitusta. Sen avulla voidaan kuvata, kartoittaa, vertailla ja ennustaa asioita, jotka koskevat ihmisiä tai luonnonilmiöitä. Siinä pyritään tulosten yleiseen kuvailuun numeraalisesti ja sen tavoitteena on löytää aineistosta yleisiä lainalaisuuksia. (Vilka 2007, 26.) Määrällisen tutkimuksen keinoin voidaan selvittää lukumääriin ja prosentiosuuksiin kohdistuvia kysymyksiä. Standardoidut tutkimuslomakkeet ovat määrällisen tutkimuksen tärkein aineistonkeruutapa. Numeraalisen kuvailun ohella eri asioiden välisten riippuvuussuhteiden ja tutkittavassa ilmiössä tapahtuneiden muutosten selvittäminen mahdollistuu määrällisen tutkimuksen keinoin. Määrällisen tutkimuksen avulla onnistutaan yleensä kartoittamaan olemassa oleva tilanne, mutta tilanteen taustalla vaikuttavien asioiden syitä ei pystytä riittävästi selvittämään. Määrällisten tutkimustulosten havainnollistaminen tapahtuu taulukoin ja

kuvioin. (Heikkilä 2014, 15.) Vilkan (2007, 23) mukaan määrällisessä tutkimuksessa oletetaan jonkin ilmiöön vaikuttavan taustatekijän johtavan säännönmukaisesti tietynlaisiin seurauksiin. Asioiden välillä on syy-seuraussuhde, jossa jonkin asian tapahtuminen toteutuu toisen asian myötävaikutuksena.

Laadullisessa tutkimuksessa tilastollisten yleistysten sijaan pyritään kuvaamaan, ymmärtämään tai tulkitsemaan tutkimuksen kohteena olevaa ilmiötä, tapahtumaa tai toimintaa. Laadullisen tutkimuksen luotettavuuden kannalta on ensiarvoisen tärkeää, että ne henkilöt, joilta tietoa kerätään ja joiden antaman tiedon perusteella tutkimusaineisto muodostuu omaavat tutkittavasta ilmiöstä mahdollisimman paljon tietoa tai että heillä on kokemusta ilmiöön liittyvistä asioista. Tämän vuoksi tiedonantajien valintaan tulee kohdistaa erityistä huomiota – tiedonantajien valinnan tulee olla tarkkaan harkittua ja tarkoitukseen soveltuvaa. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 87–88.) Tämä vaatimus toteutunee tässä tutkielmassa hyvin, koska tutkimusaineisto kerättiin henkilöiltä, jotka toimivat suurissa kunnissa sisäisen tarkastuksen johtopaikoilla ja vastuuhenkilöinä, omaavat vahvan asiantuntijuuden, kokemuksen ja osaamisen tarkasteltavien asioiden suhteen ja ovat päivittäin tekemisessä näiden asioiden kanssa. Heillä voidaan olettaa olevan lähtökohdaisesti paras tietämys tutkittavien asioiden osalta. Vastaajien ammatillisen aseman ja tutkimusaihetta kohtaan esittämän mielenkiinnon perusteella tutkielmassa saatuja tutkimustuloksia voidaan pitää luotettavina. Vastaajien mielenkiintoa tutkimusaihetta kohtaan kuvaavat seuraavat vastaajien palautteena antamat kommentit tutkielman tekijälle:

”Tärkeä gradun aihe.”

”Hienoa, että tutkimustyötä tehdään julkisorganisaation sisäisestä tarkastuksesta.”

”Arvostan tutkielman tekijän aiheenvalintaa, toivottavasti tästä kuulee, kun tutkielma on valmis.”

”Tutkimuksen aihealue on kuntahallinnossa tärkeä, mutta valitettavan vähän huomioitu ja arvostettu. Sisäisen tarkastuksen näkyvyyttä ja merkitystä tulisi saada enemmän esiin.”

Tämän tutkielman tutkimusaineiston keräämisessä käytettiin strukturoitua kyselylomaketta. Strukturoinnilla tarkoitetaan tutkittavan asian ja sen ominaisuuksien suunnittelua ja vakiointia. Strukturoidussa kyselylomakkeessa tutkittavat asiat on vakioitu kysymyksiksi ja vastausvaihtoehdoiksi etukäteen niin, että kaikilla vastaajilla on yhtäläinen käsitys ja ymmärrys siitä, mitä kysymyksillä tarkoitetaan. Tämän lisäksi kaikki esitetyt

kysymykset kysytään jokaiselta vastaajalta samassa muodossa ja samassa järjestyksessä. (Vilkkä 2007, 14–15.) Tämän tutkielman tutkimusaineiston keräämisessä käytetty kyselylomake sisälsi sekä suljettuja kysymyksiä että avoimia kysymyksiä. Suljetuissa kysymyksissä vastausvaihtoehdot on annettu valmiina ja kysymysmuoto on vakioitu. Avoimissa kysymyksissä ei ole valmiita vastausvaihtoehtoja, vaan vastaaja voi kirjoittaa sanallisen vastauksen vapaasti. (Heikkilä 2014, 47–50; Vilkkä 2007, 62.)

Tämän tutkielman aineistonkeruu toteutettiin suurten kuntien sisäisen tarkastuksen viranhaltijajohdolle ja sisäisestä tarkastuksesta vastuussa oleville henkilöille suunnatulla internet-kyselyllä. Kysely toteutettiin Webropol-ohjelmalla. Kyselyyn pääsi vastaamaan sähköpostiin lähetetyn linkin kautta. Kysely oli avoinna marras-joulukuussa 2019, yhteensä noin kuukauden mittaisen ajan. Annetun vastausajan puitteissa 12 kuntaa tavoitelluista 20 kunnasta vastasi, jolloin kyselyn lopulliseksi vastausprosentiksi tuli 60.

Tutkielman aineistonkeruumenetelmänä käytetyn kyselylomaketutkimuksen valintaa tutkielman aineistonkeruumenetelmäksi perustellaan sillä, että tutkielmassa pyrittiin saamaan tarkasteluun kattavasti Suomen suurten kuntien sisäisten tarkastusten yksiköt. Tämä valinta aineistonkeruumenetelmäksi mahdollisti tutkielman kannalta parhaat edellytykset kokonaiskuvan saamiseksi suurten kuntien sisäisten tarkastusten toiminnasta, suurten kuntien välisen vertailun ja siten vastausten saamisen esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Tutkielman tavoitteiden kannalta kyselylomaketutkimuksen nähtiin tarjoavan kattavimman tarkastelumahdollisuuden tarkasteltavien asioiden suhteen. Valitsemalla tutkimusmetodiksi haastattelu, tarkasteltavien asioiden suhteen olisi varmasti ollut saatavissa vielä syvällisempää tietoa tutkittavista asioista ja niihin vaikuttavista taustatekijöistä, mutta tällöin tarkastelun kattavuus olisi rajoittunut vain muutama suureen kuntaan. Ottamalla kyselylomakkeeseen mukaan myös useita avoimia kysymyksiä kyselytutkimuksen avulla saatavaa tiedon syvyyttä pyrittiin lisäämään. Avoimet kysymykset mahdollistavat haastattelua vastaavien syvällisten vastausten saamisen esitettyihin kysymyksiin. Myös tutkimusekonomisten seikkojen vuoksi kyselytutkimus näyttäytyi järkeenkäyvältä vaihtoehdolta saavuttaa tutkimukselle asetetut tavoitteet. Tutkielman rajaamista vain suurista kunnista koskeva perustellaan sillä, että vain suurissa kunnissa on kattavasti järjestetty sisäisen tarkastuksen toiminto kunnan omana toimintana. Suuret kunnat muodostavat kokonaisuuden, joka mahdollistaa mielenkiintoiset lähtökohdat sisäisen tarkastuksen toimintojen tutkimiseen. Suurten kuntien kesken on olemassa merkittäviä eroja kuntien asukaslukujen suhteen ja siten myös sisäisten

tarkastusten yksikköjen koon suhteen. Tämä antaa hedelmällisen tilaisuuden tarkastella myös näitä taustatekijöitä, joilla voi olla vaikutusta sisäisten tarkastusten toimintaan.

Tuomen ja Sarajärven (2002, 110) mukaan tutkimusaineisto luo edellytykset tutkitavan ilmiön kuvaamiseen. Tutkimusaineiston analysoinnin tarkoituksena on luoda sanallisessa muodossa esitettävä selkeä kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. Tämän tutkielman aineiston analyysimenetelminä on käytetty tilastollista analyysiä, jossa on hyödynnetty lukumääriin perustuvaa ja prosentuaalista tarkastelua sekä aineistolähtöistä sisällönanalyysiä. Analyysillä aineistoa voidaan järjestää ja selkeyttää, mikä mahdollistaa selkeiden ja luotettavien johtopäätösten tekemisen tutkitavan ilmiön osalta. Sisällönanalyysissä tuotettua aineistoa voidaan myös kvantifioida, jolloin aineiston analysointia jatketaan tuottamalla sanallisesti kuvattua aineistosta määrällisiä tutkimustuloksia. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 93, 106–107, 109–110.)

Aineistolähtöisessä sisällönanalyysissä yhdistellään käsitteitä vastauksen saamiseksi tutkimustehtävään. Sisällönanalyysi perustuu tulkintaan ja päättelyyn. Aineistolähtöinen sisällönanalyysi toteutetaan kolmen eri vaiheen kautta. Ensimmäisessä vaiheessa kerätystä aineistosta karsitaan tutkimuksen kannalta epäolennainen pois. Toisessa vaiheessa jäljellä olevasta aineistosta etsitään samankaltaisuuksia ja/tai eroavaisuuksia. Kolmannessa vaiheessa erotetaan tutkimuksen kannalta olennainen tieto, jonka pohjalta voidaan muodostaa esitettävä malli, käsitejärjestelmä, käsitteet tai teemat, jotka kuvaavat aineistoa. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 110–115.)

Suljettuihin monivalintakysymyksiin annettujen vastausten raportointi on toteutettu tässä tutkielmassa taulukkomuodossa. Taulukoissa on esitetty kysymyksittäin eri vastausvaihtoehtoihin annetut vastaukset sekä lukumääräisesti että prosentuaalisesti. Tekstissä annettuja vastauksia ja niistä nousseita havaintoja on vielä erikseen tulkittu. Avointen kysymysten raportoinnissa on hyödynnetty suoria lainauksia, jotka on poimittu avoimiin kysymyksiin annetuista vastauksista. Suorien lainausten runsasta käyttöä perustellaan sillä, että ne auttavat kuvaamaan todellisuutta hyvin konkreettisella ja havainnollistavalla tavalla.

Empiirisissä tutkimuksissa on tärkeää, että tutkimusaineistosta, sen keräämisestä ja analysoinnista annetaan tarkka kuvaus. Tarkemmat tiedot tämän tutkielman tutkimusaineiston keräämisestä annetaan empiirisen osion alussa luvussa 4.1.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma koostuu viidestä luvusta alalukuineen. Ensimmäisessä luvussa johdatellaan lukija tutkielman aihepiiriin kertomalla, mihin tematiikkaan tutkielma liittyy ja perustellaan, miksi tutkielmalle kyseisestä aiheesta on tarvetta. Ensimmäisessä luvussa asetetaan myös tutkimustehtävä tavoitteinen ja rajauksineen sekä kerrotaan tutkimusmetodologia ja tutkimusmetodi, joilla asetettua tutkimusongelmaa lähestytään. Ensimmäisen luvun päätteeksi esitellään vielä tutkielman rakenne keskeisine asiasisältöineen.

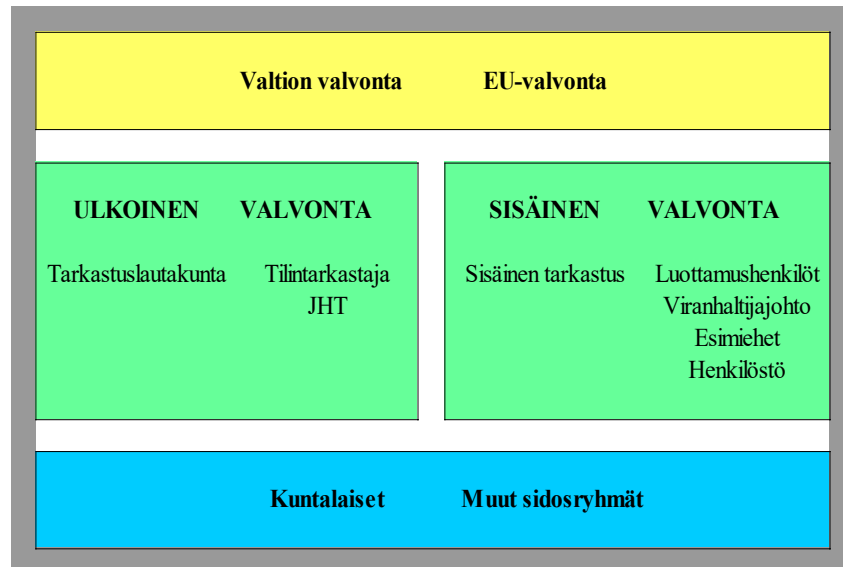
Toinen ja kolmas luku muodostavat tutkielman teoreettisen viitekehyksen. Toisessa luvussa tarkastellaan valvontaa ja tarkastustoimintaa kunnallishallinnon kontekstissa. Luvussa käsitellään kuntien sisäistä ja ulkoista valvontaa, luodaan katsaus valvonnan ja tarkastustoiminnan sääntelyyn kuntasektorilla sekä esitellään sisäisen tarkastustoiminnan järjestämistapoja. Tämän lisäksi toisessa luvussa määritellään sisäinen tarkastus käsitteenä ja tarkastellaan sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttää ja sisäisen tarkastustoiminnan tuottamaa lisäarvoa koko organisaatiolle. Tässä luvussa perehdytään myös sisäisen tarkastuksen ammatillisiin käytäntöihin ja esitellään sisäiseltä tarkastajalta vaadittavia ominaisuuksia. Kolmannessa luvussa sisäistä tarkastusta lähestytään tuloksellisuus - käsitteen kautta. Luvussa määritellään, mitä tuloksellisuudella tarkoitetaan, selvitetään, minkä asioiden ja resurssien yhteistuloksena syntyvät edellytykset sisäisen tarkastuksen tuloksekkaalle toiminnalle, ja miten sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta arvioidaan.

Neljäs luku käsittää tutkielman empiirisen osan. Luku alkaa tutkielman tutkimusaineiston esittelyllä. Tämän jälkeen tuodaan esiin keskeiset tutkimustulokset, jotka on saatu tutkimalla tutkimuksen kohteena olevia suuria kuntia. Tutkimustulokset esitetään teemoittain yksityiskohtaisesti ja tehdään päätelmiä tutkimustulosten pohjalta. Viidennessä luvussa, joka on tutkielman viimeinen luku, vastataan tutkimuskysymyksiin ja pohditaan sisäisen tarkastuksen nykytilaa ja tulevaisuusodotuksia tuloksellisen sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytysten edistämisen ja kehittämisen näkökulmasta. Luvun lopuksi esitetään myös jatkotutkimusaiheet, joihin olisi tämän tutkielman perusteella mielekästä paneutua ja tehdään koko tutkielman kattava yhteenveto tutkielman keskeisistä asioista.

2 VALVONTA JA TARKASTUSTOIMINTA KUNNALLISHALLINNOSSA

2.1 Kuntien valvonta

Kunnan hallinnon ja talouden valvonta koostuu ulkoisesta ja sisäisestä valvonnasta. Ulkoinen valvonta kohdistuu kunnanhallituksen ja kunnan muun hallinnon toimintaan. Ulkoista valvontaa toteutetaan kunnan toimivasta johdosta ja kunnan muusta organisaatiosta riippumattomana ja tämän riippumattoman ulkoisen valvonnan toteuttamisesta vastaavat kunnan tarkastuslautakunta ja tilintarkastajat. Ulkoisen valvonnan avulla kunnanvaltuuston valvonta- ja tarkastustarpeet suhteessa kunnan toimivaan johtoon ja hallintoon tulevat täytetyiksi. Sisäinen valvonta sisältää ne kunnan sisäiset menettely- ja toimintatavat, joita toteuttamalla pyritään varmistamaan ja turvaamaan kunnan toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus. Sisäinen valvonta kuuluu olennaisena osana kunnan johtamiseen. Se nähdään tärkeänä osana kunnan johtamisjärjestelmää ja se toimii vastuullisen johdon työvälineenä. Sisäisen valvonta luo edellytykset organisaation toiminnan arviointiin, jolloin mahdollistuu organisaatiossa asetettujen tavoitteiden toteutumisen seuranta sekä toimintaprosessien ja riskien kontrollointi. Ulkoisella ja sisäisellä valvonnalla pyritään siten edistämään kuntaorganisaation tehokasta johtamista. (HE 24/2012.) Tarkastustoiminnalla ja valvonnalla on läheinen yhteys, sillä tarkastustoiminta auttaa valvonnassa ja valvonnan kehittämisessä (Kihn ym. 2019, 18). Seuraavalla sivulla olevassa kuviossa 2 on esitetty kunnan valvontaan liittyvät osapuolet.



Kuvio 2 Kunnan valvontaan liittyvät tahot (mukaillen Lappalainen 2013, 197.)

Kunnan valvontajärjestelmä mahdollistaa kuntaorganisaation eri tasoilla asetettujen tavoitteiden toteutumisen kontrolloidun seurannan ja luo edellytyksiä sekä tulevan suunnittelulle että varhaiselle puuttumiselle tavoitellusta poikkeavaan toimintaan. Toimiva ja tehokas valvontajärjestelmä tukee kunnan strategian, talousarvion ja taloussuunnitelman sekä niistä johdettujen muiden suunnitelmien ja asetettujen toiminnallisten tavoitteiden toteutumista. (Lappalainen 2013, 199, 223.) Ulkoisessa valvonnassa toteutuu kuntalaisen, valtuutetun ja ulkopuolisen intressitahon näkökulma. Sisäisessä valvonnassa toteutuu organisaation ja johdon näkökulma. (Harjula & Prättälä 2012, 594.)

2.1.1 Ulkoinen valvonta

Ulkoisen valvonnan tärkein osa on tilintarkastus. *”Tilintarkastuksen tehtävänä on järjestelmällisen, asiantuntevan, riippumattoman ja eri intressitahojen edut huomioon ottavan ulkoisen valvonnan toteuttaminen.”* Myös kunnan asukkaat toteuttavat ulkoista valvontaa heillä olevan valitusoikeuden turvin, joka koskee kunnallista päätöksentekoa. Tämän lisäksi valtion viranomaisilla, kuten aluehallintovirastolla, Valviralla ja kanteluviranomaisilla on oma toimivaltansa suhteessa kuntiin. (Harjula & Prättälä 2012, 593.) Valtion valvontaa kuntiin osoitetaan myös valtiosuusjärjestelmän kautta, kun tarkastetaan ovatko kuntien valtiosuusjärjestelmän perusteista ja käytöstä antamat tiedot oikeita. Valvontaa kohdistuu siten siihen, että kuntia tukeva ja kuntien välisiä eroja tasaava valtiosuus- ja

avustusjärjestelmä toimii tarkoitetulla tavalla. (Säilä ym. 2008, 87.) EU vaikuttaa kuntien valvontaan muun muassa julkisiin hankintoihin kohdistamallaan lainsäädännöllä, joka velvoittaa kunnat ja niiden määräämisvallassa olevat yhteisöt kilpailuttamaan hankintansa. EU-valvontaa kuntiin kohdistuu myös erilaisten hankkeiden kautta, joihin kunnat saavat EU:lta rahoitusta. EU:n hanketukia maksetaan rakennerahastojen kautta ja niitä hyödynnetään kunnissa esimerkiksi toteuttamalla erilaisia määräaikaista ohjelmia ja projekteja. Näillä ohjelmilla ja projekteilla voidaan esimerkiksi tukea heikossa työmarkkina- asemassa olevien ihmisten työllistymistä tai nuorten toimintaa. Kunnat tai kuntayhtymät toimivat useasti hallinnoijina näissä erilaisissa hankkeissa ja niiden maksatuksen edellytyksenä on riittävä projektien hallinnon ja taloudenhoidon valvonta. (Säilä ym. 2008, 88; Harjula & Prättälä 2012, 88–89.)

Luottamushenkilöillä on perinteisesti ollut vahva asema kunnallisessa tilintarkastuksessa. Nykyäänkään ei ole luovuttu luottamushenkilöiden osuudesta tilintarkastuksessa, mutta ammatitilintarkastuksen osuus on korostunut. (Harjula & Prättälä 2012, 593.) Vuoden 1995 kuntalain myötä luottamushenkilötilintarkastuksesta siirryttiin ammatitilintarkastukseen ja tarkastuslautakunnat aloittivat toimintansa vuonna 1997 (Kuntaliitto 2018a, 3). Nykyään kunnan tarkastusjärjestelmänä on malli, jossa hallinnon ja talouden tarkastuksesta vastaa virkavastuulla toimiva ammatitilintarkastaja ja luottamushenkilöistä koostuvan tarkastuslautakunnan vastuulla on valmistella asiat, jotka koskevat kunnan hallinnon ja talouden tarkastusta. Hallinnon ja talouden tarkastuksen valmistelun lisäksi tarkastuslautakunnan tulee myös antaa arvionsa siitä, miten valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet on saavutettu. Tarkastuslautakunnan suorittama arviointi koskee kunnan toiminnan, toimintojen, toimintatapojen sekä palvelujen järjestämisen tarkoituksenmukaisuutta ja tuloksellisuutta. (Säilä ym. 2008, 53.) Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida poliittisten, arvoperäisten tavoitteiden toteutumista antamassaan arviointikertomuksessa (Lappalainen 2013, 199), kun taas tilintarkastaja arvioi tilintarkastuskertomuksessa toiminnan oikeellisuutta ja laillisuutta (Harjula & Prättälä 2012, 600).

Tarkastuslautakunnan tehtävänä on ensisijaisesti palvella kunnanvaltuuston toimintaa ja mahdollistaa tietoperusteinen päätöksenteko. Se palvelee ensisijaisesti edustuksellisen demokratian muodossa tapahtuvaa päätöksentekoa. (Ryynänen 2001, 41, 57.) Tarkastuslautakunta toimii valtuuston alaisuudessa ja se on tehtävässään valvomaan kunnanhallituksesta riippumaton toimija. Tarkastuslautakunta toimii poliittisen ohjauksen asiantuntijaelimenä ja sen jäsenet ovat kuntalaisten edustajia. Tämä

arviointiorgaani korostaa valtuuston asemaa strategisena johtajana, koska se suorittaa valtuuston lukuun valtuuston asettamien poliittisten tavoitteiden saavuttamisen arviointia. Tarkastuslautakuntien tekemä työ sisältää laajan tilivelvollisuusajattelun ja yhteiskunnallisen vastuullisuuden eli myös sen tarkastelun, kuinka kunnan henkilöstö ja eri toimialat ovat voineet tehdä sen, mitä on sovittu. ”*Tuloksellisuusarvioinnin ja sitä taustoittavan strategiatyön osalta tarkastuslautakunnat ovat kunnassa avainasemassa näkemään, ovatko tavoitteet sellaisia, että niiden saavuttamista voidaan arvioida, ja ovatko arvioinnissa käytettävät mittarit sisällöllisesti riittävän informatiivisia.*” (Niiranen & Meklin 2005, 219–221.)

Kunnassa valtuusto ylimpänä päätöksentekuelimenä vastaa strategisesta päätöksenteosta ja suunnittelusta sekä hyväksyy vuosittain koko kunnan toiminnan kattavan talousarvion. Valtuusto asettaa hyväksymässään talousarviossa koko kuntakonsernin kattavat sitovat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet, joiden toteutumisen seuranta edellyttää valvontaa. (Korento & Ylitalo 2013, 5.) Tarkastuslautakunta esittää valtuustolle antamassaan arviointikertomuksessa käsityksensä siitä, miten kunnan eri toimijat, kuten kunnanhallitus, kunnan muut viranomaiset ja tytäryhteisöt ovat tehtävissään onnistuneet toteuttamaan valtuuston tahtoa (Niiranen & Meklin 2005, 220; Harjula & Prättälä 2012, 600). Kunnanhallituksen laatima toimintakertomus, jossa kunnanhallitus antaa selvityksen toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa, toimii tarkastuslautakunnan suorittaman arvioinnin pohjana. Tarkastuslautakunnan toiminnassa keskeistä on sen toteuttama demokraattinen valvonta kunnassa. Sen vuoksi on myös tärkeää, että tarkastuslautakunta ottaa kantaa asioihin ja raportoi tuloksista selkeästi ja ymmärrettävästi. Tarkastuslautakunnan laatima arviointikertomus palvelee valtuuston ja viranhaltijoiden lisäksi myös kuntalaisia. (Säilä ym. 2008, 55–56.)

Tarkastuslautakunnat voivat tehdä arvioita myös asioista, jolle ei ole erikseen asetettu tavoitteita. Tarkastuslautakunnan tehtävä voitaneen tulkita laajasti organisaation toiminnan kehittämiseen vaikuttavaksi tekemiseksi ja sen laatima arviointikertomus voi olla keskeinen kunnan ohjauksen ja toiminnan kehittämisen väline. Sen avulla, kun arvioidaan kunnan toiminnan painopisteitä ja resurssien kohdentamista. (Niiranen & Meklin 2005, 223–224.)

Tarkastuslautakunnalla on oltava riittävä asiantuntemus käytössään, jotta se suoriutuu tehtävistään (Harjula & Prättälä 2012, 597). Tarkastuslautakunnan tehtävien menestyksenkäs hoitaminen edellyttää lisäksi sitä, että kunnanvaltuusto on asettanut strategiset tavoitteet ja eri toimialojen kehittämistavoitteet sellaisessa muodossa, että niiden

toteutumista voidaan yksiselitteisesti arvioida ja sen perusteella tuottaa käyttökelpoista tietoa. Tarkastuslautakuntien jäsenet voivat määrittää itse merkittävässä määrin sen, millaiseksi heidän työalueensa muodostuu ja millaista tietoa he haluavat arvioidessaan valtuuston asettamien tavoitteiden saavuttamista. (Niiranen & Meklin 2005, 239–240.) Vaikka tarkastuslautakunnan suorittaman arviointitoiminnan laajuus ja sisältö suurelta osin on kunnan ja tarkastuslautakunnan itsensä määriteltävissä, tarkastuslautakunnan toimintaa kuitenkin ohjaa ja velvoittaa kunnan etu ja kuntakonsernin kokonaisuus, joiden perusteella tehdään ratkaisut kuntakohtaisesti tarvittavista arviointitoimista (Uoti 2019, 230). Tarkastuslautakunnalla tulee olla joka kunnassa tehtävänsä tuloksekkaan hoitamisen edellyttämä vapaus valita arviointikohteet, arviointien laajuus ja arviointimenetelmät. Tarkastuslautakunnan suorittama arviointi voi perustua muun muassa kuntastrategiaan, talousarvioon ja –suunnitelmaan, päätöksiin, tilinpäätökseen, hyvinvointikertomukseen, erilaiseen raportointitietoon ja muuhun tarkastuslautakunnan hankkimaan tietoon. Saadun tarkastus- ja arviointi- sekä raportointitiedon ohella tarkastuslautakunnan tiedonhankintamenetelminä toimivat haastattelut, tutustumiskäynnit ja kuulemiset sekä asiakkaiden, sidosryhmien ja henkilöstön antama palaute. (Kuntaliitto 2018a, 6, 11.)

Tilintarkastus on varmennustehtävä ja sen avulla pyritään saamaan luotettava ja asiantunteva lausunto kunnan hallinnosta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Tilintarkastuksen kulmakivenä on uskottavuus, joka nojaa luottamukseen tilintarkastusinstituutiota, tilintarkastajien ammattitaitoa sekä tilintarkastajan riippumattomuutta kohtaan. Hyvän tilintarkastustavan mukaan tilintarkastaja suorittaa tehtävänsä vapaana ulkopuolisista vaikutteista, muodollisesti ja asiallisesti riippumattomana. Riippumattomuuden takaamiseksi tilintarkastajan tulee pystyä tekemään tarkastustyötä riittävässä laajuudessa, jotta hän voi varmistua taloudenhoidon ja hallinnon asianmukaisuudesta. Tilintarkastajan tulee toimittaa valtuustolle jokaiselta tarkastetulta tilikaudelta tilintarkastuskertomus, josta käy ilmi suoritettujen tarkastusten tulokset. Tilintarkastuskertomuksessa esitetään, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus. Tilintarkastuskertomuksen antamisen ohella tarkastuslautakunta voi edellyttää tilintarkastajalta myös säännöllistä väliraportointia tilivuoden tarkastuksen aikana. (Säilä ym. 2008, 62–64.)

Ammattimaisella ja riippumattomalla tilintarkastuksella tavoitellaan kunnallishallinnon ja tilinpäätösraportoinnin uskottavuuden ja luotettavuuden kasvattamista. Kun kunnalla on uskottava valvontajärjestelmä, se vahvistaa kuntalaisten luottamusta julkiseen toimintaan ja demokraattiseen hallintoon. Toiminnan rahoittajilla eli kuntalaisilla on

oikeus tietää, onko kunnan taloudenhoito laillista, tuloksellista ja tarkoituksenmukaista, ja tämän todentaminen on tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajien tehtävä. (Säilä ym. 2008, 51.) Tarkastuslautakunnalla katsotaan olevan poliittinen vastuu tilintarkastuksen asianmukaisesta toteutumisesta. Tarkastuslautakunnan velvollisuutena onkin huolehtia, että tilintarkastajalla on käytössään riittävät voimavarat riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. (Harjula & Prättälä 2012, 597.) Tilintarkastajan valinnan valmistelu kuuluu yksinomaan tarkastuslautakunnalle eikä kunnanhallitus, jonka toimintaan myös tilintarkastus kohdistuu, esteellisenä osallistu miltään osin tähän valmisteluun. Etenkin tarkastuksen järjestämisen osalta tarkastuslautakunnan roolina on olla yhteyshenkilönä kunnan ja tilintarkastajien välillä. Tarkastuslautakunta voi myös antaa tilintarkastajalle tarpeen mukaan erityisiä tarkastuskohteita, jotka eivät muuten tulisi tarkastetuksi osana lakisääteistä tilintarkastusta. Vaikka tarkastuslautakunnalla on poliittinen vastuu järjestää tilintarkastus asianmukaisesti, niin tarkastusohjelman sisällöstä se ei pääätä, vaan sen laatimisesta ja sisällöstä vastaa vastuullinen tilintarkastaja, jolla on toiminnassaan virkavastuu. Tilintarkastajalla on kuitenkin oikeus kuulla tarkastuslautakunnan toiveita tarkastuksen suhteen ja huomioida tarkastuslautakunnan näkemykset laatiessaan tarkastusohjelmaa. (Säilä ym. 2008, 54, 57–59.) Tarkastuslautakunnan velvollisuutena on valvoa kunnan ja tilintarkastajan välisen tilintarkastussopimuksen noudattamista (Kuntaliitto 2018a, 7).

Kuntien osalta tilintarkastajien tehtävät ovat laajemmat kuin useimmissa muissa yhteisöissä. Tilintarkastajien tehtävien laajuuteen vaikuttavat muun muassa kunnan ja kuntakonsernin koko, kunnan toimintojen organisointitavat sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallintajärjestelmien kehittyneisyys ja toimivuus. Tarkastuskohteen koosta tai organisointitavasta riippumatta hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että vuosittaisen tilintarkastusprosessin vaiheisiin kuuluvat tilintarkastusriskien kartoittaminen ja arviointi, tarkastuksen suunnittelu, tarkastuksen toteuttaminen, raportointi ja jälkiseuranta. (Ainasvuori 2015, 24.) Tilintarkastaja on velvollinen noudattamaan sekä valtuuston että tarkastuslautakunnan antamia erityisiä ohjeita sillä edellytyksellä, että annetut ohjeet eivät ole ristiriidassa sovellettavan lainsäädännön, kunnan toimintaa ohjaavien sääntöjen ja tilintarkastajan työtä ohjaavan hyvän tilintarkastustavan kanssa (Säilä ym. 2008, 53–54).

Kuntien tilintarkastajat toimivat tehtävässään virkavastuulla. Kunnan tilintarkastajaan sovelletaan rikoslain säännöksiä virkarikoksista ja julkisyhteisön työntekijän rikoksista. (Ainasvuori 2015, 22.) Tilintarkastaja ei ole kuitenkaan luottamushenkilö eikä

viranhaltija, vaan hän on eräänlaisessa toimeksiantosuhteessa kuntaan toimiessaan sen tilintarkastajana. Toimeksiantajina ovat kunnanvaltuusto ja tarkastuslautakunta. (Harjula & Prättälä 2012, 610.) Valtuuston ja tarkastuslautakunnan tulee huolehtia tilintarkastuspalveluja kilpailuttaessaan, että tilintarkastuspalveluja koskevissa tarjouspyynnöissä ja niiden perusteella tehtävissä sopimuksissa turvataan tilintarkastajalle edellytykset toteuttaa tilintarkastus riippumattomasti, laadukkaasti ja määrällisesti riittävän laajana. Tämä vaatimus takaa sen, että tilintarkastaja kykenee suorittamaan hänelle säädetyt tehtävät. (Ainasvuori 2015, 22.) Tarkastustoiminnan järjestämisessä on myös huomioitava, että kunnan tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei voi toimia samaan aikaan kahdessa roolissa, koska sekä tilintarkastajana että sisäisenä tarkastajana toimiminen vaarantaa riippumattomuuden (Säilä ym. 62–64).

Tilintarkastajan tulee hankkia ja arvioida tilintarkastusevidenssiä saadakseen kohtuullisen varmuuden siitä ja todetakseen, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Jos tilintarkastaja hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ja havaintoja tilintarkastusevidenssiä hankkiessaan, hän on tällöin vastuussa myös sisäisen tarkastuksen tekemän työn laadusta ja siitä, että se on tehty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (Säilä ym. 2008, 72, 76.) Tilintarkastajalla on tilintarkastusevidenssiä kerätessään laaja tiedonsaantioikeus, sillä tilintarkastajan tiedonsaantioikeus ulottuu kaikkiin niihin asiakirjoihin, jotka ovat kunnan sekä kuntakonserniin lukeutuvien yhteisöjen ja säätiöiden hallussa. Tilintarkastajalla on oikeus saada asiakirjat nähtäväkseen, jos tilintarkastajan tarkastustehtävän hoitaminen sitä edellyttää. (Ainasvuori 2015, 24.)

Kiviahon ym. (2014, 11–12, 43) mukaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan osalta tilintarkastajan tulee kunnassa, kuntayhtymässä ja kuntakonsernissa tarkastaa

- ”onko valtuusto päättänyt sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteet ja ovatko ne sisällöllisesti asianmukaiset.
- ovatko sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan tehtävät ja vastuut määritelty asianmukaisesti hallintosäännössä sekä soveltuvien osin konserniohjeessa.
- onko hallitus ja konsernijohto järjestänyt asianmukaisen sisäisen valvonnan ja kokonaisvaltaisen riskienhallinnan ja konsernivalvonnan ja niiden asianmukaisuuden arvioinnin.

- perustuuko raportointi toimintakertomuksessa todennettavissa olevaan tietoon ja riittävän yksityiskohtaiseen asiakirja-aineistoon, ja antaako raportointi oikean ja riittävän kuvan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan tuloksellisuudesta.”

Kuntien toimintaympäristö voi vaihdella eri kuntien välillä olennaisestikin sen mukaan, kuinka paljon kunnan perustoiminnoista on siirretty peruskunnan ulkopuolelle palveluja tuottavaan liikelaitokseen, kuntayhtymään, tytäryhtiöön tai muulle palveluntuottajalle. Tämä toimintaympäristö heijastuu myös tilintarkastajan työhön, tilintarkastustyön määrään ja haasteellisuuteen. (Säilä ym. 2008, 78.)

Tehokkaan ja tuloksellisen toiminnan kannalta on olennaista, että sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen toimijoiden kesken vallitsee hyvä yhteistyö ja -ymmärrys, että näillä toimijoilla on selkeä vastuunjako tehtävien suhteen, ja että heidän tehtäviensä suunnittelu on koordinoitua. Tällöin resurssit voidaan kohdistaa oikein. Toimiva yhteistyö on mahdollista, kun osapuolet ovat yhteydessä toisiinsa riittävän usein, vaihtavat näkemyksiä keskenään ja sopivat asioista. (Kivelä 2015 30, 32.) Koska sisäinen tarkastaja ja tilintarkastaja tekevät työtä samojen tavoitteiden pohjalta, on tärkeää, että näiden tarkastustahojen yhteistyö sujuu parhaalla mahdollisella tavalla. Parhaassa tapauksessa molemmat osapuolet voivat hyödyntää toisen tekemää työtä myös omassa tarkastusprosessissaan. Keskusteluyhteyden säilyminen ja jatkuva tiedonkulku läpi tilikauden ovat tärkeitä, jotta kaikki tarkastuksen kannalta tärkeät asiat tulevat huomioituksi ja samalla voidaan myös välttää päällekkäisen työn tekeminen. (Ahokas 2012, 49.) Ahokkaan (2012, 51) mukaan ulkoisen tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen tehtävien koordinoinnin ja yhteistyön hyöty tarkastettavalle organisaatiolle on kiistaton.

Suurissa kunnissa tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajien työtä avustavat tarkastustoimintaan erikostuneet viranhaltijat. Heidän tärkein tehtävänsä on tuottaa tietoa kuntaorganisaation toiminnasta tarkastuslautakunnan tietotarpeiden täyttämiseksi ja tarkastuslautakunnan tekemän arviointityön mahdollistamiseksi. Esimerkiksi Helsingissä tarkastuslautakunnan toimintaa avustaa tarkastustoimisto, jossa toimii 18 tarkastuksen ammattilaista. Siinä, missä sisäinen tarkastus avustaa sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien valvontatehtävän tuloksellista toteuttamista, tarkastuslautakunnan alainen tarkastustoiminto avustaa ulkoisesta valvonnasta vastuussa olevien valvontatehtävän tuloksellista toteuttamista. (Kivelä 2015.) Osassa suuria kuntia ei ole kuitenkaan olemassa erillistä ulkoista tarkastusta palvelevaa tarkastusyksikköä, vaan näissä kunnissa sisäisellä

tarkastuksella on tietynlainen kaksoisrooli, jossa sisäinen tarkastus palvelee toiminnallaan myös ulkoista tarkastusta.

2.1.2 Sisäinen valvonta

Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan organisaation eri tasoilla toteutettavia toimenpiteitä ja toimintatapoja, jotka tähtäävät sen varmistamiseen, että organisaatio toimii sen tavoitteiden ja toimintaohjeiden mukaisesti (Ahokas 2012, 11). Sisäisen valvonnan avulla pyritään varmistamaan siitä, että organisaatio myös saavuttaa asettamansa tavoitteet. Sisäiset tarkastajat ry:n (2019a) mukaan organisaation tavoitteet voidaan ryhmitellä alla oleviin neljään luokkaan:

- Strategiset, korkean tason tavoitteet, jotka ovat organisaation toiminta-ajatuksen mukaisia ja sitä tukevia
- Toiminnalliset tavoitteet, jotka koskevat organisaation voimavarojen tehokasta ja taloudellista käyttöä
- Raportointia koskevat tavoitteet, joissa keskeisenä asiana on raportoinnin luotettavuus
- Vaatimustenmukaisuutta koskevat tavoitteet, joilla pyritään varmistamaan sovellettavien lakien ja määräysten noudattaminen.

Sisäinen valvonta sisältää kattavasti erilaisia päätettyjä toimenpiteitä ja menettelytapoja, joiden avulla organisaatiossa pyritään saavuttamaan ja varmistamaan asetetut tavoitteet. ”Sisäiseen valvontaan kuuluvat organisaation sisäinen toimintaympäristö, tavoiteasetanta, riskienhallinta, valvontatoimenpiteet, tiedonkulku ja viestintä sekä seuranta.” (Sisäiset tarkastajat ry 2019a.) Ahokkaan (2012, 11) mukaan virheiden, erehdysten ja väärinkäytösten ehkäiseminen sekä paljastaminen, on sisäisen valvonnan ydintoimintaa. Koivun (2013a, 65) mukaan sisäisen valvonnan keskeisenä tehtävänä on tuottaa ajantasaista, totuuteen perustuvaa ja riittävässä laajuudessa olevaa tietoa siitä, mihin suuntaan organisaation toiminta on kehittymässä. ”Sisäinen valvonta ei ole varsinaisesti tarkastamista, vaan jatkuvaa ohjausta ja valvontaa.” Sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen olennainen ero on siinä, että sisäisestä valvonnasta vastaa aina organisaation toimiva johto, kun taas sisäisen valvonnan arviointi on sisäisen tarkastuksen vastuulla. (Niemi 2018, 16–17.)

Kunnallishallinnossa sisäisen valvonnan asianmukainen järjestämisvastuu on laaja. Vastuullisuus ja vastuulliset määritellään kuntien osalta kuntalaissa. Kunnissa

vastuullisia eli tilivelvollisia ovat luottamushenkilöt, jotka ovat eri toimielinten kuten lauta- ja johtokuntien jäseniä ja johtavat viranhaltijat, jotka toimivat esittelijöinä näissä toimielimissä. Tilivelvollisilla viranomaisilla on vastuu kuntaorganisaation toiminnan suunnitelmanmukaisuudesta organisaation kaikilla tasoilla. Tämä suunnitelmanmukaisuus pitää sisällään sen, että kaikki toiminta tähtää siihen, että valtuuston päättämät tavoitteet saavutetaan. Kaikkien toimijoiden tulee siten toimia organisaatiossa tavoitteiden mukaisesti, tehokkaasti ja tunnollisesti. (Lappalainen 2013, 195–196.) Tilivelvollisuuden ulottumista laajalle joukolla kuntaorganisaatiossa kuvaa hyvin Tampereen kaupungin nimeämä lista organisaationsa tilivelvollisista. Tilivelvollisia Tampereen kaupungin organisaatiossa ovat kaupunginhallituksen jäsenet, lautakuntien jäsenet, johtokuntien jäsenet, toimikuntien jäsenet, kunnan muiden toimielinten jäsenet, pormestari, apulaispormestarit, konsernijohtaja, konsernihallinnon ryhmien ja yksiköiden johtajat, palvelualuejohtajat, toimitusjohtajat, tuotantojohtajat sekä toimielinten alaisten yksiköiden johtavat viranhaltijat (esittelijät). (Tampereen kaupunki 2016, 9.)

Viranhaltijan ja toimielimen jäsenen tilivelvollisuus merkitsee sitä, että hänen toimiinsa kohdistetaan valtuuston taholta arviointia eli tilivelvollisvalvontaa. Tilivelvollinen voi saada muistutuksen tilintarkastuskertomuksessa omasta tai alaisensa tekemisestä tai tekemättä jättämisestä, ja mikäli tuo toiminta tai toimimattomuus katsotaan riittävän moitittavaksi, tilivelvolliselle ei myöskään myönnetä vastuuvapautta toimistaan. Vaikka henkilöllä ei olisi suoraan laista tulevaa tilivelvollisasemaa, on hänellä kuitenkin velvollisuus tehtävänsä suorittamiseen tehtävään kuuluvalla huolellisuudella ja esimiehellä on aina myös esimiesasemaan kuuluva valvontavastuu hänen alaisuudessaan tapahtuvasta toiminnasta. (Korento & Ylitalo 2013, 9.) Kuntaorganisaatiossa kaikilla toimijoilla on siten osansa sisäisen valvonnan toteuttamisessa. Kunnanhallitus, johtavat viranhaltijat, esimiehet ja henkilöstö kaikki osallistuvat sisäisen valvonnan toteuttamiseen (HE 24/2012.), mutta erityisesti vastuu sisäisen valvonnan toteuttamisesta kuuluu kaikille niille toimielimille ja viranhaltijoille, joilla on toimivaltaa käyttää kunnan varoja, ja jotka toimivat viranomaisina (Korento & Ylitalo 2013, 5). Lappalaisen (2013, 222) mukaan sisäinen valvonta on prosessi, josta kunnan tilivelvollinen johto vastaa, ja jonka toimivuuteen se yhdessä muun henkilöstön kanssa vaikuttaa.

Niemen (2018, 342) mukaan sisäinen valvonta on ihmisten toteuttamaa, ja se koostuu erilaisista tehtävistä ja toiminnoista, joiden avulla tavoitteiden saavuttaminen pyritään varmistamaan. Sisäinen valvonta toteutuu käytännössä organisaatioissa määriteltyinä tehtävien, toimivallan ja vastuun jakoina sekä valvonta- ja raportointivelvoitteina.

Sisäinen valvonta näkyy myös tietojen ja tietojärjestelmien suojaamisena, omaisuuden turvaamisena ja sopimusten hallintana. (Korento & Ylitalo 2013, 7.) Sisäistä valvontaa toteuttavat kunnassa 1) esimiehet, joille kuuluu toiminnan päivittäinen valvonta, 2) luottamushenkilöt ja johto, joille kuuluu tilivelvollisasemaan sisältyvä valvontavastuu ja 3) sisäinen tarkastus, joka toimii valvonnan ammattilaisen roolissa johdon tukena ja johdolta saamallaan mandaatilla (Lappalainen 2013, 203).

Päivittäistä valvontaa on kunnan organisaation sisällä eri toimialojen ja toimintayksiköiden toiminta- ja työrutiineihin sisältyvä jatkuva varojen käytön ja toimintojen kontrolli. Ilman päivittäistä valvontaa tai sen ollessa heikkolaatuista on vaarana, että organisaatiossa tai sen osassa sorrutaan tuhlailuun, budjettilylyksiin, väärään raportointiin, väärän tiedon perusteella epätaloudellisiin ratkaisuihin, huonoon työilmapiiriin, työn tehokkuuden laskuun ja väärinkäytöksiin. (Lappalainen 2013, 204.)

Johdon ja luottamushenkilöiden toteuttamassa valvonnassa keskeistä on toimivan seurantajärjestelmän luominen, jonka avulla voidaan seurata päätösten viemistä käytäntöön. Strategian, talousarvion, palvelujen ja tavoitteiden toteutumista seurataan säännöllisen määräaikaissraportoinnin avulla. Johdolla ja luottamushenkilöillä on päätöksentekovastuu ja toiminnan seurantavastuu. (Lappalainen 2013, 204–205.)

Johtavien viranhaltijoiden valvontavastuu on määritelty kuntien asianomaisissa säännöissä. Kunnanjohtaja tai pormestari johtaa kunnan hallintoa ja on vastuussa taloudenhoidon valvonnasta kaikilla hallinnon eri tasoilla. Hänellä on vastuu johtaa sisäistä valvontaa. Suurissa kunnissa sisäinen tarkastus avustaa häntä valvontavelvollisuuden toteuttamisessa. Apulaiskunnanjohtajat tai apulaispormestarit, toimialojen johtajat sekä konserni- ja keskushallinnon muut johtajat vastaavat omilla toimialoillaan ja vastuualueillaan sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta. He vastaavat siitä, että toiminta on organisoitu niin, että kaikilla prosesseilla, hankkeilla, projekteilla ja yksittäisillä toiminoilla on määritelty vastuutaho. Esimiehet kuntaorganisaatiossa vastaavat siitä, että henkilöstöllä on tiedossa, mikä heidän toimivaltansa ja vastuunsa tehtäviään suorittaessaan on, ja että heillä on edellytykset toimia tämän toimivallan puitteissa ja vastuunsa mukaisesti. (Lappalainen 2013, 206.)

2.2 Valvonnan ja tarkastustoiminnan sääntely kuntasektorilla

Kuntalaissa säädetään kuntien sisäisestä ja ulkoisesta valvonnasta sekä riskien hallinnasta. Kuntalain mukaan kunnassa ylintä päätösvaltaa käyttävän valtuuston tehtävänä on päättää kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista sekä päättää

hallintosäännöstä, jossa annetaan tarpeelliset määräykset sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. Sisäisen valvonnan perusteilla tarkoitetaan asioita, jotka koskevat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tehtävien ja vastuiden, toimintatapojen sekä raportointivelvoitteiden määrittelyä. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteilla pyritään vahvistamaan ja yhdenmukaistamaan koko kuntakonsernin kaikessa toiminnassa ja sen kaikkien toimijoiden osalta hyvän hallinnon ja johtamisen toteutumista. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen kuuluu kunnanhallituksen tehtäviin. Kunnanhallituksen vastuulla on hyväksyä ohjeet ja menettelytavat, jotka koskevat sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa, sekä valvoa, että hyväksytyt ohjeet ja menettelytavat myös toimeenpannaan tuloksellisesti niin kuin on ohjeistettu. Kunnanhallituksen on annettava toimintakertomuksessa tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä näiden asioiden suhteen. Kunnan konsernijohto, johon kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut hallintosäännössä määrätyt viranomaiset, vastaa konsernivalvonnan järjestämisestä, jollei valtuuston päättämässä hallintosäännössä toisin määrätä. (Korento & Ylitalo 2013, 3–4, 9; Kuntalaki 10.4.2015/410.)

Valtuuston asettaman tarkastuslautakunnan, joka on osa kunnan ulkoista valvontaa, tehtävänä on muun muassa ”valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat” sekä ”arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla”. Kunnan ja kunnan tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta huolehtiminen kuuluu myös tarkastuslautakunnan tehtäviin. Kunnan tilintarkastus kuuluu myös osaksi kunnan ulkoista valvontaa. Kunnan tilintarkastusta varten valtuusto valitsee tilintarkastusyhteisön, jonka vastuullisena tilintarkastajana toimii JHT-tilintarkastaja. Pääsääntönä on, että valittu tilintarkastusyhteisö vastaa myös kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastuksesta. Tilintarkastaja tarkastaa toukokuun loppuun mennessä edellistä vuotta koskevan kunnan tilikauden hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen. Tilintarkastuksessa tarkastetaan, ”onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti; antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta; ovatko valtiosuukausien perusteista annetut tiedot oikeita; ja onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Tarkastuslautakunnalla ja tilintarkastajalla on lakiin perustuva

oikeus saada arviointi- ja tarkastustehtävän hoitamiseksi kunnan viranomaisilta kaikki tiedot ja nähtäväkseen asiakirjat, joita ne pitävät tarpeellisina. Tämä oikeus koskee myös salassa pidettäväksi luokiteltuja tietoja ja asiakirjoja. (Kuntalaki 10.4.2015/410.)

Kunnallisen liikelaitoksen johtokunnan vastuulla on liikelaitosta koskevan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen (Kuntalaki 10.4.2015/410). Kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen sisäinen valvonta ja riskienhallinta puolestaan kuuluvat näiden yhteisöjen hallitusten ja toimitusjohtajien vastuulle (HE 24/2012). Konserniyhteisöjen velvollisuutena on järjestää sisäinen valvonta ja riskienhallinta omissa organisaatioissaan huolellisesti. Riskienhallintaa suunniteltaessa ja toteutettaessa tulee ottaa huomioon kunnan määrittelemät omistajapoliittiset tavoitteet sekä konserniohjeet hyvän hallintotavan mukaisesti. Kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen tulee raportoida kunnan ohjeiden mukaisesti kunnan konsernijohtolle konserniyhteisöjen merkittävistä riskeistä sekä riskienhallinnan riittävydestä ja toimivuudesta. (Korento & Ylitalo 2013, 6.)

Sisäinen tarkastus on osa sisäistä valvontaa. Kuntalaissa ei ole erikseen säädetty sisäisestä tarkastuksesta, sillä on katsottu, että kuntien ja kuntayhtymien erilaisen koon ja organisointimuotojen vuoksi kaikille kunnille ja kuntayhtymille sopivaa yhtenäistä sisäisen tarkastuksen järjestämismallia ei ole löydettävissä. Kuntalaki ei näin ollen velvoita kuntia ja kuntayhtymiä järjestämään sisäistä tarkastusta. Kuntaliitto kuitenkin suosittelee, että etenkin keskisuurissa ja suurissa kunnissa ja kuntayhtymissä olisi ammattimainen sisäisen tarkastuksen toiminto. Tätä linjausta tukee kuntaliiton hallituksen 23.4.2015 hyväksymä kunnan johtamiseen ja hallintaan sekä omistaja- ja konserniohjaukseen liittyvä suositus: *Suositus 15: ”Valtuuston päättämässä kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteissa päätetään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen linjaukset, tavoitteet ja osa-alueet sekä niiden toimeenpano, seurantamenettelyt ja arviointimenettelyt. Lisäksi päätetään velvollisuudesta järjestää sisäinen tarkastus, mikäli sisäinen valvonta ja riskienhallinta eivät tuota konsernijohtolle riittävää varmuutta sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja tuloksellisuudesta kunnassa ja kuntakonsernissa”*. Sisäinen tarkastus voidaan järjestää ja toteuttaa kuntakonsernin tai kuntayhtymän omana toimintana, yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa tai hankkimalla sisäisen tarkastuksen palvelut ulkopuolisilta palvelujen tuottajilta. (Kuntaliitto 2018b.)

2.3 Sisäisen tarkastuksen määritelmä ja tehtävät

Sisäisten tarkastajien kansainvälinen kattojärjestö IIA (The Institute of Internal Auditors) määrittelee sisäisen tarkastuksen 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 2019b.) Niemi (2018, 44) kuvaa sisäisen tarkastuksen tehtävää sekä nykyhetkeen että tulevaisuuteen kohdistuvana toimintana: ”*Sisäinen tarkastus tarjoaa näkemyksen organisaatioon sillä hetkellä, kun tarkastus tehdään, mutta tulevaisuuden huomioiva riskiarvio tarkastuksen taustalla auttaa organisaatiota valmistautumaan myös tulevaan*”.

2000-luvulla sisäisen tarkastuksen tekemän työn painopiste julkishallinnossa on siirtynyt suuremmassa määrin sen arviointiin, käytetäänkö ja hyödynnetäänkö julkisia varoja (resursseja) taloudellisesti, tehokkaasti ja vaikuttavasti eli toimitaanko tuloksellisesti. Tämän kehityksen taustalla on julkisen sektorin tiukentuva talous, rajalliset resurssit sekä rajoitukset, joita on asetettu julkisten varojen käytölle. Kaikilla julkisilla organisaatioilla on universaalisti haasteena vastata jatkuvasti kasvaviin palvelutarpeisiin, kun käytössä olevat resurssit ovat rajalliset. Sisäisen tarkastuksen tekemän työn tulisi edesauttaa sitä, että julkisista palveluista annetut palvelulupaukset asiakkaille pystytään täyttämään. (Oosthuizen ym. 2016, 182–183.)

Rönkön ja Liljan (2016, 40) mukaan sisäisellä tarkastuksella on kuntaorganisaatiossa laaja tehtäväkenttä. Kunnissa sisäisen tarkastuksen tekemä työ kohdistuu koko kuntaorganisaation toiminnan sisäiseen valvontaan, riskien hallintaan sekä johtamis- ja hallintoprosesseihin. Sisäisen tarkastuksen tekemän työn tarkoituksena on varmistaa, että kuntaorganisaation toiminta on tavoitteiden, päämäärien ja toimintaperiaatteiden sekä sääntöjen ja määräysten mukaista. Sisäisellä tarkastustoiminnalla tuetaan kuntaorganisaation toiminnan taloudellisuutta ja tuloksellisuutta sekä johtamis- ja hallintojärjestelmän kehittämistä. (Kuntaliitto 2018b.) Säilän (2008, 71) mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävät painottuvat kunnan johdon intresseihin. Sisäisen tarkastuksen roolina organisaatiossa on olla toimeenpanevan johdon kumppani, joka toimii organisaation kaikilla tasoilla ja suosittelee parannuksia organisaation toimintaan. Sisäinen tarkastus on riippumaton toimija ja objektiivinen kaikessa arviointi-, varmistus- ja konsultointityössään.

(Kuuluvainen 2013a, 17–18.) Coetzeen ja Erasmuksen (2017) mukaan tuloksellinen sisäinen tarkastustoiminto on tärkeä tekijä parannettaessa ja kehitettäessä julkisen sektorin organisaation toimintaa ja suorituskykyä. Sisäinen tarkastus on avaintoimija ja avainasemassa sen auttaessa vaaleilla valittuja poliittisia päätöksentekijöitä ja viranhaltijajohtoa toteuttamaan niille kuuluvaa valvontatehtävää, jonka myötä pyritään saavuttamaan asetetut tavoitteet, toiminnan avoimuus ja läpinäkyvyys sekä julkisten voimavarojen tehokas käyttö (Jóhannesdóttir ym. 2018, 21).

Sisäisen tarkastuksen tuottamia **arviointi- ja varmistuspalveluja** ovat: johtamisen ja hallinnon tarkastus; riskienhallinnan tarkastus; operatiivinen tarkastus; informaation tarkastus; talouden tarkastus; sekä tehtäväkohtaiset arviot ja kokonaisarviot. Sisäisen tarkastuksen tuottamia **konsultointipalveluja** ovat muun muassa: koulutus; lausunnot, muistiot ja analyysit; kehityshankkeisiin osallistuminen; opastus ja neuvonta; johtoryhmiin osallistuminen; sekä fasilitoinnit, riskienhallinta ja valvonta. (Kuuluvainen 2013b, 102.) Sisäisen tarkastuksen kansainvälisen kattojärjestön IIA:n mukaan sisäisen tarkastuksen vastuulla organisaatiossa on (IIA..., 6–7):

- ”objektiivisen näkemyksen ja neuvojen antaminen
- riskien arviointi
- valvontatoimien arviointi
- informaation luotettavuuden arviointi
- toimintojen kehittäminen
- etiikan edistäminen
- prosessien ja menettelyjen arviointi
- vaatimustenmukaisuuden seuranta
- resurssien turvaamisen arviointi
- väärinkäytösten selvittäminen
- tulosten viestintä.”

Myös Dolan ja Moran (2013) ovat ottaneet kantaa sisäisen tarkastuksen tehtäviin. Heidän mukaansa sisäisen tarkastuksen tulisi tuottaa lisäarvoa toimimalla organisaatiossa muutosagenttina, tuomalla erikoisosaamista ja asiantuntijuutta organisaatioon ja toimimalla kokonaisvaltaisesti ja laajemmin kuin vain kontrollien toimivuuden varmistajana. Lisäksi sisäisen tarkastuksen toiminnassa tulisi käyttää tehokkaasti teknologiaa apuna. Sisäisen tarkastuksen suorittama arviointi on suureksi osaksi suunnitelmallista ja järjestäytyntä tarkastustoimintaa, jossa tarkastuskohteet valitaan ennakkoon

vuosisuunnitelmaan, mutta tämän ohella tarkastuksia voidaan tehdä myös pistokokeina esimerkiksi organisaatiossa olevan whistleblower-kanavan tuottamien ilmoitusten perusteella (Ahokas 2012, 78).

2.4 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen kunnissa

Suomi on ainoa Pohjoismaa, jossa myös muissa kunnissa kuin pelkästään maan pääkaupungissa on järjestetty sisäisen tarkastuksen toiminto (Jóhannesdóttir ym. 2018, 33). Sisäinen tarkastus on kunnassa osa esikuntatoimintoja (Ala-aho ym. 2019, 170). Sisäinen tarkastus toimii kunnassa hallituksen ja kunnanjohtajan tai pormestarin alaisuudessa. Se suorittaa johdon puolesta ja lukuun valvontatehtävää, jonka johto on sille delegoinut omasta valvontatehtävästään. Sisäinen tarkastus on osa kuntakonsernin ohjaus- ja valvontajärjestelmää. (Lappalainen 2013, 210.) Sisäisen tarkastuksen järjestämiselle kunnassa on perusteita etenkin silloin, kun kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan menettelyt eivät ole riittäviä toimintaan ja talouteen kohdistuvien riskien hallitsemiseksi ja valvomiseksi. Erityinen tarve sisäisen tarkastuksen järjestämiseksi voi syntyä myös muulla perusteella. Kuntakonsernin organisoituminen, palvelujen järjestämis- ja tuotantotavat sekä johtamisjärjestelmän menettelyt voivat luoda tällaisen perusteen. (Kuntaliitto 2018b.) Rönkön (2019) väitöskirjatutkimuksessa selvisi, että organisaatioiden suuri koko, organisaatorakenteen monimutkaisuus, omistusrakenne, hallituksen kokoonpano ja parempi kannattavuus ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat eri organisaatioissa johdon päätökseen järjestää omaan organisaatioon sisäinen tarkastus.

Kunnalla on käytössään erilaisia organisointivaihtoehtoja, joista valita, sen päätäessä järjestää sisäisen tarkastuksen toiminnon. Kunta voi järjestää sisäisen tarkastuksen omana toimintana, jolloin kunta muodostaa osaksi omaa organisaatiotaan yhdestä tai useammasta sisäisestä tarkastajasta koostuvan tarkastusyksikön. Toinen vaihtoehto on, että kunta ostaa sisäisen tarkastuksen palvelut ulkopuoliselta palveluntarjoajalta. Tällöin ulkopuoliset asiantuntijat huolehtivat sisäisen tarkastuksen tehtävistä kunnan lukuun. Kolmas vaihtoehto järjestää sisäinen tarkastus on toteuttamalla se kuntien yhteistoimintana. Tässä vaihtoehdossa yhteistyötä tekevät kunnat palkkaavat yhdessä yhden tai useamman sisäisen tarkastajan suorittamaan sisäisiä tarkastustehtäviä niissä kunnissa, jotka tähän yhteistoiminnassa toteutettuun järjestelyyn osallistuvat. Neljäs vaihtoehto on, että sisäisen tarkastuksen palvelut hankitaan osittain ulkopuoliselta palveluntarjoajalta. Tässä eräänlaisessa hybridivaihtoehdossa kunnalla on olemassa oma sisäisen tarkastuksen yksikkö, joka pääsääntöisesti hoitaa kattavasti sisäisen tarkastuksen tehtävät kunnassa,

mutta jonka toimintaa täydennetään silloin, kun tämän oman tarkastusyksikön resurssit tai osaaminen ei riitä. (Rönkkö 2015, 9–12.)

Valtaosa kunnista, jotka ovat sisäisen tarkastuksen ottaneet käyttöönsä, ovat toteuttaneet sen omana toimintanaan. Pienet kuntaorganisaatiot, joissa on sisäinen tarkastus järjestetty, ovat monesti hyödyntäneet ostopalveluja sisäisen tarkastuksen toteuttamisessa. Pienet ja keskisuuret kunnat ovat kaikista kunnista niitä, jotka todennäköisimmin voivat toteuttaa sisäisen tarkastustoiminnan järjestämisen yhteistoimintana. Suurissa kunnissa sisäinen tarkastus järjestetään pääsääntöisesti kokonaan omana toimintana. Rönkön (2015) tutkimuksen mukaan kaikissa suurissa kunnissa, joissa on yli 50 000 asukasta, on järjestetty sisäisen tarkastuksen toiminto, kun taas 10 000–50 000 asukkaan suuruisissa kunnissa vain noin puolessa on järjestetty sisäisen tarkastuksen toiminto. Suurilla kunnilla on taloudelliset resurssit toiminnon järjestämiseen ja myös osaavaa henkilöstöä paremmin saatavilla, mikä selittää merkittävältä osin sisäisen tarkastuksen järjestämisen todennäköisyyttä kuntakoon kasvaessa. (Rönkkö 2015, 9–12, 19.)

Rönkön (2015, 20) mukaan sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellinen toiminta vaatii toteutuakseen sitä, että sisäisen tarkastuksen toimijat tuntevat tarkastamansa organisaation rakenteet ja organisaatiossa toimivat ihmiset hyvin. Tulokselliseen ja vaikuttavaan toimintaan tähdätessä ja tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytyksiä vahvistettaessa oma sisäisen tarkastuksen toiminto näyttäisi olevan ylivertainen suhteessa muihin sisäisen tarkastuksen järjestämismalleihin (Rönkkö, 2015, 20). Tätä mieltä on myös Ahokas (2012, 52–53) joka toteaa, että sisäisen tarkastuksen toimiessa suoraan organisaation valvonnassa, tarkastajilla on edellytykset saada laajempi ymmärrys organisaation toiminnasta, mikä tehostaa itse tarkastustyötä.

Koivu (2015, 36) kuvaa sisäisen tarkastuksen roolia kunnassa seuraavasti: ”*Sisäinen tarkastus on kunnan sisäinen konsultti, joka omalla osaamisellaan pystyy auttamaan kunnan johtoa sen velvollisuuksien hoidossa, kehittämään kunnan toimintaa ja tuottamaan sille lisäarvoa.*” Jotta tämä voi toteutua, on erittäin tärkeää, että organisaation ylin johto ja hallitus ymmärtävät, mistä sisäisessä tarkastuksessa on kyse, ja miten sisäisen tarkastuksen toiminnon tulisi tehtävänsä toteuttaa. Kun heillä on tämä ymmärrys, he kykenevät vaatimaan sisäiseltä tarkastukselta oikeanlaisia asioita ja siten voivat saada parhaiten toiminnolta lisäarvoa organisaation johtamiseen. Kun sisäinen tarkastus on toteutettu hyvin, se voi tarjota koko organisaatiolle arvokasta hyötyä. (Niemi 2018, 5–6.)

Holtin (2012) mukaan tehokkaan sisäisen tarkastustoiminnon rakentaminen voi olla haastavaa monille organisaatioille, mutta ajan ja resurssien investoiminen optimaalisen

sisäisen tarkastustoiminnon rakentamiseen voi myös tuoda monia kilpailuetuja, kuten esimerkiksi tehokkaat riskienhallintaprosessit, kontrollien kehittymisen, hallinnon parantumisen ja vaatimustenmukaisuuden varmistamisen. Menestyksekkäs sisäinen tarkastus rakentuu, kun sillä on vahva asema, osaava henkilöstö ja toimivat prosessit sekä toimivat suhteet eri sidosryhmiin.

2.5 Sisäisen tarkastuksen tuottama lisäarvo

”Sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatuksena on lisätä ja turvata organisaation arvoa tarjoamalla riskiperusteista ja objektiivista varmistusta, neuvoja ja näkemyksiä” (Sisäiset tarkastajat ry 2019b). Jotta sisäinen tarkastus voi tuottaa tuota yllä sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatuksessa mainittua lisäarvoa, perusedellytysten on oltava kunnossa. Tämä tarkoittaa sitä, että sisäinen tarkastus toimii riippumattomasti ja raportoi suoraan ylimmälle johdolle. Muita keskeisiä asioita perusedellytysten listassa ovat, että sisäinen tarkastus voi vapaasti päättää sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän laajuudesta, se voi suorittaa tehtävänsä ja raportoida tulokset. Ylimmän johdon ja sisäisen tarkastuksen välillä tulee myös olla aito keskusteluyhteys ja kummankin osapuolen on oltava kiinnostuneita laadukkaan yhteistyön ylläpitämisestä. Lähtökohdat lisäarvon tuottamiselle ovat olemassa, jos johto näkee sisäisen tarkastuksen tahona, joka voi toiminnallaan edistää organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa ja sisäinen tarkastus puolestaan suunnittelee ja toteuttaa työnsä huomioiden organisaation päämäärät ja asetetut tavoitteet. Sisäinen tarkastus voi tehtäviään suorittaessaan havaita monia mahdollisuuksia kehittää organisaation prosesseja ja toimintoja, jotka edistävät organisaation kykyä saavuttaa tavoitteensa. (Ratsula 2013, 56.) Lappalaisen (2013, 222) mukaan hyvin järjestetty ja asianmukaisesti resursoitu sisäinen tarkastus on toimivalle johdolle erinomainen työkalu varmentaa, arvioida ja kehittää vastuullaan olevaa organisaatiota. Tavoiteltu lisäarvo voi merkitä eri organisaatioissa eri asioita. Toisessa organisaatiossa ykkösprioriteettina ja lisäarvon tuojana pidetään tarkastuksia, joita tekemällä pyritään varmistumaan, että toiminta täyttää vaatimustenmukaisuudet. Toisessa organisaatiossa taas lisäarvon tuojana arvostetaan kehittämis- ja uudistamisnäkökulmaa ja sisäisen tarkastuksen konsultoivaa otetta. (Ratsula 2013, 56.)

Jolantan (2016) tutkimuksessa tarkasteltiin sisäisen tarkastuksen mahdollistamaa tukea julkisen ja yksityisen sektorin organisaatioille. Tutkimuksessa selvitettiin, miten toimimalla sisäinen tarkastus tuottaa organisaatiolle lisäarvoa, ja miten toimimalla lisäarvoa ei synny. Tutkimuksessa selvisi, että noudatettaessa sisäisen tarkastuksen

kansainvälistä ohjeistusta, sisäinen tarkastus pystyy tekemään työnsä riippumattomasti ja tukemaan ja hyödyttämään organisaatiota. Implementoimalla sisäisen tarkastuksen antamat suositukset voidaan parantaa organisaation toiminnan tuloksellisuutta. Sisäisen tarkastuksen tarjoamalla konsultointitoiminnalla voidaan edesauttaa hyvien päätösten tekemistä. Tutkijan tekemien päätelmien mukaan sisäinen tarkastus ei pysty tukemaan organisaatiota ja tuottamaan lisäarvoa, jos sen esiin nostamia huomioita ei noteerata ja sen antamia suosituksia ei noudateta. Sisäisen tarkastuksen mahdollisuus tuottaa lisäarvoa vaikeutuu myös, jos sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ei ohjata ja sen tarkastuskohteita ei valita tärkeys- ja riskisyysperiaatteilla, tarkastustoimintaa ei koordinoida eri tarkastustahojen kesken ja tarkastustoimintaa ei toteuteta organisaation päämäärien ja tavoitteiden suuntaisesti, niiden toteutumista palvelevasti.

Sisäiset tarkastajat varmistavat, että organisaatio kantaa vastuunsa sidosryhmilleen, esimerkiksi kunta kuntalaisille järjestämiensä palvelujen muodossa, ja että tämä toiminta toteutetaan niin tehokkaasti ja tuloksellisesti kuin mahdollista. Sisäisten tarkastajien tekemän työn ansiosta organisaatiot voivat säästää merkittäviä rahamääriä heidän tunnistessaan tehottomia toimintoja, tuhlaavia toimintatapoja, varkauksia, petoksia tai muita väärinkäytöksiä ja tilanteita, joissa ei noudateta lakeja ja ohjeita. Sisäiset tarkastajat tarjoavat hallitukselle ja johdolle arvokasta tietoa sisäisen valvonnan keskeisistä asioista. Sisäisten tarkastajien tehtäväkenttä on laaja, mikä mahdollistaa kattavan tiedon tuottamisen organisaatiosta ja siten luo edellytykset merkittävän lisäarvon saamiseen. (IIA..., 1–3.) Kudus ja Mustapha (2017) tutkivat laadullisen tutkimuksen keinoin yhdessä Malesialaisessa ministeriössä sitä, millainen käsitys ministeriön eri tasoilla työskentelevillä virkahenkilöillä on ministeriön sisäisen tarkastuksen tekemästä työstä. Tähän tutkittavaan käsitykseen sisältyivät heidän näkemyksensä suoritetuista sisäisistä tarkastuksista ja siitä, mitä parannuksia operatiivisen toiminnan tehokkuuteen oli saatu tehtyä tarkastusten johdosta annettujen suositusten perusteella ja kuinka tuloksellisia nämä annetut suositukset olivat olleet. Tutkimuksen mukaan sisäisen tarkastuksen tuottamat hyödyt näkyvät sisäisten valvonta- ja kontrollisysteemien kehittymisenä. Sisäinen tarkastus rohkaisee tekemään ennaltaehkäiseviä toimia, auttaa parantamaan työprosessien läpinäkyvyyttä ja virtausta sekä auttaa tuomaan positiivisia uudistuksia ja muutoksia organisaatioiden työhön.

Sisäisen tarkastuksen avulla saatavat hyödyt ja lisäarvo riippuvat siitä, mihin tarkoitukseen sisäistä tarkastusta käytetään, miten johto tukee sisäisen tarkastuksen työtä, ja minkälaiset odotukset sisäisen tarkastuksen tekemälle työlle on asetettu. Jotta sisäisestä

tarkastuksesta voidaan saada paras mahdollinen hyöty irti, sen tulee olla oikealla tavalla integroituna osaksi strategista johtamisjärjestelmää. (Alic 2011.)

2.6 Sisäiseen tarkastukseen ja tarkastajaan kohdistuvat vaatimukset

Sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ohjaa IIA:n (The Institute of Internal Auditors) kansainvälinen ammatillisten käytäntöjen ajatusmalli (International Professional Practices Framework, IPPF). Virallisessa ohjeistuksessa on toiminta-ajatus sekä kuusi muuta kokonaisuutta. (Sisäiset tarkastajat ry 2019c.) Sisäisen tarkastuksen ammatillisten käytäntöjen viitekehyksen eli ohjeistuksen muodostavat toiminta-ajatuksen ohella velvoittavat ohjeet, joita ovat määritelmä, standardit, pääperiaatteet ja eettiset säännöt, ja suositellut ohjeet, joita ovat soveltamisohjeet ja täydentävät ohjeet. Alla oleva kuvio 3 havainnollistaa sisäisen tarkastuksen työtä ohjaavaa ammatillisen ohjeistuksen kokonaisuutta.



Kuvio 3 Sisäisen tarkastuksen työtä ohjaava ammatillinen ohjeistus (Sisäiset tarkastajat ry 2019c.)

Toiminta-ajatus kertoo sen, mitä sisäinen tarkastus pyrkii saavuttamaan organisaatiossa. Siinä korostuu lisäarvon tuottaminen, johon sisäinen tarkastus pyrkii kaikessa toiminnassaan. Sisäisen tarkastuksen määritelmässä kiteytyy se, mikä on sisäisen tarkastuksen toiminnan ydin. Avainsanoja määritelmässä ovat riippumattomuus, objektiivisuus, järjestelmällisyys ja lisäarvo. Toiminnan on oltava järjestelmällistä, jotta tehdyn työn tulokset ovat luotettavia, laadukkaita ja vertailukelpoisia. (Niemi 2018, 28–29.)

Ammattistandardit ovat sisäisten tarkastajien työn toteuttamista ohjaavia keskeisiä periaatteita, jotka tuovat esiin työn luonteen. Ammattistandardit ovat sisäistä tarkastajaa velvoittavia eli niitä tulee noudattaa sisäistä tarkastustoimintaa harjoitettaessa. Ammattistandardien velvoittavuus ei ole lainsäädännön tasolla, mutta sisäisen tarkastustoiminnan laadukas toteuttaminen edellyttää niiden noudattamista. Kaikkien, jotka toimivat sisäisen tarkastuksen tehtävien parissa, tulisi noudattaa niitä riippumatta siitä, onko sisäinen tarkastaja suorittanut sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnon tai onko hän IIA:n jäsen vai ei. Standardit on luotu ohjaamaan sisäisen tarkastuksen toimintaa siten, että toiminnan missio, visio, pääperiaatteet ja eettiset säännöt toteutuisivat. (Niemi 2018, 29–30.)

Ammattistandardit jakautuvat ominaisuus-, toteutustapa- ja soveltamisstandardeihin. Ominaisuusstandardit koskevat sisäisen tarkastuksen tehtäviä hoitavien organisaatioiden sekä toimijoiden ominaispiirteitä. Niissä ohjeistetaan muun muassa sisäisen tarkastuksen toimivallasta ja vastuusta, objektiivisuudesta ja riippumattomuudesta, ammattitaidosta ja huolellisuudesta sekä jatkuvasta kehittämisestä ja laadunvarmennuksesta. Toteutustapastandardit kuvaavat sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteen ja samalla määrittävät ne laatuvaatimukset, joihin vertaamalla näistä tehtävistä suoriutumista voidaan arvioida. Niissä ohjeistetaan muun muassa sisäisen tarkastuksen toiminnan johtamisesta, työn suunnittelusta, toteutuksesta ja raportoinnista, tarkastuspalvelujen koordinoinnista, resursoinnista sekä kehittämistoimenpiteiden seurannasta. Soveltamisstandardeilla syvennetään ominaisuus- ja toteutustapastandardien ohjeistusta ja ne sisältävät arviointi-, varmistus- tai konsultointitehtäviä koskevia vaatimuksia. (Niemi 2018, 30–31.)

Pääperiaatteet määrittelevät ne ominaisuudet ja toimintatavat, joita sisäiseltä tarkastajalta vaaditaan. Näitä ehdottomia vaatimuksia ovat muun muassa ne, että sisäisen tarkastajan on toimittava rehellisesti, ammattitaitoisesti ja huolellisesti. Hänen on oltava kaikessa toiminnassaan myös riippumaton, puolueeton ja objektiivinen. Sisäisen tarkastajan on myös oltava toimessaan asioita ennakoiva ja näkemyksellinen, tulevaisuuteen suuntautunut ajattelija. Nämä asiat mahdollistavat laadukkaan toiminnan, kun voimavarat

toteuttaa tarkastustoimintaa ovat riittävät. (Niemi 2018, 31.) Eettiset säännöt on laadittu edistämään sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa. Ne ovat periaatteita ja käyttäytymissääntöjä, joita sisäisiltä tarkastajilta ja sisäisen tarkastuksen palveluja tuottavilta yksiköiltä edellytetään. Eettisiin sääntöihin kuuluvat rehellisyys, objektiivisuus, ammattitaito ja luottamuksellisuus. (Niemi 2018, 45.) Soveltamisohjeet ja käytännön ohjeet ovat auttamassa sisäistä tarkastajaa eettisten sääntöjen ja ammattistandardien soveltamisessa sekä hyvien käytäntöjen edistämässä. Niissä keskitytään lähestymistapoihin, metodologiaan ja näkökohtiin. Täydentävät ohjeet neuvovat yksityiskohtaisesti, miten sisäistä tarkastusta tulee toteuttaa. Niihin sisältyy yksityiskohtaisia prosesseja ja menettelytapoja, kuten työkaluja ja tekniikoita, ohjelmia, vaihe vaiheelta kuvattuja toimintatapoja sekä esimerkkejä näiden tuotoksista. (Niemi 2018, 46.)

Sisäisen tarkastajan ammatti on vaativa tehtävä, johon kohdistuu odotuksia useista sisäisistä ja ulkoisista sidosryhmistä. Jotta sisäinen tarkastaja voi menestyä työssään ja pystyy vastaamaan häneen kohdistuviin odotuksiin, sisäisellä tarkastajalla tulee olla ammatin vaatima pätevyys ja halu jatkuvasti kehittää osaamistaan. Tunneäly, vuorovaikutustaidot ja kyky ymmärtää liiketoimintaa ovat asioita, joita sisäisen tarkastajan tulee omata. Muita tärkeitä sisäiseltä tarkastajalta vaadittavia ominaisuuksia ovat muun muassa rehellisyys, puolueettomuus ja avoimuus, hyvántahtoisuus ja epäitsekkyyys, avoimuus ja läpinäkyvyys, sekä innostuneisuus, halu jatkuvaan uuden oppimiseen ja luotettavuus. (Niemi 2018, 5, 47.) Ahokkaan (2013, 53) mukaan sisäisen tarkastajan työssä tarvitsema tietämys hankitaan useiden vuosien kuluessa.

Sisäisellä tarkastajalla tulee olla omien yksittäisten tehtäviensä suorittamiseen tarvittavat tiedot, taidot ja pätevyys. Myös sisäisen tarkastuksen toiminnolla kokonaisuutena tulee olla tai sen on hankittava ulkopuolelta tehtäviensä suorittamiseen tarvittavat tiedot, taidot ja pätevyys. (Niemi 2018, 41.) Sisäisen tarkastajan tehtävän menestyksekkäs hoitaminen vaatii työhön paneutumista, jatkuvaa opiskelua tietämyksen lisäämiseksi ja ammattitaidon kehittämiseksi sekä laaja-alaista asiantuntemusta oman organisaation toiminnasta, johtamisesta, riskienhallinnasta ja laatujärjestelmistä. Sisäinen tarkastaja on laaja-alainen asiantuntija. Tästä laaja-alaisuus vaatimuksesta antaa konkreettisen kuvan sisäisten tarkastajien maailmanlaajuisen pääjärjestön The Institute of Internal Auditorsin eli IIA:n tekemä kansainvälinen tutkimus, jonka mukaan sisäisen tarkastajan odotetaan hallitsevan yli kolmensadan eri asian osaaminen. (Koivu 2013b, 417, 419.) IIA:n mukaan sisäiset tarkastajat ovat monipuolisia asiantuntijoita ja ammattilaisia. He ovat asioiden selvittäjiä, arvioijia, ongelman ratkaisijoita, raportoijia ja luotettuja neuvonantajia. He

ovat myös valmentajia, eri sidosryhmien asioiden esille tuojia sekä riskien, valvonnan ja tehokkuuden asiantuntijoita. Sisäiset tarkastajat tunnistavat riskejä ja mahdollisuuksia ja kertovat asiat sellaisina kuin ne ovat. He ovat organisaation kehittäjiä. Sisäisellä tarkastajalla voi olla aiempaa työtaustaa esimerkiksi tuotantotoiminnassa, taloushallinnossa tai suunnittelussa ja sisäisiä tarkastajia arvostetaan heidän arviointikykyjensä ja viestintätaitojensa sekä IT- ja toimialaosaamisensa vuoksi. Sisäinen tarkastaja toimii hallituksen ja ylimmän johdon silminä ja korvina organisaatiossa ja tätä tehtävää toteuttaessaan sisäisen tarkastajan tulee olla tarkkaavainen kuuntelija, tehokas ja vakuuttava puhuja sekä selväsanainen kirjoittaja. (IIA..., 4–5, 8.) Koivun (2013b, 417) mukaan sisäisen tarkastajan tulee olla aktiivinen toimija, joka etsii jatkuvasti kehityskohteita organisaation toiminnan parantamiseksi ja herättelee toimivaa johtoa varautumaan toimintaympäristön tuomiin riskeihin ja huomauttaa toisaalta myös hyödyntämään toimintaympäristön tarjoamat mahdollisuudet.

Asiaa tuntemattomat saattavat helposti sekoittaa sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan tehtävät toisiinsa. Näillä tehtävillä on kuitenkin selvä keskinäinen työnjako ja eroavaisuus tehtävien laajuudessa. Sisäisen tarkastajan tehtävän laaja-alaisuutta pyritään havainnollistamaan vertaamalla sisäisen tarkastajan tehtäviä tilintarkastajan tehtäviin taulukossa 1. Kuten seuraavalla sivulla oleva taulukko 1 osoittaa, sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien tehtäväkuvissa on merkittävä ero.

Taulukko 1 Sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan tehtävien erot (mukaillen IIA..., 4.)

Sisäiset tarkastajat	Tilintarkastajat
ovat tyypillisesti organisaation työntekijöitä (voivat olla osittain tai kokonaan ulkoistettuja) mutta samalla riippumattomia tarkastamistaan toiminnoista	ovat ulkopuolisia yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen (kunnissa valtuuston) valitsemia riippumattomia yhteisöjä tai henkilöitä
Laaja toimialue	Lakisääteinen velvoite
sisäinen valvonta riskienhallinta johtaminen ja hallinto organisaation tavoitteet toiminnallinen tehokkuus ja tuottavuus säädösten ja ohjeiden noudattaminen luotettava taloudellinen informaatio ja paljon muuta!	kirjanpito tilinpäätös toimintakertomus hallinnon lainmukaisuus + kuntalain tuomat muut velvoitteet
Monipuolinen tausta ja osaaminen	Pääasiassa ulkoisen laskentatoimen tausta ja osaaminen
organisaation ja sen valvontaympäristön sekä toimialan tuntemus prosessiosaaminen riskienhallinnan osaaminen viestintä sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi	
Eteen- ja taaksepäin katsova	Taaksepäin katsova

Sisäisellä tarkastajalla on lähtökohtaisesti tilintarkastajaa laajempi ja syvällisempi tietämys tarkastettavan organisaation toiminnasta, kulttuurista, toimintaympäristöstä ja tietojärjestelmistä. Tämä luo sisäiselle tarkastajalle paremmat edellytykset ja valmiudet selviytyä laajoista ja vaikeista tarkastuksista tehokkaasti kuin mitä organisaation ulkopuolelta tulevalla tilintarkastajalla on. (Ahokas 2012, 50, 78.)

Liiketoiminnan, toimintaympäristön ja organisaatiota koskevien riskien muuttuessa nopeaan tahtiin myös sisäisen tarkastuksen ja sisäisten tarkastajien on pystyttävä toimimaan joustavasti ja kehittämään toimintatapojaan tuottaakseen lisäarvoa. Teknologiaa tulee ymmärtää ja hyödyntää apuna yhä enemmän, on tehtävä tiimityötä ja yhteistyötä sisäisen tarkastuksen toiminnon sisällä ja sen kumppaneiden kanssa ja on kouluttauduttava jatkuvasti. (Niemi 2018, 103–113.) Rönkön (2016, 33) mukaan tulevaisuuden sisäinen tarkastaja on järjen ääni, visionääri ja strategiakonsultti, joka uskaltaa avata suunsa silloin kun pitää ja osaa tuoda esiin näkemyksensä.

3 TULOKSELLINEN SISÄINEN TARKASTUS

3.1 Tuloksellisuuden määritelmä

Viime vuosikymmeninä yksityissektorin liiketoiminnasta tuttua tuloksellisuusajattelua on tuotu vahvasti myös osaksi kuntien toimintaa (Heikkilä & Uoti 2019, 38). Vakiintuneen tuloksellisuuden määritelmän mukaan tuloksellisuus koostuu tuottavuudesta, taloudellisuudesta ja vaikuttavuudesta. Tuottavuudella tarkoitetaan tuotosten tai suoritteiden määrän ja niiden tuottamiseksi käytettyjen panosten välistä suhdetta. Tuottavuus kasvaa, jos organisaatio pystyy tuottamaan enemmän samoilla resursseilla tai pienemmillä resursseilla saman kuin aiemmin suuremmilla resursseilla. Taloudellisuus ilmaisee sen, kuinka paljon rahaa on käytetty tuotoksen tai suoritteen aikaansaamiseksi. Toiminta on sitä taloudellisempaa, mitä pienemmin kustannuksin sama suoritemäärä on saatu aikaan. Tuottavuutta ja taloudellisuutta arvioimalla voidaan selvittää, tehdäänkö asiat anetuilla rajallisilla voimavaroilla oikein. Vaikuttavuus taas mittaa sitä, tuotetaanko oikeita asioita (kunnassa palveluja) ja saavutetaanko tuotetuilla palveluilla tavoitellut vaikutukset. (Säilä ym. 2008, 39–40; Virtanen & Vakkuri 2016, 110–115.) Vaikuttavuudessa on kyse tavoitellun muutoksen synnyttämisestä ja aikaansaamisesta. Vaikuttavuutta arvioitaessa tulee kysyä, onko saavutettu se muutos tai tila, jota tavoiteltiin. Vaikuttavuus kasvaa sen myötä, mitä paremmin tuotokset vastaavat sitä asiakkaan tarvetta, jota pyritään täyttämään. (Virtanen & Vakkuri 2016, 115, 117.) Taloudellisuutta voidaan parantaa hyödyntämällä suuruuden ekonomiaa ja käyttämällä tehokkaampia toimintatapoja (Tammi 2010, 91). Tuottavuuden parantaminen taas edellyttää resursseja (Vakkuri 2010a, 43). Tuottavuuden parantamisessa tehokkuuden lisääminen on keskeinen keino (Virtanen & Vakkuri 2016, 120).

Edellä mainittujen tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden kokonaisuutta on täydennetty ja tuloksellisuuskäsitteen sisältöä on laajennettu julkisella sektorilla viime vuosina, ja nykyään siihen luetaan kuuluvan myös toiminnan yhdenvertaisuutta ja sukupolvien välistä tasa-arvoa korostava näkökulma. Tämän uuden näkökulman myötä julkisen toiminnan ja palvelutuotannon on oltava oikeudenmukaista ollakseen tuloksellista. Tämän tulee näkyä muun muassa palvelujen yhdenvertaisena saatavuutena kunta-laisten arjessa, mikä edelleen tarkoittaa sitä, että eri sukupolvet ovat samanarvoisessa asemassa. Tämän kehityksen myötä kunnissa on siirrytty tuotantolähtöisestä ajattelutavasta kohti asiakaslähtöistä ajattelutapaa, jossa asiakasvaikuttavuus palvelutuotannossa ja

palvelujen järjestämisessä korostuu. Kunnissa toiminnan keskiöön on nostettu asiakkaan kokemaa hyötyä. (Heikkilä & Uoti 2019, 38, 40.)

Auteron (2013, 42–43) mukaan tuloksellisuuskäsite sisältää ajatuksen tavoitteellisesta toiminnasta, jossa suunnitellusti pyritään tietyn asetetun aikavälin puitteissa ja tiettyjä käytössä olevia voimavaroja hyödyntäen kohti asetettua päämäärää. Toiminnalta odotetaan tiettyä aikaansaannosta, tulosta. Tuloksellisuus kuvaa näin ollen tarpeiden ja vaikutusten välistä suhdetta valitulla tarkasteluajavälillä. Tuloksellisuuden arviointi on siten tulostavoitteiden saavuttamisen arviointia. (Autero 2013, 42–43, 49.) Meklinin (2013, 135) mukaan tuloksellisuuden parantaminen tarkoittaa sitä, että palveluja tuotetaan taloudellisemmin ja samalla kiinnitetään huomio vaikuttavuuteen. Kuntakontekstissa vaikuttavuudella tarkoitetaan palvelujärjestelmän kykyä tuottaa sellaisia vaikutuksia, seurauksia tai lopputuloksia, jotka vastaavat vaikutuksille asetettuja tavoitteita, tyydyttävät kuntalaisten tarpeita tai toteuttavat molempia pyrkimyksiä yhtä aikaa (Niiranen ym. 2005, 23). Kunnan toiminta on tuloksellista silloin, kun rajallisilla resursseilla saadaan tuotetuksi tai järjestetyksi hyviä palveluja kuntalaisille (Säilä ym. 2008, 39–40). Kaikessa toiminnassa on kyse silloin siitä, miten rationaalisesti kunta kykenee käyttämään käytössään olevat resurssit tuotosten aikaansaamiseksi (Virtanen & Vakkuri 2016, 113). Tuloksellisesti toimimisen edellytyksenä ja kaiken lähtökohtana on, että asiat organisoidaan oikein (tehdään oikein) ja tehdään oikeita asioita (Vakkuri 2010b, 29).

Tuloksellisuus käsitteenä on laaja ja moniulotteinen. Kun arvioidaan organisaation toimintaa tuloksellisuusnäkökulmasta käsin, silloin tarkastellaan kokonaisvaltaisesti, miten organisaatio on suoriutunut tehtävässään suhteessa asetettuihin tavoitteisiin ja päämääriin. Tällöin arvioidaan organisaation kokonaisuonnistumista tai kokonaismenestystä tietyllä ajanjaksolla. Tuloksellisuutta arvioitaessa on oltava käytössä tietoja toiminnan avulla tuotetusta määrästä, laadusta, kustannuksista ja vaikutuksista eli on oltava jokin vertailukohta, jotta on mahdollista muodostaa käsitys toiminnan tuloksellisuudesta. Tuloksellisuus merkitsee siten toiminnan onnistumisen tasoa, sitä miten menestyksekkästä toiminta on ollut. Tuloksellisuus koostuu kahdesta toisiaan täydentävästä osasta, jotka yhdessä muodostavat kokonaistuloksellisuuden. Nämä kokonaistuloksellisuuden osat ovat sisäinen tuloksellisuus ja ulkoinen tuloksellisuus. Sisäinen tuloksellisuus muodostuu tuottavuudesta, taloudellisuudesta ja aikaansaannoskyvystä. Ulkoinen tuloksellisuus taas muodostuu palvelukyvystä, vaikuttavuudesta ja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta. (Tirronen ym. 2014, 453–454.)

Mitä sitten tarkoittaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus sovellettuna kuntakontekstiin? Rönkön (2019) mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus tarkoittaa eri asioita eri tahoille. Nämä eri tahot ja niiden näkökulmat yhdistäen voitaneen kuitenkin yleisesti todeta, että sisäinen tarkastus on toiminut tuloksellisesti silloin, kun laadukkaasti ja kustannustehokkaasti toimivan sisäisen tarkastuksen tekemä työ on todennettavasti edistänyt kunnan päätöksentekijöiden asettamien päämäärien ja tavoitteiden toteutumista.

3.2 Resurssit ja tuloksellisuus

Organisaatioiden näkökulmasta katsottuna niiden käytössä olevat voimavarat ovat aina rajalliset. Tämän tosiasian edessä jokaisen organisaation ja niissä toimivan yksilön ja ryhmän on mietittävä tarkkaan, miten ne käyttävät hallussaan olevat resurssit. Resurssit ohjaavat näin tehtäviä valintoja. Resurssit muodostuvat aineellisista voimavaroista ja henkisistä voimavaroista. Aineellisilla voimavaroilla tarkoitetaan käytettävissä olevaa taloudellista varallisuutta. Henkisillä voimavaroilla puolestaan tarkoitetaan ihmisten kykyä oppia ja taitoa toimia luovasti sekä muodostaa käsityksiä asioista ja tehdä johtopäätöksiä tarkastelemalla erilaisia syy-seuraussuhteita. Ihmisten erilaiset kyvykkydet kuuluvat henkisiin voimavaroihin. Henkiset voimavarat kompensoivat aineellisten voimavarojen puutetta. Organisaation johdon tehtävänä on muodostaa käytettävissä olevista aineellisista ja henkisistä voimavaroista synerginen kokonaisuus, joka palvelee organisaation päämäärien ja tavoitteiden saavuttamista. (Harisalo 2013, 38.)

Suomalainen kunta on toimija, joka kerää toimintaansa varten resursseja, joita se yhdistelee erilaisiksi tuotoksiksi ja pyrkii siten aikaansaamaan hyvinvointivaikutuksia kuntalaisilleen ja asiakkailleen. Kunnassa joudutaan päivittäin tekemään valintoja valittavista toimintalinjoista, jotka parhaiten edistäisivät kuntalaisten hyvinvointia. (Vakkuri 2010b, 27.) *”Kuntalaisten palvelutarpeita pyritään tyydyttämään niukkojen resurssien olosuhteissa.”* Tehtävät toimenpiteet edellyttävät valintoja erilaisten kohteiden kesken ja näihin valintoihin liittyy aina hyöty- ja haittatarkastelut sekä arvoperusteet, jotka ohjaavat tehtäviä valintoja. (Vakkuri 2010a, 35.) Koska voimavaroja on käytössä rajallisesti, nämä rajalliset voimavarat on kohdennettava sinne, missä ne saavat aikaan eli tuottavat eniten hyötyjä ja lisäarvoa. Voimavarat tulee käyttää mahdollisimman tuloksellisesti eli kustannustehokkaasti ja vaikuttavasti. (Meklin & Vakkuri 2011, 285.)

Kunta on verorahoituksella kuntalaisille palveluja järjestävä organisaatio. Kuntapalvelujen rahoitus tulee pääosin kuntalaisten maksamista veroista ja valtion kunnille myöntämien valtionosuuksien kautta. Kunnat saavat osan tuloistaan myös maksu- ja

myyntituloina, jotka tosin ovat vain pieni osa koko tulo-rahoituksesta. Kunnat saavat myös yhteisöverotuloja, jotka eräissä kunnissa voivat olla merkittäviäkin, jos kunnassa on esimerkiksi kunnan asukasluvuun nähden yksi tai useampi suuri ja menestyvä yritys. Tämän rahoitusmallin myötä kuntalaisilla on oikeus odottaa vastiketta maksamilleen verovaroille eli saada palveluja, jotka edistävät kuntalaisten hyvinvointia mahdollisimman tehokkaasti. Jotta näihin vaatimuksiin ja odotuksiin voidaan vastata, on kunnan toimittava tuloksellisesti, mikä tarkoittaa palvelujen järjestämistä kustannustehokkaasti ja vaikutuksiltaan hyvätasoisina. Tehokkaasti toimiva kunta tuottaa kuntalaisille hyvinvointia hyvälaatuisten palvelujen kautta, kun taas tehottomasti toimiva kunta tuottaa kuntalaisille riittämättömästi palveluja ja huonolaatuisia palveluja. (Meklin & Vakkuri 2011, 285.) Tehokkuus liittyy siihen tapaan, miten asioita tehdään. Tehokkuus paranee, kun resursseja hyödynnetään viisaasti, järjeistetään toimintaa ja järjestetään toiminta siten, että tuotoksen laatu ei kärsi mutta resursseja käytetään mahdollisimman niukasti. Tehokkuuden saavuttaminen edellyttää suunnitelmallista toimintaa ja toiminnan suunnittelua sellaiseksi, ettei mitään mene hukkaan. (Kanerva 2008, 14.) (vrt. toisen työn hyödyntäminen ja päällekkäisen työn välttäminen tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen tehtävien kesken)

Sisäisen tarkastustoiminnon ammattilaisten on kyettävä perustelevaan niukkoja resursseja koordinoiville päättäjille riittävän selkeästi se, miten tarkastustoiminto voi tuottaa verovaroin rahoitetulle kuntaorganisaatiolle lisäarvoa. Olemassaolonsa tarpeellisuuden viestin antaminen ja päättäjien vakuuttaminen tässä asiassa on edellytyksenä sille, että näitä niukkoja resursseja suunnataan tarkastustoimintoihin. (Rönkkö 2015, 19–20.) Tuloksellisesti toimiva sisäinen tarkastustoiminto on paras tapa vakuuttaa niukkoja resursseja allokoivat päättäjät toiminnon tarpeellisuudesta osana hyvin toimivaa ja laadukasta johtamis- ja valvontajärjestelmää (Rönkkö & Lilja 2016, 41).

3.3 Tuloksellisen toiminnan edellytykset

Sisäisen tarkastustoiminnan tuloksellisuus rakentuu monista asioista ja tekijöistä. Sen vuoksi on tärkeää olla tietoinen kaikista niistä asioista ja tekijöistä, jotka voivat vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen (Coetzee & Lourens 2017, 237). Tässä alaluvussa käydään läpi tämän tutkielman aihepiiriin lukeutuvia sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsitteleviä relevantteja tutkimuksia ja niissä saatuja tutkimustuloksia. Tutkimukset on toteutettu eri sektoreilla toimivia erilaisia organisaatioita tarkastelemalla. Kuten seuraavaksi esitettävistä lukuisista tutkimuksista käy ilmi, sisäisen tarkastuksen

tuloksellisen toiminnan edellytykset muodostuvat samanlaisista asioista ja tekijöistä riippumatta siitä, millaisesta organisaatiosta on kyse, tai millä sektorilla organisaatio toimii.

Badean ja Spineanu-Georgescun (2016) mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellinen toiminta edellyttää riittävien resurssien (varat, materiaalit, henkilöstö) olemassaoloa ja näiden resurssien tehokasta yhdistämistä toimivaksi kokonaisuudeksi. Heidän mukaansa riittävät resurssit on budjetoitava ja allokoitava sinne, missä on kulloinkin tarvetta. Alzebanin ja Gwilliamin (2014) mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksenä on, että on olemassa johdon tuki sisäiselle tarkastukselle, ja että saadaan palkattua koulutettua ja kokenutta henkilöstöä sisäisen tarkastuksen tehtäviin. Näiden tekijöiden ohella he mainitsevat tärkeinä asioina ja tuloksellisen toiminnan mahdollistajina sen, että on riittävät resurssit käytössä, on hyvät ja toimivat suhteet tilintarkastajien kanssa ja sisäisellä tarkastustoiminnolla on itsenäinen ja riippumaton asema organisaatiossa. Oosthuizenin ym. (2016, 181) mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellinen toiminta edellyttää, että sisäinen tarkastus on kykenevä, sillä on riittävä mandaatti toimia ja sen toiminta on tavoitteellista.

Musah, Erasmus ja Anokye (2018) tutkivat valtion omistamien yritysten osalta Ghannassa, mitkä tekijät vaikuttavat näissä yrityksissä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Tutkimuksen perusteella kaikkein tärkein tekijä tuloksellisen sisäisen tarkastuksen mahdollistamiseksi on johdon tuki sisäiselle tarkastukselle. Myös sisäisen tarkastustoiminnon koko, henkilöstön pätevyys, toiminnon riippumattomuus ja hyvät suhteet sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastajien välillä olivat merkittäviä tuloksellisuuteen vaikuttavia tekijöitä. Takiah, Yati ja Norul (2014) tarkastelivat tutkimuksessaan, milloin ja miten sisäinen tarkastus voi vaikuttaa julkisten varojen asianmukaiseen hallintointiin ja käyttöön julkisella sektorilla Malesiassa. Tutkimuksessa selvisi, että sisäisen tarkastuksen työ voi olla tuloksellista julkisten varojen seurannassa, jos sisäisten tarkastajien osaaminen on riittävällä tasolla, sisäinen tarkastustoiminto on mitoitettu riittävän suureksi ja sisäisen tarkastuksen ja tarkastustoimikunnan välinen yhteistyö toimii. Sisäisen tarkastustoiminnon työlle on tärkeää, että henkilöstöä on riittävästi ja kouluttautuminen mahdollistetaan.

Edellä mainittujen tekijöiden ohella monet tutkijat nostavat esiin keskeisenä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavana tekijänä sisäisen tarkastuksen työn laadun. Rudhani, Volkshi ja Hashani (2017) tutkivat tekijöitä, jotka myötävaikuttavat sisäisen tarkastuksen toiminnon suorituskykyyn ja tuloksellisuuteen julkisella sektorilla Kosovossa. Heidän tutkimuksensa perusteella sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuuteen vaikuttavat keskeisellä tavalla sisäisen tarkastuksen laatu, sisäisen

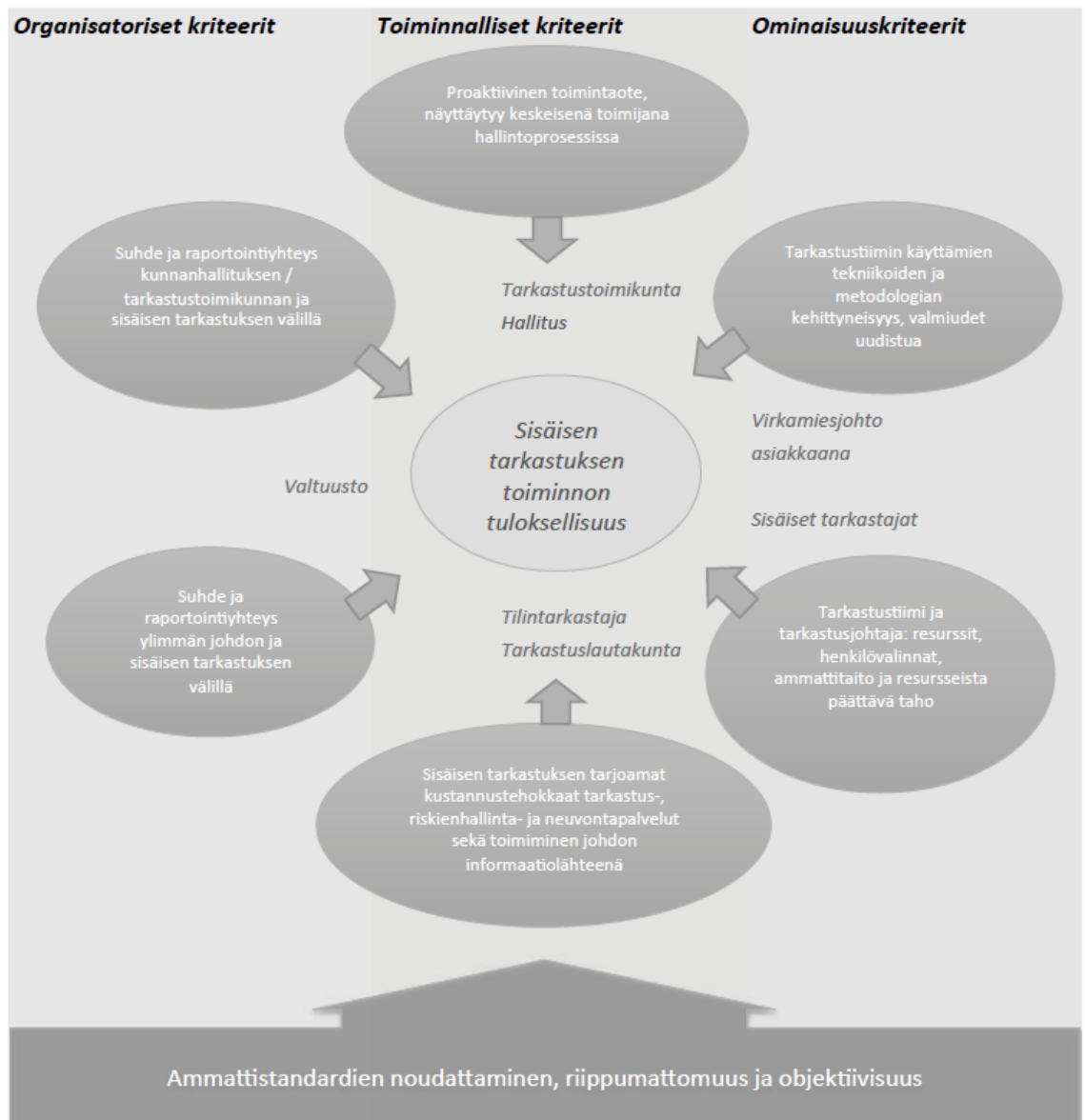
tarkastustiimin kompetenssi eli pätevyys ja osaaminen, sisäisen tarkastuksen riippumattomuus sekä johdon tuki sisäisen tarkastuksen tekemälle työlle. Tämän tutkimuksen mukaan tärkein yksittäinen tekijä, joka vaikuttaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen, on tarkastustyön laatu. Myös Lucan, Hlaciuc ja Zaiceanu (2015) tutkivat, mitkä tekijät vaikuttavat sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuuteen. Heidän tutkimuskohteenaan oli julkinen sektori Romaniassa. Tutkimuksen perusteella sisäisen tarkastuksen työn laatu ja varhainen ja tarkka riskien tunnistaminen lisäävät sisäisen tarkastuksen työn tuloksellisuutta. Organisaatorakenteella ei nähty olevan merkittävää vaikutusta sisäisen tarkastuksen työn tuloksellisuuteen. Mihret ja Yismaw (2007) pyrkivät tutkimuksellaan identifioimaan niitä tekijöitä, jotka vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Heidän tutkimuskohteenaan oli julkisella sektorilla toimiva korkeakoulu Etiopiassa. Tämän tutkimuksen perusteella sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavat merkittävästi sisäisten tarkastusten laatu ja johdon tuki sisäiselle tarkastukselle. Sen sijaan organisaatioympäristöllä tai auditoitavilla ei ollut suurta vaikutusta sisäisen tarkastustoiminnan tuloksellisuuteen. Drogalas, Karagiorgos ja Arampatzis (2015) tutkivat, mitkä tekijät vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen kreikkalaisissa yritysorganisaatioissa. Heidän saamiensa tutkimustulosten perusteella tärkeitä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavia tekijöitä ovat sisäisten tarkastusten laatu, sisäisen tarkastustoiminnan henkilöstön pätevyys, sisäisen tarkastustoiminnan riippumattomuus ja johdon tuki sisäiselle tarkastukselle. Heidän mukaansa tärkein sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttava tekijä, joka luo edellytykset ja on koko toiminnan perusta, on riippumattomuus.

Tutkimuksissa on myös huomattu, että sisäisen tarkastajan johtamistyyli vaikuttaa merkittävästi sisäisen tarkastustoiminnan tuloksellisuuteen. Sisäisen tarkastuksen johtaja voi vaikuttaa tarkastustoiminnan tuloksellisuuteen positiivisesti aktiivisella ja kehitävällä johtamistyyllillä, sen sijaan välinpitämätön (antaa mennä vaan) johtamistyyli vaikuttaa tarkastustoiminnan tuloksellisuuteen negatiivisesti. (Dal Mas & Barac 2018.) Yhteistyö sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastajien kesken on myös sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttava asia. Hyvät suhteet sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastajien välillä parantavat näiden tarkastustahojen keskinäistä kommunikointia ja työn koordinaointia, mikä voi edelleen johtaa päällekkäisen työn vähentymiseen ja sen myötä kustannussäästöihin. Nämä tekijät yhdessä parantavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta. (Pilcher ym. 2013, 336.) Adhistan (2015) tutkimuksen mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta voidaan parantaa lisäämällä sisäisten tarkastajien osaamista,

riippumattomuus varmistamalla sekä vahvalla yhteistyösuhteella sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastajien välillä. Tämän tutkimuksen mukaan tarkastettavien tarjoamalla tuella ei ollut merkitystä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Myös yhteistyö sisäisen tarkastustoiminnon sisällä on tärkeässä asemassa toiminnan tuloksellisuutta ajateltaessa. Carpenter, Reimers ja Fretwell (2011) saivat tutkimuksessaan selville, että silloin kun sisäiset tarkastajat pohtivat ja ”brainstormaavat” yhdessä keskenään aivoriihessä, he identifioivat määrällisesti vähemmän petosriskejä kuin sisäinen tarkastaja yksin pohtiessaan identifioi, mutta ryhmässä kollektiivisesti havaitut ja esiinnousseet petosriskit ovat laadullisesti merkittävämpiä (enemmän vahinkoa aiheuttavia toteutuessaan) kuin yksin havaitut petosriskit. Tämä havainto tukee sitä ajatusta, että riittävän henkilöstömäärän ohella myös henkilöstön välinen yhteistyö lisää sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuutta. Arena ja Azzone (2009) tutkivat italialaisia yrityksiä etsiessään vastausta kysymykseen, mitkä tekijät vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Heidän tutkimuksensa perusteella sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tiimin ominaisuudet, tarkastusprosessit ja toimintatavat sekä organisaation vuorovaikutus. Sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuus kasvaa, kun sisäisten tarkastajien lukumäärä suhteessa koko henkilöstöön kasvaa, sisäisen tarkastuksen johtaja on IIA:n jäsen, yrityksessä suoritetaan itsearviointia riskikontrollien suhteen ja tarkastustoimikunta on aktiivinen suhteessa sisäisen tarkastuksen toimintaan. Badara ja Saidin (2013) tutkivat tarkastuskokemuksen ja tarkastustoiminnan tuloksellisuuden välistä suhdetta sisäisen tarkastuksen toiminnassa julkisen sektorin organisaatioissa. Tutkimuksessa todettiin, että tarkastuskokemus voi vaikuttaa positiivisesti sisäisen tarkastajan työn tuloksellisuuteen.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta tutkineiden tutkijoiden kesken vallitsee laajasti yleinen näkemys siitä, mitkä tekijät vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen (Rönkkö 2019, 31). Rönkön ja Liljan (2016) sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiä käsittelevän ja yhteen kokoavan tutkimuksen mukaan sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuus syntyy tarkastustoiminnossa työskentelevien henkilöiden osaamisesta ja riittävästä resursseista; tarkastustyössä käytettävistä kehittyneistä menetelmistä ja sisäisen tarkastustoiminnon ja tarkastajien uudistumiskyvystä; proaktiivisesta toimintatavasta; toimivista suhteista ja raportointiyhteyksistä sisäisen tarkastuksen ja sen sidosryhmien välillä; sisäisen tarkastuksen tarjoamista kustannustehokkaista, monipuolisista tarkastus- ja neuvontapalveluista; sekä johdon informaatiolähteenä toimimisesta. Näiden asioiden lisäksi, ollakseen tuloksellinen, sisäisellä tarkastuksella

tulee Rönkön ja Liljan (2016, 39) mukaan olla sen ansaitsema tärkeä rooli ja asema organisaation sisällä. Seuraavassa kuviossa 4 on esitetty Rönkön ja Liljan (2016, 38) luoma tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytyksiä jäsentävä käsitelmä. Mallissa on pyritty kuvaamaan niitä keskeisiä asioita ja tekijöitä, joiden yhteisvaikutuksena tuloksellinen sisäinen tarkastus rakentuu.



Kuvio 4 Käsitelmä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavista asioista ja tekijöistä kunnallishallintoon sovellettuna (Rönkkö & Lilja 2016, 38.)

Rönkkö (2019) tutki artikkeliväitöskirjassaan muun muassa sitä, minkälaiset organisaatiot ovat päättäneet järjestää sisäisen tarkastuksen, millaisista tekijöistä tuloksellisesti

toimiva sisäinen tarkastus rakentuu ja millaiset ovat sisäisten tarkastajien näkemykset sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöiden keskinäisestä hierarkiasta. Tutkimuksessa sisäiset tarkastajat laittoivat tuloksellisen sisäisen tarkastuksen osatekijät tärkeysjärjestykseen. Tutkimuksessa yhtenä keskeisenä havaintona oli, että tuloksellisuus näyttäytyy erilaisena riippuen siitä, kuka asiaa tarkastelee ja mistä näkökulmasta. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus voi siten tarkoittaa eri asioita eri tahoille. Sisäisen tarkastuksen toimijoilla, operatiivisella johdolla, sisäisen tarkastuksen asiakkailta ja yhteistyökumppaneilla on kaikilla oma käsityksensä siitä, milloin sisäinen tarkastus toimii tuloksellisesti. Sisäisten tarkastajien näkökulmasta tuloksellisuuden kannalta keskeisimmät edellytykset ovat sisäisen tarkastuksen riippumaton organisatorinen asema sekä laadukkaat vuorovaikutussuhteet keskeisimpiin päätöksentekijöihin. Muita tärkeitä osatekijöitä tuloksellisuuden edellytysten kannalta nähtiin olevan tarkastajien objektiivisuus, sosiaaliset taidot, työkokemus ja yhteistyö tilintarkastajan kanssa. Selvästi pienempi merkitys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden kannalta oli sisäisten tarkastajien näkemyksen mukaan osatekijöillä, jotka koskivat rahallisia resursseja, tarkastusyksikön kokoa ja suoritettuja sisäisen tarkastuksen ammattitutkintoja.

Tuloksellisen toiminnan edellytyksiä voidaan myös pohtia esteiden ja haasteiden kautta. Jos esimerkiksi sisäisellä tarkastuksella ja tarkastettavalla kohteella on huonot välit keskenään, heijastuu tämä tilanne negatiivisesti myös sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen, koska tarkastusprosessia on vaikea saada vietyä läpi ongelmitta ilman kunnollista tukea auditoitavalta (Amanuddin Shamsuddin et al. 2014, Rudhanin ym. 2017, 94 mukaan). Varsinkin isoissa organisaatioissa sisäisen tarkastajan on vaikea toimia ja arvioida toimintaa ja siihen liittyviä moninaisia riskitekijöitä ilman toiminnoista vastaavien asiantuntijoiden apua ja tukea (Ala-aho 2019, 156). Toimivan vuorovaikutuksen ja luottamuksen luominen voi monesti olla haasteellista, koska sisäinen tarkastus mielletään sisäiseksi poliisiksi (Ahokas 2012, 54). Näin ei kuitenkaan tulisi olla, vaan sisäisen tarkastustoiminnan yhteydessä olisi tärkeää sisäistää, että tarkastustaho ja -kohde eivät ole vastakkaisilla puolilla, vaan ne yhdessä kehittävät tarkastettavan kohteen toimintaa tehtyjen tarkastushavaintojen pohjalta (Ratsula 2013, 56). Muita tekijöitä, jotka vaikeuttavat ja haastavat sisäisen tarkastuksen työtä ja tuloksellista toimintaa ovat Jóhannesdóttirin ym. (2018, 38–39) mukaan seuraavat:

- tarkastusympäristö on laaja, kompleksinen ja nopeasti muuttuva
- sisäisen tarkastuksen toiminto on pieni suhteessa siihen organisaatioon, jossa se toimii

- rajallisten resurssien myötä on yhteen sovitettava tarkastusten suunnittelussa riskikohteiden tarkastusprioriteetti ja ylimmän johdon odotukset
- työnjaon epäselvyys eri tarkastustahojen kesken
- riittämättömät resurssit ja kilpailu resursseista sekä vaatimus kustannussäästöistä (vain vähän henkilöstöä käytettävissä)
- pätevän henkilöstön saatavuus
- suorien suhteiden ja vuorovaikutuksen puute ylimmän johdon kanssa
- tarkastettavien kohteiden haluttomuus olla tarkastuskohteena
- whistleblowing-ilmoituskanavien kautta tuleva työmäärän lisäys ilman lisäresursseja
- julkisen raportointivelvollisuuden toteuttaminen ja luottamuksellisuuden säilyttäminen tarkastettavien kohteiden suhteen
- tarkastuslöydöksistä kertominen oikein sanamuodoin ja kohuotsikoiden välttäminen.

Ceceren (2008) mukaan nykyaikainen sisäinen tarkastus toimii dynaamisesti ja on tulevaisuusorientoitunut, hyvin organisoitu ja resursoitu. Hänen mukaansa organisaatio, joka haluaa optimoida sisäisen tarkastustoiminnon tuottaman hyödyn ja luoda parhaat mahdolliset edellytykset tulokselliselle toiminnalle sekä olla samalla houkutteleva työnantaja sisäisten tarkastajien näkökulmasta katsottuna, toimii niin, että se ennakoi tarvittavat henkilöstöresurssit ja käyttää tarvittaessa myös ulkopuolisia resursseja. Tällainen organisaatio antaa henkilöstölle vastuuta ja tarvittavan mandaatin toimia sekä kierrättää henkilöitä eri mandateilla osaamisen vahvistamiseksi ja monipuolistamiseksi, mikä tarjoaa samalla henkilöstölle myös mahdollisuuden urakehitykseen ja ammatilliseen kehittymiseen. Lisäksi tällainen organisaatio edistää eri toimijoiden ja tekijöiden välistä yhteistyötä toiminnassaan sekä tarjoaa ratkaisuja työn ja muun elämän yhteensovittamiseen. Työntekijöille tarjottavat kannustimet ja tunnustus tehdystä työstä sekä kannustaminen verkostoitumiseen ovat edelläkävijäorganisaation tunnusmerkkejä. Tällainen organisaatio myös huolehtii siitä, että se valitsee kyvykkäitä ihmisiä sisäisen tarkastuksen palvelukseen.

Rönkkö (2019, 61) kokoaa yhteen ja tiivistää väitöskirjassaan ne asiat, jotka luovat edellytykset sisäisen tarkastuksen tulokselliselle toiminnalle. Rönkön mukaan ”*sisäisen tarkastuksen on tunnistettava keskeiset sidosryhmänsä ja luotava näihin toimivat yhteistyö- ja raportointisuhteet, sisäisen tarkastuksen on proaktiivisesti tarjottava*

organisaatiolleen laaja kirjo varmennus- ja konsultointipalveluita, sekä sisäisten tarkastajien on niin yksilöinä kuin tiiminäkin pidettävä osaamisestaan huolta ja varmistettava toiminnolleen riittävät resurssit. Näistä tuloksellisuuden osatekijöistä muodostuvan tuloksellisesti operoivan sisäisen tarkastuksen on mahdollista säilyttää merkityksellinen asema organisaatiossaan tai vaihtoehtoisesti saavuttaa se.”

3.4 Toiminnan tuloksellisuuden arviointi

Nykyaikaisessa hallinnossa tarvitaan systemaattista ja kokonaisvaltaista tapaa arvioida tuloksellisuutta. Tiedolle siitä, kuinka tuloksekkaasti julkisen sektorin organisaatiot toimivat, on kysyntää ja tämän tiedon tärkeys sekä merkitys on koko ajan kasvanut. (Niiranen ym. 2005, 11.) Suorituskykyä mittaamalla ja seuraamalla luodaan edellytykset kehittää organisaation toiminnan tehokkuutta ja tuloksellisuutta. Löytämällä ja ottamalla käyttöön parempia tekniikoita, instrumentteja ja toimintatapoja voidaan edistää suorituskyvyn kehittämistä ja saavuttaa esimerkiksi julkisella sektorilla parempia tuloksia palvelujen saatavuudessa ja vaikuttavuudessa. (Dascalu ym. 2016, 693.) Virtasen ja Vakurin (2016, 16) mukaan julkisen toiminnan tuloksellisuutta arvioimalla pyritään edistämään ja parantamaan julkisen hallinnon kykyä tehdä ratkaisuja, jotka edistävät kansalaisten hyvinvointia. Suuressa kuvassa toiminnan tuloksellisuuden arvioiminen on kuntien kannalta hyvin tärkeää, sillä tuloksellisuuden parantuminen on edellytyksenä sille, että kuntien vastuulla oleva palvelutuotanto voidaan turvata myös tulevaisuudessa (Kuntaliitto 2018c).

Tuloksellisuusarvioinnissa on kyse 1) julkisen hallinnon toiminnan ymmärtämisestä, 2) toiminnan talouden ja tuloksellisuuden kuvaamisesta ja mittaamisesta sekä 3) arvioinnista, arvioinnin informaatiosta sekä sen hyödyntämisestä julkishallinnon päätöksenteon järjestelmissä. Tuloksellisuusarviointi on asetettujen tavoitteiden toteutumisen arviointia, jossa huomioidaan myös ne vaikutukset, joita ei tavoiteltu. Tuloksellisuusarvioinnin avulla halutaan todentaa asioiden tila. Tuloksellisuusmittauksen ja -arvioinnin avulla pyritään edistämään ja parantamaan organisaation (tässä kunta) ja sen toimijoiden (tässä sisäinen tarkastus) kykyä tehdä niiden toimintaa edistäviä ratkaisuja, joiden myötä asetetut tavoitteet ja päämäärät voidaan saavuttaa. Tuloksellisuusmittauksen mahdollistaman tuloksellisuusarvioinnin antaman tiedon perusteella on mahdollista tehdä aiempaa parempia päätöksiä. Tuloksellisuusarvioinnin prosessi koostuu viidestä vaiheesta, joita ovat: tulostavoitteiden asettaminen, tulosmittarien valinta, tuloksellisuusinformaation

kerääminen ja analysointi, tuloksellisuusinformaation tulkinta sekä tuloksellisuusinformaation hyödyntäminen. (Virtanen & Vakkuri 2016, 16–17, 64, 90, 150.)

Kuntien samoin kuin koko julkisen hallinnon toimintaa kokonaisuutena on alettu viime vuosikymmeninä tarkastella entistä kriittisemmin. Ajatusmalli on muuttunut ja julkisorganisaatioiden resurssien käyttö on otettu yhä tarkemmin arvioinnin kohteeksi. Näin toimitaan siksi, että julkiselta hallinnolta edellytetään tulosorientaatiota ja vaikuttavuutta. Maksetuille verovaroille halutaan saada vastiketta ja tämän tulee toteutua hyvinä ja vaikuttavina palveluina. Jotta näihin kasvaviin vaatimuksiin voidaan vastata, on kerättävä tietoa toiminnan aikaansaannoksista arviointia varten. On mitattava asioita, ja tätä tietoa on osattava hyödyntää myös päätöksenteossa. Arvioinnin avulla saatavan tiedon merkitys organisaatioiden johtamisessa ja ohjaamisessa on koko ajan voimistunut. (Niiranen ym. 2005, 12.) Tuloksellisuuden arviointi -kokonaisuuteen kuuluvat keskeisesti saatujen tulosten analysointi ja näiden tulosten perusteella tehtävät kehittämissuositukset toiminnan edistämiseksi. Tuloksellisuuden arviointia tehdään päätöksenteon ja kehittämistyön tueksi. (Autero 2013, 44–45.)

Arvioinnin tavoite on tuottaa palautetietoa tarkasteltavista toiminnoista ja asioista esimerkiksi päätöksentekijöille, toimintaan osallistuville henkilöille tai kuntalaisille. Arvioinnin yhteydessä nousevat esiin käsitteet kuten tilivelvollisuus, vastuullisuus, rationaalinen päätöksenteko sekä toiminnan ohjaus ja johtaminen. (Niiranen ym. 2005, 18–19.) Tuloksellisuusarviointi on tärkeä osa tilivelvollisuutta ja tilintekovastuuta. Sen avulla voidaan todentaa, mitä on tehty ja mitä on saatu aikaan. Tällainen tarkastelu mahdollistaa tilintekovastuun toteutumisen. Tuloksellisuusarviointi antaa edellytykset todentaa ja varmistaa, onko tilintekovastuunalainen toiminta ollut hyväksyttävää, jolloin vastuuvapaus voidaan myöntää, vai ei, jolloin vastuuvapautta ei voida myöntää. (Virtanen & Vakkuri 2016, 228.)

Meklinin (2001, 111) mukaan arvioinnin ydin on arvottaminen eli sen osoittaminen, onko jokin asia hyvin vai huonosti, arvokas vai arvoton, hyödyllinen vai hyödytön, tai parempi vai huonompi kuin toinen. Arvioinnin perustaksi tarvitaan kriteereitä, joihin vertaamalla voidaan tehdä arvottavia päätelmiä kohteen tilasta. Arviointia voidaan tehdä vertailemalla saavutettuja tuloksia suhteessa asetettuihin tavoitteisiin tai tiettyihin vertailukohteeksi otettuihin standardeihin. Arviointi voi olla myös poikittaisvertailua, jossa oman toiminnan tunnuslukuja verrataan muiden toimijoiden vastaaviin tunnuslukuihin tai pitkittäisvertailua, jossa tunnuslukuja verrataan omiin aikaisempiin vastaaviin tunnuslukuihin. (Meklin 2001, 111.)

Aina, kun organisaatioissa kerätään tuloksellisuuden arviointia koskevaa tietoa, on tavoitteena myös analysoida tätä tietoa ja ottaa se hyötykäyttöön. Pelkkä arviointitiedon kerääminen ilman tarkkaa suunnitelmaa siitä, miten kerättyä tietoa halutaan hyödyntää, ei vielä johda toiminnan kehittämiseen. Arvioinnin avulla voidaan parhaimmillaan tuottaa systemaattista tietoa toimenpiteiden vaikutuksista. Arvioinnilla on käyttöarvoa myös silloin, jos tavoitteita ollaan muuttamassa tai ollaan luomassa uusia ideoita. Arviointitieto, kun sisältää aina palautteen siitä, miten toiminnassa on onnistuttu. Systemaattinen arviointi vähentää myös epävarmuutta. Arviointitiedon käyttämiseen liittyvä palautejärjestelmä on tärkeä osa tietoista ja muutoshaluista toimintaa. Arvioinnin avulla organisaation avaintoimijat, kuten luottamushenkilöt ja viranhaltijajohto, saavat tietoa päättämänsä toimintapolitiikan ja sen toimeenpanon onnistuneisuudesta sekä mahdollisista ongelmista. Arviointitieto voi parhaimmillaan luoda pohjaa oppimiselle ja tarvittavien muutosten aikaansaamiselle. (Sihvonen ym. 2005, 86.)

Poliittisille päätöksentekijöille arviointitieto kertoo palvelujen vaikuttavuudesta, kuten kuntalaisten tarpeisiin vastaamisesta ja lainsäädännön toteutumisesta. Arvioinnin avulla saadaan myös tietoa siitä, miten strategiat ovat toteutuneet, minkälainen on henkilöstön osaaminen ja työkyky sekä miten kunnan palvelurakenteet ja prosessit toimivat. Arviointitiedolla on kuitenkin lisäarvoa vasta silloin, kun tieto otetaan käyttöön. Arviointitieto tuottaa hyötyä, kun se edistää toiminnan kehittämistä entistä paremmaksi. Tuloksellisuuden arvioinnin avulla tulee voida kehittää palveluja ja toimintaa kokonaisuudessaan. (Niiranen ym. 2005, 13, 18.)

Arvioinnille voidaan asettaa monia erilaisia tehtäviä. Monesti se yhdistetään toiminnan kehittämiseen. Arviointitiedon tavoitteet ja käyttötavat voidaan jakaa seuraavasti (kohdat a-d) (Patton 1997, Niirasan ym. 2005, 19 mukaan): a) Tiedolliset tavoitteet, jotka ovat yleensä akateemista mielenkiintoa laajemmat. Tiedolliset tavoitteet ovat tärkeitä silloin, kun kehitetään arviointimenetelmiä ja analysoidaan arviointitiedon käyttämistä. b) Kehittämiseen ja oppimiseen liittyvät tavoitteet, jotka korostavat myönteisiä asioita. Nämä nostetaan usein esille arvioinnin alussa, koska kehittämisen ja oppimisen tavoitteet hälventävät arviointiin liittyvää pelkoa valvonnan lisääntymisestä tai virheiden osoittamisesta. c) Velvoite tai normi, kuten Suomessa kuntalain ohjeistus. d) Toiminnan legitimointi tai markkinointi, jotka liittyvät laadun, hyvyyden ja oikeellisuuden osoittamiseen. Tällöin etukäteisarvioinnin avulla voidaan korostaa esimerkiksi palvelun eettisyyttä ja vahvistaa myönteistä imagoa. Toisaalta jälkikäteisarvioinnin avulla on mahdollista legitimoida aikaisemmin tehtyjä ratkaisuja. Seuraavassa taulukossa 2 on esitetty

kokoavasti organisaation kehittämisen kannalta olennaisia arvioinnin tehtäviä ja kysymyksiä, joihin tuloksellisuusmittaaminen voi auttaa vastaamaan.

Taulukko 2 Tuloksellisuusmittauksen käyttökohteet (Behn 2003, 588 Sihvosen ym. 2005, 91 mukaan.)

Tehtävä, johon julkisen sektorin johtajat voivat käyttää tuloksellisuusmittaamista	Kysymykset, joihin tuloksellisuusmittaus voi auttaa vastaamaan
Evaluointi	Kuinka hyvin organisaatio palvelee?
Kontrolli	Kuinka voidaan varmistaa, että kaikki organisaatiossa tekevät oikeita asioita?
Budjetointi	Kuinka eri toiminnot ja ihmiset organisaatiossa kuluttavat julkista rahaa?
Motivointi	Kuinka voidaan motivoida henkilöstöä, keskijohtoa, sidosryhmiä ja kansalaisia asioihin, jotka ovat välttämättömiä, että tuloksellisuus paranee?
Palvelun parantaminen	Kuinka vakuuttaa poliitikot, lainsäätäjät, sidosryhmät, journalistit ja kansalaiset siitä, että organisaatio tekee hyvää työtä?
Julkinen tunnustaminen	Mitkä aikaansaannokset ovat tärkeitä organisaatio rituaaleissa menestymisen kannalta?
Oppiminen	Miksi jokin toimii tai ei toimi?
Tuloksellisuuden parantaminen	Mitä tarkasti ottaen kenenkin pitäisi tehdä eri tavoin, että tuloksellisuus paranisi?

Tuloksellisuusarviointitietoa halutaan käyttää päätösten ja toiminnan tukena (Sihvonen ym. 2005, 101). Tuloksellisuustiedon käyttö jakautuu kahteen ulottuvuuteen, joita ovat työn ja toiminnan kehittäminen sekä tiedottaminen, valvonta, päätöksenteko ja palkitseminen (Kervinen 2005a, 143). ”Tuloksellisuusarviointitiedon avulla toimintaa voidaan kehittää sieltä, missä siihen on tarvetta” (Sihvonen ym. 2005, 95). Palvelutoiminnan

kehittämiseen tähtäävien arviointimenetelmien suunnittelussa henkilöstöllä on keskeinen rooli, koska heillä on paras näkemys ja tieto niistä asioista, jotka vaikuttavat palvelujen laatuun ja vaikuttavuuteen (Sihvonen ym. 2005, 108).

Organisaation tuloksellisuuden arvioinnissa nykyisessä tietoyhteiskunnassa on tärkeää huomioida erityisesti aineettoman pääoman keskeinen asema tuloksellisuustekijänä. Näitä asioita ovat työntekijöiden tiedot ja taidot, tietotekniikka, organisaation ilmapiiritekijät ja asiakassuhteisiin liittyvä osaaminen. (Kervinen ym. 2005b, 113.) Julkishallinnossa tehtävä työ on työvoimavaltaista, palvelutyötä, jossa ihmiset ovat toiminnan keskiössä. Tällaisessa toiminnassa osaamispääoman ja henkisten voimavarojen hallinta on tärkeässä osassa. Tämän vuoksi tuloksellisuutta arvioitaessa henkisten voimavarojen tarkastelu on erityisessä roolissa. (Autero 2013, 44.)

Edellisissä, tämän tutkielman teoreettisen viitekehyksen muodostaneissa kolmessa pääluvussa pyrittiin kuvaamaan se konteksti, joka määrittää suurten kuntien sisäisten tarkastusten toimintaa. Tämän kontekstin sisällä määrittyvät ne tekijät, jotka vaikuttavat suurten kuntien sisäisten tarkastusten toimintaedellytyksiin toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa. Kuten aiemmista luvuista käy ilmi, monenlaiset aineelliset ja aineettomat asiat ja tekijät vaikuttavat sisäisten tarkastusten toimintaedellytyksiin. Seuraavassa luvussa, joka muodostaa tutkielman empiirisen osan, tarkastellaan sitä, miten nämä edellisissä tutkielman teoreettisen osan muodostaneissa luvuissa esitellyt moninaiset asiat ja tekijät toteutuvat käytännössä tällä hetkellä suurten kuntien sisäisten tarkastusten toiminnassa.

Seuraavassa luvussa 4 siirrytään siis tarkastelemaan tätä tutkielmaa varten kerättyä empiiristä tutkimusaineistoa. Luvussa esitetään empiirisen aineiston perusteella syntyneitä tutkimustuloksia ja näiden tutkimustulosten esiin nostamia keskeisiä havaintoja, joiden avulla tutkielman ensimmäisessä luvussa esitetty tutkimusongelma pyritään ratkaisemaan.

4 SISÄINEN TARKASTUSTOIMINTO SUURISSA KUNNISSA

4.1 Tutkimuskohde ja -aineisto

Tämän tutkielman tutkimuskohteena ovat sisäisen tarkastuksen toiminnot suomalaisissa suurissa yli 50 000 asukkaan kunnissa. Suomessa on 310 kuntaa, joista yli 50 000 asukkaan kuntia on 21. Suomen 21:stä suurimmasta kunnasta 20:ssä sisäisen tarkastuksen toiminto on järjestetty kunnan omana toimintana. Tässä tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan sisäisen tarkastuksen toimintoja näiden kuntien osalta, joissa sisäinen tarkastus on järjestetty kunnan omana toimintana. Yhdessä suuressa kunnassa sisäisen tarkastuksen toiminto on ulkoistettu kokonaan, joten tämä kunta rajattiin tässä tutkielmassa tutkittavien kuntien ulkopuolelle.

Tämän tutkielman tutkimusaineiston keräämisessä käytettiin strukturoitua kyselylomaketta. Tutkimusaineiston kerääminen toteutettiin internet-kyselynä Webropol-ohjelman avulla. Kysely lähetettiin jokaiseen yli 50 000 asukkaan kuntaan, jossa sisäisen tarkastuksen toiminto on järjestetty kunnan omana toimintana eli kysely lähti 20:een kuntaan. Tutkimukseen valittujen asianomaisten kuntien sisäisen tarkastuksen viranhaltijajohtolalle ja vastuuhenkilöille osoitettu pyyntö osallistua tutkimukseen lähetettiin sähköpostitse yhdelle henkilölle per kunta. Sähköpostiviestissä kerrottiin toteutettavan kyselyn ja tutkielman tarkoitus ja tavoitteet sekä annettiin kuvaus kyselyn rakenteesta ja arvio kyselyyn vastaamiseen kuluva ajasta. Sähköpostiviestin yhteydessä oli myös linkki, josta kyselyyn pääsi vastaamaan. Kyselyssä oli muutaman taustoittavan kysymyksen jälkeen 20 suljettua monivalintakysymystä, joissa vastausvaihtoehdot oli annettu valmiiksi ja 5 avointa kysymystä, joihin vastaaja sai vastata vapaasti omin sanoin.

Kyselyn ensimmäinen vastauskierros avautui 13.11.2019 ja sulkeutui 30.11.2019. Ensimmäisellä vastauskierroksella kymmenen kuntaa vastasi kyselyyn eli kyselyn vastausprosentti oli 50. Ensimmäisellä vastauskierroksella vastaamatta jättäneisiin kuntiin oltiin uudestaan yhteydessä joulukuun alussa sähköpostitse lähettämällä muistutusviesti ja pyyntö osallistua tutkimukseen. Kyselyn toinen vastauskierros oli ajalla 2.12.2019 – 11.12.2019. Kyselyn toinen vastauskierros tuotti vielä kaksi vastausta lisää, joten lopulliseksi vastausprosentiksi kyselyssä tuli 60.

Taulukossa 3 on kuvattu tutkimuskohteena olevien kuntien jakautuminen asukasluvun mukaan eri kuntakokoluokkiin ja kuntien määrät näissä kuntakokoluokissa. Tämän

lisäksi taulukossa 3 on kuvattu myös kuntien määrät eri kuntakokoluokissa, joille kysely lähetettiin ja kyselyyn vastanneiden kuntien määrä kuntakokoluokittain.

Taulukko 3 Kyselyyn vastanneet kunnat kuntakokoluokittain

Kunnan asukasluku	Kuntien määrä kokoluokassa	Kuntien määrä, joille kysely lähetettiin	Kyselyyn vastanneiden kuntien määrä
50 000 - 99 999	12	11	4
100 000 - 199 999	4	4	3
200 000 -	5	5	5
Yhteensä	21	20	12

Kuten taulukosta 3 ilmenee, alle 100 000 asukkaan kahdestatoista kunnasta kysely lähetettiin yhdelletoista, joista kyselyyn vastasi neljä kuntaa eli vastausprosentti oli näiden kuntien osalta 36. Kaikille neljälle 100 000–200 000 asukkaan kunnalle lähetettyyn kyselyyn vastasi kolme kuntaa vastausprosentin ollessa näiden kuntien osalta 75. Yli 200 000 asukkaan kunnista kaikki viisi eli 100 prosenttia vastasivat kyselyyn.

Kysely osoitettiin suurten kuntien sisäisen tarkastuksen johdolle ja vastuuhenkilöille. Taulukkoon 4 on koottu kyselyyn vastanneiden henkilöiden tehtävänimikkeet. Tehtävänimikkeistä taulukossa on mainittu ensin ne, joita on määrällisesti eniten.

Taulukko 4 Kyselyyn vastanneiden henkilöiden tehtävänimikkeet

Tehtävänimike	Lukumäärä
Tarkastusjohtaja	4
Tarkastuspäällikkö	3
Sisäinen tarkastaja	2
Sisäisen tarkastuksen päällikkö	1
Riskienhallintapäällikkö	1
Konsernitarkastaja	1
Yhteensä	12

Kuten taulukosta 4 voi huomata, yleisimmät tehtävänimikkeet kyselyyn vastanneiden osalta olivat tarkastusjohtaja ja tarkastuspäällikkö. Tarkastusjohtajia kyselyyn vastasi neljä henkilöä ja tarkastuspäälliköitä vastanneissa oli kolme henkilöä. Sisäinen tarkastaja tehtävänimikkeen omaavia vastanneista oli kaksi henkilöä. Muilla tehtävänimikkeillä, joita olivat sisäisen tarkastuksen päällikkö, konsernitarkastaja ja riskienhallintapäällikkö, oli vastanneiden joukossa kutakin tehtävänimikettä kohti yksi henkilö. Vastanneista kahdestatoista henkilöstä johtaja -nimike oli neljällä henkilöllä, päällikkö -nimike viidellä henkilöllä ja tarkastaja -nimike kolmella henkilöllä. Johtajia ja päälliköitä vastanneista oli 75 prosenttia ja tarkastajia 25 prosenttia.

Taulukosta 5 selviää, kuinka pitkä kokemus kyselyyn vastanneilla henkilöillä on toimimisesta sisäisen tarkastuksen tehtävien parissa. Johtaja- ja päällikkö -nimikkeillä työskentelevillä on pääsääntöisesti pisin kokemus sisäisen tarkastuksen tehtävien hoitamisesta.

Taulukko 5 Vastanneiden henkilöiden kokemus sisäisen tarkastuksen tehtävistä

Työvuosia	Henkilöiden lukumäärä	Prosenttiosuus vastanneista
Alle 5 vuotta	3	25 %
5 - 10 vuotta	2	17 %
10 - 15 vuotta	2	17 %
15 - 20 vuotta	3	25 %
Yli 20 vuotta	2	17 %
Yhteensä	12	100 %

Seitsemällä henkilöllä eli 58 prosentilla vastaajista on pitkä, yli 10 vuoden kokemus sisäisen tarkastuksen tehtävistä. Kahdella pisimmän kokemuksen omaavista henkilöistä kokemusta sisäisen tarkastuksen tehtävistä on kertynyt yli 20 vuotta. Kokonaisuudessaan vastaajilla voidaan todeta olevan kokemuksen tuoma kattava ja syvä näkemys sisäisen tarkastuksen tehtävistä.

Kuten aiemmin mainittiin, tutkielman aineiston muodostaneessa kyselyssä vastaajille esitettiin sekä suljettuja kysymyksiä, joissa vastausvaihtoehdot oli annettu valmiiksi, että vapaan vastaustilan antavia avoimia kysymyksiä. Tulevissa alaluvuissa vastausvaihtoehdot antavia suljettuja monivalintakysymyksiä on tarkasteltu määrällisen tutkimuksen

keinoin ilmoittamalla annettujen vastausten frekvenssit ja prosenttiosuudet. Vastausten prosenttiosuudet on pyöristetty kokonaisluvuiksi Excel-taulukkolaskentaohjelmalla. Vapaan vastaustilan antavia avoimia kysymyksiä on tutkielmassa tarkasteltu laadullisen tutkimuksen keinoin hyödyntämällä aineistolähtöistä sisällönanalyysiä. Avoimiin kysymyksiin annetuista vastauksista on etsitty samankaltaisuuksia. Vastauksissa olleita asioita on luokiteltu ja kvantifioitu, mikä on myös vaikuttanut näiden asioiden raportointiin. Kvantifioinnin perusteella asiat, jotka on mainittu eri vastaajien vastauksissa useimmin, on raportoitu ensin ja vähiten mainitut asiat saman kaavan mukaan viimeisenä.

4.2 Sisäisen tarkastuksen organisointi ja tunnettuus kuntaorganisaatioissa

Sisäisen tarkastuksen toiminnot henkilöstömäärällä mitattuna ovat suorassa suhteessa kuntien kokoon asukasluvulla mitattuna. Karkeasti voidaan määritellä, että mitä suurempi kunta, sitä suurempi on myös sen sisäisen tarkastuksen toiminnon henkilöstömäärä. Sisäisen tarkastustoiminnon henkilöstömäärissä on kuitenkin suuriakin eroja, kun verrataan esimerkiksi 50 000–99 999 asukkaan kokoisia kuntia keskenään toisiinsa tai 100 000–199 999 asukkaan kokoisia kuntia keskenään toisiinsa. Suurempi asukasluku kunnassa ei siten automaattisesti tarkoita sitä, että sisäisen tarkastustoiminnon henkilöstömäärä kasvaa samassa suhteessa kunnan asukasluvun kanssa. Taulukossa 6 on kuvattu, kuinka suuria kyselyyn vastanneiden kuntien sisäisten tarkastusten toiminnot ovat niiden koko henkilöstömäärällä mitattuna.

Taulukko 6 Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärät kyselyyn vastanneissa kunnissa

Henkilöä	Kuntien lukumäärä	Prosenttiosuus kunnista
1	3	25 %
2	1	8 %
3	1	8 %
4	2	17 %
5	1	8 %
6	1	8 %
7	1	8 %
8	1	8 %
Yli 10	1	8 %
Yhteensä	12	100 %

Kuten taulukosta 6 käy ilmi, sisäisen tarkastuksen toiminnot ovat varsin pieniä aivan suurimpia kuntia lukuun ottamatta. Kolmessa kunnassa koko sisäisen tarkastuksen toiminnasta vastaa vain yksi henkilö. Kyselyyn vastanneista kunnista seitsemässä kunnassa sisäisessä tarkastuksessa työskentelee 1–4 henkilöä. Neljässä kunnassa sisäisen tarkastuksen toiminnot ovat kooltaan 5–8 henkilön kokoisia. Vain yhdessä, selvästi muita kuntia suuremmassa kunnassa, sisäisen tarkastuksen yksikkö on yli 10 henkilön vahvuinen.

Suuret kunnat toimivat pääsääntöisesti "omavaraisina" sisäisen tarkastuksen tehtävien suhteen. Taulukossa 7 kuvataan suurten kuntien nykyinen tilanne sisäisen tarkastuksen ostopalvelujen suhteen, eli sitä, miten kunnat hyödyntävät oman organisaation ulkopuolisia palveluntarjoajia ja käyttävät ostopalveluja täydentämään omaa sisäisen tarkastuksen toimintaa.

Taulukko 7 Ostopalvelujen käyttö oman sisäisen tarkastustoiminnan ohella

Sisäisen tarkastuksen palveluja hankitaan myös ostopalveluna täydentämään omaa toimintaa

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Kyllä	1	9 %
Ei	10	91 %
Yhteensä	11	100 %

Kysymykseen vastanneista yhdestätoista kunnasta vain yksi kertoo täydentävänsä omaa sisäisen tarkastustoiminnan tekemää työtä ostopalveluja hankkimalla. Valtaosa eli 91 prosenttia kunnista ei ostopalveluja hyödynnä oman toiminnan ohella.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan yhtenä lähtökohtaedellytyksenä voidaan pitää toiminnon toiminnan ja tehtävien tunnettuutta kuntaorganisaation sisällä, sen eri sidosryhmien keskuudessa. Seuraavissa kolmessa taulukossa (8, 9, 10) on pyritty selvittämään kyselyyn vastanneiden henkilöiden arviot toiminnon tunnettuudesta kuntien eri sidosryhmien osalta, joita tässä tarkastelussa ovat kuntien luottamushenkilöt, eri toimialoilla toimivat johtavat viranhaltijat ja esimiehet sekä eri toimialojen henkilöstö. Ensimmäisessä näistä taulukoista eli taulukossa 8 on tuotu esiin suurten kuntien sisäisten tarkastusten asiantuntijoiden näkemykset siitä, kuinka hyvin luottamushenkilöt tarkasteltavissa suurissa kunnissa tuntevat sisäisten tarkastusten toimintaa ja tehtäviä.

Taulukko 8 Sisäisen tarkastuksen toiminnan ja tehtävien tunnettuus kunnan luottamushenkilöiden keskuudessa

Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan luottamushenkilöiden keskuudessa?

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Erinomaisesti	-	-
Hyvin	4	33 %
Tyydyttävästi	4	33 %
Heikosti	4	33 %
Yhteensä	12	100 %

Vastaajien mielipiteet asian suhteen jakautuvat tasaisesti kolmen eri tunnettuutta kuvaavan vastausvaihtoehdon kesken. Kolmasosa vastaajista katsoo, että luottamushenkilöt tuntevat kunnan sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä hyvin. Kolmasosan mielestä tämä tuntemus on tyydyttävällä tasolla ja edelleen yksi kolmasosa arvioi luottamushenkilöiden tuntevan asiaa heikosti. Kaksi kolmasosaa vastanneista on siis sitä mieltä, että sisäisten tarkastusten toimintaa ja tehtäviä tunnetaan suurten kuntien luottamushenkilöiden keskuudessa korkeintaan tyydyttävästi. Vastausten perusteella on selvää, että luottamushenkilöiden tietoutta sisäisten tarkastusten toiminnasta ja tehtävistä tulisi lisätä useassa kunnassa. Luottamushenkilöillä on keskeinen osa kuntaorganisaation toiminnan valvonnassa ja ylimpinä päätöksentekijöinä he myös vastaavat valvontaedellytysten luomisesta kuntaan päättäessään taloudellisista resursseista, joita valvontaankin käytetään. Tässä mielessä sisäisen tarkastuksen roolin ja tehtävien kirkastaminen luottamushenkilöiden ajatuksissa olisi varmasti askel kohti parempia toimintaedellytyksiä myös toiminnon resursoinnin suhteen.

Taulukossa 9 kuvataan sisäisten tarkastusten asiantuntijoiden näkemykset siitä, kuinka hyvin kuntien eri toimialoilla toimivat johtavat viranhaltijat ja esimiehet tuntevat kuntansa sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä. Annettujen vastausten perusteella johtavat viranhaltijat ja esimiehet ovat hyvin tietoisia sisäisten tarkastusten toiminnasta ja tehtävistä.

Taulukko 9 Sisäisen tarkastuksen toiminnan ja tehtävien tunnettuus kunnan eri toimialoilla johtavien viranhaltijoiden ja esimiesten keskuudessa

Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan eri toimialoilla johtavien viranhaltijoiden ja esimiesten keskuudessa?

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Erinomaisesti	1	8 %
Hyvin	8	67 %
Tyydyttävästi	3	25 %
Heikosti	-	-
Yhteensä	12	100 %

75 prosenttia vastanneista arvioi johtavien viranhaltijoiden ja esimiesten tiedot sisäisten tarkastusten toiminnasta hyväksi tai erinomaiseksi, suurimman osan vastatessa tuntemuksen olevan hyvällä tasolla. 25 prosentin mielestä johtavien viranhaltijoiden ja esimiesten tietämys on tässä asiassa tyydyttävää. Kuntien viroissa toimivien johtavien viranhaltijoiden ja esimiesten tulee jo virkansakin puolesta olla hyvin perillä myös valvontaan liittyvistä asioista ja siinä samalla myös sisäisen tarkastuksen toiminnasta tässä kokonaisuudessa, joten ei ole yllättävää näiden tahojen osalta, että tunnettuus arvioidaan keskimäärin hyväksi. Muutamassa kunnassa silti myös viranhaltijajohdon ja esimiesten tietämystä sisäisen tarkastuksen toiminnasta olisi hyvä vahvistaa. Tietämyksellä, kun voi olla merkittäväkin vaikutus yhteistyöhön ja vuorovaikutukseen näiden toimijoiden ja sisäisen tarkastuksen välillä. Mitä parempi tietämys sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja vastuista on, sen paremmin voi myös olettaa keskinäisen yhteistyön ja vuorovaikutuksen sujuvan.

Taulukkoon 10 on listattu sisäisten tarkastusten asiantuntijoiden näkemykset siitä, miten kuntien eri toimialojen henkilöstö tuntee sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä kunnassa. 25 prosenttia vastanneista katsoo henkilöstön tietämyksen olevan hyvällä tasolla, 50 prosenttia vastanneista pitää tietämystä tyydyttävänä ja 25 prosentin mielestä tietämys on heikkoa. Annettujen vastausten perusteella myös henkilöstön tietämystä kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä tulisi lisätä monessa kunnassa.

Taulukko 10 Sisäisen tarkastuksen toiminnan ja tehtävien tunnettuus kunnan eri toimialojen henkilöstön keskuudessa

Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan eri toimialojen henkilöstön keskuudessa?

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Erinomaisesti	–	–
Hyvin	3	25 %
Tyydyttävästi	6	50 %
Heikosti	3	25 %
Yhteensä	12	100 %

Tietämyksen lisääminen sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä kuntaorganisaation henkilöstön keskuudessa voisi auttaa edistämään ja vahvistamaan positiivisen valvontakulttuurin luomista kuntaorganisaatioon ja toimia samalla myös ennaltaehkäisevässä mielessä väärinkäytösten suhteen. Tiedostamalla valvonnan tärkeys kuntaorganisaation häiriöttömän toiminnan takaamisessa ja sisäisen tarkastuksen tuoma kehittävä ote valvontakokonaisuuden toimivuuden edistämiseen, voitaisiin myös henkilöstö saada laajasti ajattelemaan omaa työtään ja toimintaansa ja kehittämään työyhteisönsä toimintaa myös valvonta-asiat huomioiden.

4.3 Sisäisen tarkastuksen taloudelliset resurssit ja henkilöstöresurssit

Taloudelliset resurssit ja niiden myötä käytettävissä olevat henkilöstöresurssit määrittävät suurelta osin sisäisten tarkastusten edellytyksiä toimia tuloksellisesti. Tässä alaluvussa tarkastellaan sisäisten tarkastusten taloudellisia resursseja ja henkilöstöresursseja, sisäisen tarkastustoiminnon vaikutusmahdollisuuksia sen käytössä oleviin taloudellisiin resursseihin sekä arvioidaan näiden resurssien tulevaa kehitystä.

Taulukossa 11 esitetään suurten kuntien sisäisen tarkastuksen asiantuntijoiden käsitykset siitä, millainen vaikutusmahdollisuus sisäisen tarkastuksen toiminnolla itsellään on sen saamiin taloudellisiin resursseihin eli toiminnon vuosibudjettiin. Kuten jo edellä mainittiin, taloudelliset resurssit määrittävät muun muassa sen, miten sisäisellä tarkastuksella on henkilöstöresursseja käytettävissään, joko ostopalvelujen kautta tai sitten oman

henkilöstön määrässä mitattuna. Vaikutusmahdollisuudet taloudellisten resurssien määräytymiseen antavat siten myös edellytyksiä vaikuttaa toiminnon tuloksellisuuteen.

Taulukko 11 Sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuudet sen omaan vuosibudjettiin

Sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuudet sen saamiin taloudellisiin resursseihin (vuosibudjettiin) ovat

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Merkittävät	2	17 %
Kohtalaiset	7	58 %
Vähäiset	2	17 %
Ei vaikutusmahdollisuutta	1	8 %
Yhteensä	12	100 %

Taulukon 11 vastausten mukaan kahdessa kunnassa koettiin vaikutusmahdollisuuksien oman vuosibudjetin suhteen olevan merkittävät. Enemmistö kunnista eli seitsemän kuntaa kahdestatoista koki, että heillä on kohtalaisesti vaikutusvaltaa omien vuosibudjettiresurssien määräytymiseen. Kahdessa kunnassa koettiin mahdollisuudet vaikuttaa vuosibudjettiin vähäisinä ja yhdessä ei nähty sisäisellä tarkastuksella olevan mitään vaikutusmahdollisuuksia sen oman vuosibudjettirahoituksen määräytymiseen. Yhteenvedona voidaan todeta, että 75 prosenttia vastanneista kunnista katsoo omaavansa vaikutusvaltaa oman vuosibudjetin määräytymiseen, jolla voidaan katsoa olevan todellista merkitystä. 25 prosentissa kuntia taas sisäinen tarkastustoiminto ei koe voivansa vaikuttaa samaansa vuosibudjettiin riittävästi tai ollenkaan.

Kyselyssä haluttiin selvittää myös vastaajien käsitykset sen suhteen, miten he arvioivat sisäisen tarkastuksen budjettiresurssien kehittyvän oman toimintonsa osalta seuraavan viiden vuoden aikajaksolla. Taulukossa 12 on vastaajien näkemykset taloudellisten resurssien tulevasta kehityksestä.

Taulukko 12 Sisäisten tarkastusten arvioitu budjettiresurssikehitys lähitulevaisuudessa

Jos arvioitte sisäisen tarkastuksen käytössä olevia budjettiresursseja seuraavan viiden vuoden aikajaksolla, resurssit tulevat

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Kasvamaan merkittävästi	-	-
Kasvamaan jonkin verran	4	33 %
Pysymään ennallaan	6	50 %
Väheneeseen jonkin verran	2	17 %
Väheneeseen merkittävästi	-	-
Yhteensä	12	100 %

Kolmasosassa kuntia sisäisen tarkastuksen budjettiresurssien oletetaan kasvavan lähitulevaisuudessa jonkin verran. Puolessa kunnista budjettiresurssien odotetaan pysyvän ennallaan. Kahdessa kunnassa kahdestatoista budjettiresurssien ennakoitaan vähenevän jonkin verran. Vastausten perusteella budjettiresursseihin ei ole tulossa lähivuosina merkittäviä parannuksia tai heikennyksiä. Positiivisena voidaan pitää sitä, että yli 80 prosentissa kuntia budjettiresurssit pysyvät vähintään ennallaan.

Käytettävissä olevat taloudelliset resurssit vaikuttavat suoraan siihen, onko sisäisellä tarkastuksella edellytykset tuottaa laadukkaita tarkastuspalveluita organisaation tarpeita vastaavasti. Taulukossa 13 on kuvattu vastaajien näkemykset sen suhteen, miten sisäisen tarkastuksen vuosibudjetti mahdollistaa kuntaorganisaation tarpeisiin nähden riittävien ja laadukkaiden tarkastuspalveluiden tuottamisen.

Taulukko 13 Sisäisen tarkastuksen vuosibudjetin riittävyys

Tällä hetkellä sisäisen tarkastuksen käytössä oleva vuosibudjetti mahdollistaa kuntaorganisaation tarpeisiin nähden riittävien ja laadukkaiden tarkastuspalveluiden (arviointi- ja varmistus- sekä konsultointipalvelut) tuottamisen

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Täysin samaa mieltä	1	9 %
Jokseenkin samaa mieltä	7	64 %
Jokseenkin eri mieltä	2	18 %
Täysin eri mieltä	1	9 %
Yhteensä	11	100 %

Kahdeksan kuntaa yhdestätoista vastanneesta oli sitä mieltä, että nykyinen vuosibudjetti mahdollistaa riittävien ja laadukkaiden tarkastuspalveluiden tuottamisen kuntaorganisaation tarpeisiin. Kolme kuntaa yhdestätoista taas ei pitänyt nykyisiä taloudellisia resursseja riittävinä kuntaorganisaation kannalta tarpeellisten riittävien ja laadukkaiden tarkastuspalveluiden tuottamiseen. Tarvetta sisäisen tarkastuksen taloudellisten resurssien kasvatamiseen näyttäisi olevan, koska vain yksi kunta vastasi olevansa täysin samaa mieltä taloudellisten resurssien riittävydestä. Yhdessä kunnassa koettiin, että nykyiset taloudelliset resurssit eivät mitenkään mahdollista riittävien ja laadukkaiden tarkastuspalveluiden tuottamista eli kuntaorganisaation tarkastustoiminnan tarpeet ja siihen sijoitetut taloudelliset panostukset eivät kohtaa.

Henkilöstö on tärkein resurssi toteutettaessa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa. Kysyttäessä henkilöstömäärän riittävydestä sisäisen tarkastuksen tehtäviin ja tarpeisiin vastaamisen näkökulmasta, annetut vastaukset jakaantuivat tasaisesti. Taulukossa 14 on esitetty vastaajien ajatukset sisäisten tarkastusten nykyisten henkilöstömäärien riittävydestä vastata toiminnon vastuulla olevien tehtävien toteuttamisesta.

Taulukko 14 Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärän riittävyys

Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärä on sen tehtäviin ja tarpeisiin nähden

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Riittävä	5	45 %
Liian alhainen	5	45 %
Merkittävästi liian alhainen	1	9 %
Yhteensä	11	100 %

Vastanneista kunnista viidessä koettiin sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärän olevan riittävä sen tehtäviin ja tarpeisiin nähden. Samoin viidessä kunnassa oltiin sitä mieltä, että henkilöstömäärä on nykyisellään liian alhainen. Yhdessä kunnassa henkilöstömäärää pidettiin sisäisen tarkastuksen tehtäviin ja tarpeisiin nähden merkittävästi liian alhaisena. Yli puolessa vastanneista kunnista sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärä koettiin liian pieneksi sisäisen tarkastuksen tehtävämäärään ja tarpeisiin nähden. Kyselyyn annettujen vastausten perusteella on havaittavissa, että kaikissa kuntakokoluokissa, jotka tässä tutkielmassa tehdyssä jaottelussa ovat 50 000–99 999 asukasta, 100 000–199 999 asukasta ja yli 200 000 asukasta, esiintyy tarvetta sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärän kasvatamiseen, mutta laajimmin lisähenkilöstön tarve nousee esiin 50 000–99 999 asukkaan kuntien sisäisten tarkastusten osalta. Liian pienen oman henkilöstömäärän tilanteessa, jossa omaa toimintaa ei myöskään täydennetä ostopalveluja hankkimalla, voidaan olettaa johtavan jollakin aikavälillä tehtävien merkittäväänkin priorisointiin, jolloin myös tarpeelliseksi katsottuja tarkastustehtäviä jää toteuttamatta.

Pätevä henkilöstö on tärkein edellytys sille, että sisäinen tarkastus voi toimia tuloksellisesti. Vastaajilta kysyttiin heidän mielipidettään siihen, kuinka helppoa tai vaikeaa pätevän tarkastushenkilön rekrytoiminen omaan organisaatioon nykytilanteessa olisi. Taulukossa 15 kuvataan, millainen tilanne vastanneiden mielestä työmarkkinoilla on, kun etsitään pätevää henkilöä sisäisen tarkastajan tehtävään.

Taulukko 15 Sisäisen tarkastajan rekrytointi

Jos olisitte nyt rekrytoimassa uutta henkilöä sisäisen tarkastajan tehtävään, pätevän henkilön löytäminen olisi

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Erittäin helppoa	–	–
Helppoa	3	27 %
Ei helppoa eikä vaikeaa	6	55 %
Vaikeaa	1	9 %
Erittäin vaikeaa	1	9 %
Yhteensä	11	100 %

Kolme kuntaa vastanneista yhdestätoista kunnasta piti pätevän sisäisen tarkastajan löytymistä ja rekrytoimista työmarkkinoilta omaan organisaatioon helppona tehtävänä. Enemmistö eli yli puolet vastanneista katsoi, että rekrytointi ei olisi helppoa mutta ei vaikeatakaan. Vaikeana tai erittäin vaikeana nykyistä rekrytointitilannetta piti kaksi kuntaa. Suurimmassa osassa kuntia pätevän sisäisen tarkastajan löytymistä omaan organisaatioon siis pidettiin nykytilanteessa mahdollisena eikä tarkastushenkilöstön saatavuus siten aiheuta estettä sisäisen tarkastuksen tuloksekkaalle toiminnalle suurimmassa osassa suuria kuntia, jotka kyselyyn vastasivat.

Rekrytoitaessa uutta henkilöä sisäisen tarkastajan tehtävään punnittavaksi tulee myös se, vaaditaanko valittavalta henkilöltä jotain tehtävään soveltuvaa sisäisen tarkastuksen kansainvälisesti auktorisoitua ammattitutkintoa. Kysyttäessä vastaajilta, miten tärkeänä he pitävät rekrytoidessaan uutta sisäistä tarkastajaa omaan organisaatioonsa, että rekrytoitavalla henkilöllä on jokin sisäisen tarkastuksen kansainvälisesti tunnustettu ammattitutkinto, vastaajien mielipiteet jakautuivat tasan puoliksi. Annetut vastaukset näkyvät taulukossa 16.

Taulukko 16 Sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnon merkitys

Pidättekö tärkeänä, että sisäisen tarkastajan tehtävään rekrytoitavalla on jokin sisäisen tarkastuksen ammattitutkinto (CIA tai muu)?

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Kyllä	6	50 %
En	6	50 %
Yhteensä	12	100 %

Vastaajista 50 prosenttia pitää tärkeänä, että ammattitutkinto löytyy. Vastaavasti 50 prosenttia ei pidä ammattitutkintoa rekrytointitilanteessa tärkeänä ja ratkaisevana vaatimuksena henkilön valinnalle. Kuntakokoluokalla ei annettujen vastausten perusteella näytä olevan vaikutusta siihen pidetäänkö sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnon omaamista hakijalle tärkeänä tekijänä rekrytointitilanteessa. Jokaisessa kuntakokoluokassa, 50 000–99 999 asukasta, 100 000–199 999 asukasta ja yli 200 000 asukasta, on sekä kuntia, joissa sisäisen tarkastuksen ammattitutkintoa pidetään tärkeänä, että kuntia, joissa sitä ei pidetä tärkeänä.

Ammattitutkinnon vaatiminen karsii päteväksi katsottujen potentiaalisten hakijoiden määrää rekrytointitilanteessa, mutta sen voidaan myös katsoa olevan osoitus sisäisen tarkastuksen tehtäviin perehtyneisyydestä. Asiaa ei kyselyssä tutkittu, mutta voidaan olettaa, että valitsijoilla, joilla itsellä on jokin sisäisen tarkastuksen ammattitutkinto, arvostavat tutkintoa myös rekrytointitilanteessa, kun he valitsevat uutta henkilöä omaan organisaatioon.

4.4 Sisäisen tarkastuksen tehtävien toteuttaminen

Tässä alaluvussa tarkastellaan sisäisten tarkastusten toimintaedellytyksiä toteuttaa tarkastustoimintaa käytännössä ja tähän toimintaan vaikuttavia yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteita sisäisen tarkastustoiminnon ja sen eri sidosryhmien välillä. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan kannalta on olennaista, että sisäinen tarkastus pystyy omalla asiantuntemuksellaan vaikuttamaan sen tarjoamien palvelujen laajuuteen. Sisäisellä tarkastuksella on kattava kokonaisnäkemys organisaatiosta, jossa se toimii ja näkemys siitä, miten se pystyy omalla toiminnallaan parhaiten edistämään oman kuntaorganisaationsa

toimintaa ja tätä näkemystä tulisi myös kuunnella. Tämä tarkoittaa, että sisäisellä tarkastuksella tulisi olla päätösvaltaa sen suhteen, mitä tarkastuspalveluita milloinkin ja missä laajuudessa toteutetaan. Taulukossa 17 esitetään vastaajien näkemykset siitä, voiko sisäinen tarkastus vaikuttaa sen tarjoamien palvelujen laajuuteen.

Taulukko 17 Sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuus sen tarjoamien palvelujen laajuuteen

Sisäinen tarkastus voi vaikuttaa sen tarjoamien palvelujen laajuuteen

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Täysin samaa mieltä	3	25 %
Jokseenkin samaa mieltä	8	67 %
Jokseenkin eri mieltä	1	8 %
Täysin eri mieltä	-	-
Yhteensä	12	100 %

25 prosenttia vastanneista kokee, että sisäinen tarkastus voi vahvasti vaikuttaa sen tarjoamien palvelujen laajuuteen. Kaksi kolmasosaa on esitetyn väitteen kanssa jokseenkin samaa mieltä eli vaikutusvaltaa on joitakin rajoituksia lukuun ottamatta. Vain yhdessä kunnassa vaikutusvaltamahdollisuus sisäisen tarkastuksen tarjoamien palvelujen laajuuteen nähdään negatiivisena. Kokonaisuudessaan vastanneiden kuntien sisäisistä tarkastuksista yli 90 prosentilla on suurelta osin päätösvaltaa, jolla vaikuttaa tarjoamiensa palvelujen laajuuteen.

Oleellinen asia sisäisen tarkastuksen autonomisen toiminnan kannalta on myös sen mahdollisuus vapaasti valita tarkastuskohteensa ja sovellettavat tarkastusmenetelmät. Tarkasteltaessa sisäisen tarkastuksen vapautta valita tarkastuskohteensa ja -menetelmänsä (Taulukko 18) voidaan todeta, että pääsääntöisesti vastanneiden suurten kuntien sisäisillä tarkastuksilla on vapaus päättää tarkastettavat kohteet ja käytettävät tarkastusmenetelmät.

Taulukko 18 Sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteiden ja -metodien valinta

Sisäinen tarkastus voi vapaasti valita tarkastuskohteensa ja -metodinsa

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Täysin samaa mieltä	2	17 %
Jokseenkin samaa mieltä	9	75 %
Jokseenkin eri mieltä	1	8 %
Täysin eri mieltä	-	-
Yhteensä	12	100 %

Yli 90 prosenttia kunnista on täysin tai jokseenkin samaa mieltä esitetyn väitteen kanssa, jossa tarkastettavat kohteet ja tarkastusmenetelmät voidaan valita vapaasti sisäisen tarkastuksen toimesta. Joitakin rajoitteita vapautteen valita voivat tuoda resurssirajoitteet, mitkä selittänevät ainakin osaltaan jokseenkin samaa mieltä olevien vastausten suurta, 75 prosentin, määrää. Myös toimivallan rajoitukset esimerkiksi kuntayhtiöihin liittyvien tarkastusten suhteen voivat vaikuttaa annettuihin vastauksiin, joissa nähdään, että täydellistä vapautta toteuttaa tarkastuksia ei ole.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisen tarkastustoiminnan kannalta on tärkeää, että tarkastuksia toteutettaessa toiminnolla on käytössään kaikki tarvittava tieto tarkastusten suorittamiseksi laadukkaasti. Taulukossa 19 on kuvattu annetut vastaukset väitteeseen, joka koski sisäisen tarkastuksen tarkastettavilta kohteilta käyttöönsä saamaa tarpeelliseksi katsomaansa tietoa tarkastustehtävän suorittamiseksi.

Taulukko 19 Sisäisen tarkastuksen tiedonsaanti tarkastettavilta kohteilta

Sisäinen tarkastus saa käyttöönsä kaiken tarpeellisen tiedon tarkastettavilta kohteilta, jonka se katsoo tarpeelliseksi tehtävänsä suorittamiseksi

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Täysin samaa mieltä	6	50 %
Jokseenkin samaa mieltä	4	33 %
Jokseenkin eri mieltä	2	17 %
Täysin eri mieltä	-	-
Yhteensä	12	100 %

50 prosenttia vastanneista on täysin samaa mieltä väitteen kanssa eli näissä kunnissa kaikki pyydetty tarpeellinen tieto tarkastuskohteilta annetaan sisäisten tarkastusten käyttöön tarkastustehtävän suorittamiseksi. Kolmasosa vastanneista on jokseenkin samaa mieltä väitteen kanssa eli pääsääntöisesti pyydetty tiedot saadaan. Täten kymmenen kuntaa kahdestatoista vastanneesta ilmoittaa pyydettyjen tietojen olevan lähtökohtaisesti saatavilla. Kaksi vastaajaa sen sijaan oli väitteen kanssa jokseenkin eri mieltä, mikä on huolestuttavaa. Ilman riittävää tiedonsaantia sisäisen tarkastuksen tuloksellinen, koko kuntaorganisaatiota hyödyttävä, toiminta vaikeutuu. Erityisen huolestuttava tilanne on, jos pyydetty tiedot jätetään tietoisesti antamatta.

Lopullisesti sisäisen tarkastuksen tekemä työ konkretisoituu ja tuloksellinen toiminta määräytyy sen mukaan, miten sisäisen tarkastuksen antamia suosituksia toteutetaan ja viedään käytäntöön kuntaorganisaation eri toimijoiden toimesta. Taulukossa 20 on kuvattu vastaajien antamat vastaukset väitteeseen, joka koski sisäisen tarkastuksen antamien suositusten noudattamista.

Taulukko 20 Sisäisen tarkastuksen antamien suositusten noudattaminen*Sisäisen tarkastuksen antamia suosituksia noudatetaan*

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Täysin samaa mieltä	3	25 %
Jokseenkin samaa mieltä	7	58 %
Jokseenkin eri mieltä	2	17 %
Täysin eri mieltä	-	-
Yhteensä	12	100 %

Täysin tai jokseenkin samaa mieltä väitteen kanssa oli kymmenen kuntaa kahdestatoista. Vastausten perusteella suurimmassa osassa vastanneista kunnista sisäisen tarkastuksen antamat suositukset viedään pääsääntöisesti käytännön toteutukseen. Kaksi kuntaa oli esitetyn väitteen kanssa jokseenkin eri mieltä. Näissä kunnissa annettuja suosituksia ei siten säännönmukaisesti toteuteta sisäisen tarkastuksen edellyttämällä tavalla. On huolestuttavaa, jos kuntaorganisaation tuloksellista toimintaa edistäviä asiantuntijanäkemyksiä ei huomioida tai annetut suositukset sivuutetaan eri syiden vuoksi. Tällöin sisäisen tarkastuksen tekemä työ ei voi konkreettisesti tuottaa sen perustehtävän mukaista lisäarvoa organisaatiolle.

Vastaajilta kysyttiin myös heidän näkemystään siihen, hyödynnetäänkö sisäisen tarkastuksen osaamista kunnassa kattavasti, riittävästi tai liian vähän (Taulukko 21).

Taulukko 21 Sisäisen tarkastuksen osaamisen hyödyntäminen*Kunnassa hyödynnetään sisäisen tarkastuksen osaamista*

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Kattavasti	4	33 %
Riittävästi	2	17 %
Liian vähän	6	50 %
Yhteensä	12	100 %

33 prosenttia vastasi, että sisäisen tarkastuksen osaamista hyödynnetään kunnan toiminnassa kattavasti. 17 prosenttia vastanneista piti sisäisen tarkastuksen osaamisen hyödyntämistä kunnassa riittävänä. Merkittävä osa vastanneista eli 50 prosenttia oli kuitenkin sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen osaamista hyödynnetään kunnassa liian vähän. Näissä kunnissa sisäisillä tarkastuksilla olisi enemmän annettavaa kuntaorganisaation toiminnan kehittämiseen, kuin mitä kunnat osaavat tällä hetkellä hyödyntää.

Tarkastettavien kohteiden johdon ja henkilöstön myönteinen suhtautuminen sisäisen tarkastuksen tekemää työtä kohtaan voi helpottaa ja edesauttaa tarkastustehtävien suorittamista. Tämän vuoksi olisi varsin toivottavaa, että tarkastustyötä pystyttäisiin tekemään myönteisessä ilmapiirissä ja hyvässä yhteistyön hengessä. Taulukosta 22 käy ilmi vastaukset kysymykseen, miten keskimäärin sisäisen tarkastuksen tekemään työhön suhtaudutaan tarkastettavissa kohteissa.

Taulukko 22 Tarkastettavien kohteiden suhtautuminen sisäisen tarkastuksen tekemään työhön

Sisäisen tarkastuksen tekemään työhön suhtaudutaan tarkastettavissa kohteissa keskimäärin

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Erittäin myönteisesti	–	–
Myönteisesti	8	67 %
Ei myönteisesti eikä kielteisesti	3	25 %
Kielteisesti	1	8 %
Erittäin kielteisesti	–	–
Yhteensä	12	100 %

Kaksi kolmasosaa vastanneista ilmoittaa suhtautumisen sisäisen tarkastuksen tekemää työtä kohtaan tarkastettavissa kohteissa olevan myönteistä. Neljäsosa vastanneista kertoo suhtautumisen olevan neutraalia eli ei myönteistä mutta ei kielteistäkään. Yhdessä vastauksessa suhtautuminen koetaan kielteiseksi. Enemmistö tarkastuskohteista suhtautuu kyselyn vastausten valossa sisäisen tarkastuksen tekemään työhön myönteisesti. Ottaen huomioon sisäisen tarkastuksen tehtävän organisaatiota kehittävänä ja sen toimintaa edistävänä toimijana niin voisi kuvitella, että lähtökohtaisesti kaikissa kunnissa kaikki organisaation eri toimijat suhtautuisivat sisäisen tarkastuksen tekemää työtä kohtaan

myönteisesti. Sisäisen tarkastuksen tekemässä työssä, kun on kyse siitä, että organisaation eri osat ja sen myötä koko organisaatio toimisi paremmin. Kyselyssä ei selvitetty taustatekijöitä suhtautumiselle, mutta eräitä syitä ei niin myönteiselle suhtautumiselle voivat olla muutosvastarinta ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn kokeminen tarkastettavissa kohteissa virheiden ja huonojen käytäntöjen esiin nostajana.

Sisäisen tarkastuksen tekemä työ koostuu arviointi- ja varmistuspalveluiden sekä konsultointipalveluiden tuottamisesta. Taulukossa 23 on tarkasteltu sitä, onko koetussa suhtautumisessa sisäisen tarkastuksen tekemää työtä kohtaan eroa sillä, koskeeko tehtävä työ tarkastettavissa kohteissa arviointia ja varmistusta vai konsultointia.

Taulukko 23 Tarkastettavien kohteiden suhtautuminen arviointi- ja varmistuspalveluihin sekä konsultointipalveluihin

Onko suhtautumisessa eroa sillä, koskeeko sisäisen tarkastuksen suorittama työ arviointi- ja varmistuspalveluita vai konsultointipalveluita?

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Ei ole eroa	8	67 %
Kyllä, arviointi- ja varmistuspalveluihin suhtaudutaan myönteisemmin	–	–
Kyllä, konsultointipalveluihin suhtaudutaan myönteisemmin	4	33 %
Yhteensä	12	100 %

Vastanneista kaksi kolmasosaa kertoo, että sisäisen tarkastuksen tekemään työhön suhtaudutaan samalla tavalla riippumatta siitä, onko kyse arviointi- ja varmistuspalveluista vai konsultointipalveluista. Kolmasosa vastanneista kertoo, että konsultointityöhön suhtaudutaan tarkastettavissa kohteissa myönteisemmin kuin arviointi- ja varmistustyöhön. Tätä eroa suhtautumisessa voi selittää se, että arviointi- ja varmistustoiminta koetaan joissain tarkastettavissa kohteissa enemmän toimintaa arvostelevana, jolloin tarkastettavan kohteen toimintatavat ja tekeminen asetetaan suurennuslasin alle epäkohtien löytämiseksi, kun taas konsultointi koetaan lähtökohtaisesti myönteisempänä toiminnan kehittämisenä, ilman nimenomaista toiminnan puutteiden ja heikkouksien esiin nostamista.

Tarkastuskohteiden ja sisäisen tarkastuksen välisen kanssakäymisen ja vuoropuhelun ohella vähintään yhtä merkittävänä tekijänä sisäisen tarkastuksen tekemän työn tuloksellisuuden näkökulmasta on toiminnon yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteilla sisäisestä ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen kanssa. Taulukossa 24 on kuvattu kyselyyn vastanneiden sisäisen tarkastuksen asiantuntijoiden näkemykset koskien yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen välillä.

Taulukko 24 Yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen välillä

Miten kuvaisitte nykyistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen kanssa?

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Toimiva	6	50 %
Yhteistyötä ja vuorovaikutusta tulisi lisätä	3	25 %
Yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa on monenlaista kehitettävää	3	25 %
Yhteensä	12	100 %

50 prosenttia vastanneista kuvaa sisäisen tarkastuksen yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen kanssa toimivaksi. 25 prosenttia vastanneista on sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen välistä yhteistyötä ja vuorovaikutusta tulisi lisätä. Edelleen 25 prosenttia vastanneista on sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen välisessä yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa on monenlaista kehitettävää. Vastausten perusteella puolet vastanneista näyttäisi olevan tyytyväisiä nykytilanteeseen yhteistyön ja vuorovaikutuksen osalta ja puolet vastanneista näkee nykyisessä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteessa kehittämistarvetta, joko ajankäytöllisesti ja/tai muiden asioiden suhteen, jotka yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteen toimivuuteen vaikuttavat.

Taulukossa 25 on kuvattu kyselyyn vastanneiden sisäisen tarkastuksen asiantuntijoiden näkemykset koskien yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta sisäisen tarkastuksen ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen välillä.

Taulukko 25 Yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastuksen ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen välillä

Miten kuvaisitte nykyistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen kanssa?

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Toimiva	9	75 %
Yhteistyötä ja vuorovaikutusta tulisi lisätä	2	17 %
Yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa on monenlaista kehitettävää	1	8 %
Yhteensä	12	100 %

75 prosenttia vastanneista kuvaa sisäisen tarkastuksen ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen välistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta toimivaksi. 17 prosenttia vastanneista näkee tarpeen lisätä yhteistyötä ja vuorovaikutusta näiden toimijoiden välillä ja 8 prosenttia vastanneista näkee näiden tahojen välisessä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteessa monenlaista kehittämistarvetta. Annettujen vastausten perusteella sisäisen tarkastuksen ja ulkoisen valvonnan toimijoiden välinen yhteistyö- ja vuorovaikutus toimii keskimäärin paremmin kuin sisäisen tarkastuksen ja sisäisen valvonnan toimijoiden välinen yhteistyö- ja vuorovaikutus. Sisäisen tarkastuksen ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen välisen yhteistyön ja vuorovaikutuksen parempaan toimivuuteen voi vaikuttaa se, että ulkoisen valvonnan toimijat ovat paremmin perehtyneitä valvonta- ja tarkastustoimintaan, mikä voi näkyä näiden tahojen välisessä kommunikoinnissa parempana ymmärryksenä toistensa toiminnasta. Sisäisestä valvonnasta vastaavilla tahoilla valvontatoiminta on vain yksi asiakokonaisuus muiden hoidettavien asioiden ohella heidän toiminnassaan eikä perehtyneisyys valvonta-asioihin välttämättä saa samaa painoarvoa kuin muut tärkeinä pidetyt asiakokonaisuudet, vaikka näin ei tietenkään tulisi olla, ottaen

huomioon valvonnan merkityksen organisaation häiriöttömän ja tuloksellisen toiminnan takaamisessa.

Edellisissä alaluvuissa kuvattiin, miten suurten kuntien sisäisten tarkastusten toimintaan vaikuttavat eri tuloksellisuustekijät toteutuvat kokonaisuudessaan kaikkien kuntien osalta. Tarkastelu kohdistui siis siihen, miten eri tuloksellisuustekijät toteutuvat, kun kaikkia kuntia tarkastellaan yhtenä kokonaisuutena. Seuraavassa alaluvussa 4.5 tätä tarkastelua syvennetään kohdistamalla tarkastelu siihen, miten eri tuloksellisuustekijät toteutuvat kokonaisuudessaan yksittäisten kuntien osalta ja kuntakokoluokittain jäsenettynä.

4.5 Tuloksellisuustekijöiden toteutuminen suurissa kunnissa – kuntien välinen vertailu

Kun suuria kuntia halutaan vertailla keskenään sen suhteen, miten eri tuloksellisuustekijät toteutuvat eri kunnissa ja miten eri tuloksellisuustekijät toteutuvat kunnissa keskimäärin, on empiirinen tutkimusaineisto tältä osin saatettava vertailukelpoiseksi, jotta tällainen tarkastelu voidaan tehdä. Tässä tutkielmassa tämä on toteutettu niin, että tutkielman tutkimusaineiston muodostaneessa kyselylomakkeessa esitetyt suljetut monivalintakysymykset, jotka tähän vertailuun soveltuvat ja mahdollistavat kuntien välisen vertailun sekä edelleen kokonaiskuvan muodostamisen siitä, miten eri tuloksellisuustekijät kunnissa keskimäärin toteutuvat, on pisteytetty. Vertailuun otetut kysymykset ja näiden kysymysten pisteytystapa on esitetty tutkielman lopussa olevassa liitteessä 3. Tuloksellisuustekijöiden pisteyttäminen ja kuntien välinen vertailu näiden pisteiden perusteella antaa mahdollisuuden sen arvioimiseen, millaiset toimintaedellytykset eri kunnissa sisäisen tarkastuksen toiminnoilla on toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa tällä hetkellä ja mitkä eri tekijät todennäköisesti voivat selittää vallitsevaa tilaa ja eroja kuntien välillä. Seuraavassa taulukossa 26 on tarkasteltavat tuloksellisuustekijät pisteytetty annettujen vastausten perusteella kuntakohtaisesti.

Kuten taulukosta 26 käy ilmi, eri tuloksellisuustekijät ja niiden myötä syntyvät toimintaedellytykset näyttäytyvät eri kuntien osalta ääripäissään varsin erilaisilta. Parhaimmat pisteet saaneen kunnan ja heikoimmat pisteet saaneen kunnan väliset erot ovat varsin merkittävät. Toisella kunnalla voidaan olettaa olevan lähtökohtaisesti huomattavasti paremmat edellytykset toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa kuin toisella kunnalla. Suurimmat erot näiden kuntien välillä näyttävät tulevan esille tuloksellisuuden edellytyksiä luovia tekijöitä tarkasteltaessa kokonaisuuksissa, jotka koskevat toiminnon tunnettuutta, taloudellisia resursseja sekä yhteistyötä ja vuorovaikutusta eri sidosryhmien kanssa. Henkilöstöresursseissa ja tarkastustoiminnassa nämä tarkasteluasteikolla ääripäissä olevat kunnat ovat muutamien yksittäisten tuloksellisuustekijöiden osalta lähempänä toisiaan, mutta näissäkin kokonaisuuksissa löytyy selvästi eroja näiden kuntien kesken. Mielenkiintoista on huomata, että molemmissa kunnissa, sekä parhaat että heikoimmat sisäisen tarkastuksen toimintaedellytykset omaavissa kunnissa, sisäisen tarkastustoiminnon henkilöstömäärää pidetään liian alhaisena tarkastustoiminnan tarpeisiin nähden. Tästä voidaan tehdä se johtopäätös, että muilla tuloksellisuustekijöillä kuin pelkällä henkilöstömäärällä on merkittävä vaikutus sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytyksiin. Taulukosta 26 voidaan myös huomata, että pisteytyksen perusteella näyttää siltä, että suurista kunnista suurimmilla eli yli 200 000 asukkaan kunnilla näyttää olevan keskimäärin parhaat edellytykset toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa.

Mitkä tekijät sitten erottavat sisäisen tarkastuksen osalta parhaimmat toimintaedellytykset omaavat kunnat heikoimmat toimintaedellytykset omaavista kunnista ja samalla yhdistävät parhaimmat toimintaedellytykset omaavia kuntia keskenään omana ryhmänä ja heikoimmat toimintaedellytykset omaavia kuntia keskenään omana ryhmänä? Kuten taulukosta 26 voidaan osoittaa, saatujen tutkimustulosten perusteella kerätystä tutkimusaineistosta nousee esiin erityisesti kaksi tutkielmassa tarkasteltua sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan edellytyksiin vaikuttavaa tekijää, jotka erottavat parhaimmat toimintaedellytykset omaavat kunnat heikoimmat toimintaedellytykset omaavista kunnista ja samalla yhdistävät kuntia keskenään näiden ryhmien sisällä. Nämä tekijät liittyvät sisäisen tarkastustoiminnon tunnettuuteen kuntaorganisaation sisällä sekä yhteistyöhön ja vuorovaikutukseen sisäisen tarkastustoiminnon toimijoiden ja sen sidosryhmien toimijoiden välillä. Sisäisen tarkastustoiminnon toiminnan ja tehtävien tunnettuudella kuntaorganisaation sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien toimijoiden keskuudessa sekä sisäisen tarkastustoiminnon toimijoiden ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien toimijoiden välisellä yhteistyöllä ja vuorovaikutuksella on tämän tutkielman tutkimustulosten

perusteella osoitettavissa selvä yhteys siihen, miten eri tuloksellisuustekijät kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnassa toteutuvat ja edelleen siihen, minkälaiset toimintaedellytykset sisäisellä tarkastustoiminnolla on toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa. Mitä heikompi sisäisen tarkastustoiminnan toiminnan ja tehtävien tunnettuus eli tietämys sisäisen tarkastuksen vastuista sen tärkeimpien sidosryhmien keskuudessa on ja mitä heikommin yhteistyö ja vuorovaikutus näiden toimijoiden eli sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien tahojen välillä toimii, sitä heikommin eri tuloksellisuustekijät toteutuvat ja sitä heikommalla ovat sisäisen tarkastustoiminnan toimintaedellytykset. Sama asia pätee myös toiseen suuntaan. Mitä parempi tunnettuus sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä eli toiminnon vastuista organisaatiossa on sen tärkeimmillä sidosryhmillä eli sisäisestä valvonnasta vastuussa olevilla tahoilla, ja mitä toimivampi yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde näiden toimijoiden välillä on eli sisäisen tarkastuksen toimijoiden ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien tahojen kesken, sitä paremmin eri tuloksellisuustekijät toteutuvat sisäisen tarkastustoiminnan toiminnassa ja sitä paremmat toimintaedellytykset sisäisellä tarkastustoiminnolla on toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa.

Seuraavassa taulukossa 27 on tarkasteltavat tuloksellisuustekijät pisteytetty kuntakokoluokittain. Esitetyt pisteet ovat kunkin kuntakokoluokan osalta siihen kuuluvien kuntien tuloksellisuustekijäkohtaisten pisteiden keskiarvo. Jokaisen tuloksellisuustekijän osalta kaikki kyseessä olevan kuntakokoluokan kuntien antamien vastausten pisteet on laskettu yhteen ja tämän jälkeen ne on jaettu kyseisen kuntakokoluokan kuntien lukumäärällä.

Taulukko 27 Tuloksellisuustekijöiden toteutuminen eri kuntakokoluokissa

Tuloksellisuustekijä	Max 29 Min -29 Vastauksen pisteytys	Kuntakokoluokka asukasta		
		50 000 - 99 999	100 000 - 199 999	200 000 -
Tunnettuus				
<i>Kysymys 5</i>	2.....-2	-0,25	-1,67	-0,4
<i>Kysymys 6</i>	2.....-2	0,5	0	1
<i>Kysymys 7</i>	2.....-2	-0,75	-1,67	-0,2
Taloudelliset resurssit				
<i>Kysymys 8</i>	2.....-2	0,5	0	1
<i>Kysymys 9</i>	2.....-2	0	-0,33	0,6
<i>Kysymys 10</i>	2.....-2	0	-0,33	1,2
Henkilöstöresurssit				
<i>Kysymys 11</i>	1.....-2	-1,25	0	0,6
<i>Kysymys 12</i>	2.....-2	0	-0,67	0,4
Tarkastustoiminta				
<i>Kysymys 14</i>	2.....-2	1,5	0,67	1
<i>Kysymys 15</i>	2.....-2	0,5	1	1,4
<i>Kysymys 16</i>	2.....-2	1,5	0	1,6
<i>Kysymys 17</i>	2.....-2	0,5	0,67	1,4
<i>Kysymys 18</i>	2.....-2	0,5	0	1
<i>Kysymys 20</i>	2.....-1	-0,25	0	1
Yhteistyö ja vuorovaikutus				
<i>Kysymys 22</i>	1.....-1	0	-0,33	0,8
<i>Kysymys 23</i>	1.....-1	0,75	0	1
Pisteet yht. / kuntakokoluokka		4	-3	13

Taulukon 27 perusteella voidaan todeta, kuten jo aiemmin taulukosta 26 tuli ilmi, että keskimäärin parhaimmat toimintaedellytykset tuloksellisen sisäisen tarkastustoiminnan toteuttamiseen on suurilla yli 200 000 asukkaan kunnilla ja heikoimmat 100 000–199 999 asukkaan kunnilla tarkastelun kohteena olevista kunnista. Tässä on tosin huomioitava se asia, että 100 000–199 999 kuntakokoluokan kunnista yksi kunta pääsi aivan parhaimpien

toimintaedellytysten kuntien joukkoon (ks. taulukko 26), mutta kaksi muuta kuntaa olivat pisteiden perusteella heikoimmat, mikä laskee tämän kuntakokoluokan keskimääräisiä pisteitä.

Taulukosta 27 voidaan myös havaita, että suurimmat yli 200 000 asukkaan kunnat omaavat kaikkien muiden tuloksellisuuden edellytyksiä luovien tekijöiden paitsi luottamushenkilöiden tietämyksen sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä osalta sekä vaikutusmahdollisuuksien sisäisen tarkastustoiminnon tarjoamien palvelujen laajuuteen osalta keskimäärin parhaat toimintaedellytykset verrattuna muihin kuntiin. Yksittäisten tuloksellisuustekijöiden toteutumisessa huomionarvoista on, että sisäisen tarkastustoiminnon henkilöstömäärä koetaan tämän tutkielman pienimmän kuntakokoluokan eli 50 000–99 999 asukkaan kunnissa muita kuntia selvästi voimakkaammin tuloksellisen toiminnan edellytyksiä heikentäväksi.

50 000–99 999 asukkaan kuntien osalta keskimäärin parhaiten toteutuvat tekijät, jotka koskevat yhteistyötä ja vuorovaikutusta ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen kanssa sekä vaikutusmahdollisuuksia sisäisen tarkastustoiminnon tarjoamien palvelujen laajuuteen. Heikoiten tässä kuntakokoluokassa toteutuvat tekijät, jotka koskevat henkilöstöressurssien riittävyyttä. 100 000–199 999 asukkaan kuntien osalta keskimäärin parhaiten toteutuvat tekijät ovat vaikutusmahdollisuudet sisäisen tarkastustoiminnon tarjoamien palvelujen laajuuteen sekä sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteille antamien suositusten noudattaminen. Heikoiten tässä kuntakokoluokassa toteutuvat tekijät, jotka koskevat luottamushenkilöiden sekä kunnan eri toimialojen henkilöstön tietämystä sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä. Yli 200 000 asukkaan kuntien osalta keskimäärin parhaiten toteutuu tekijä, joka koskee yhteistyötä ja vuorovaikutusta sisäisen tarkastustoiminnon ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen välillä. Heikoiten tässä kuntakokoluokassa toteutuu tekijä, joka koskee kunnan luottamushenkilöiden tietämystä sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä.

Yhteenvetona voidaan vielä tarkastella sitä, miten eri tuloksellisuustekijät toteutuvat keskimäärin kaikissa kunnissa. Tämän tarkastelun avulla voidaan laittaa eri tuloksellisuustekijät niiden toteutumisen suhteen paremmuusjärjestykseen ja samalla selvittää, mitkä tuloksellisuustekijät toteutuvat parhaiten tällä hetkellä ja missä tuloksellisuustekijöissä on eniten kehitettävää. Taulukossa 28 on kuvattu eri tuloksellisuustekijöiden toteutumista tarkastelemalla kaikkia suuria kuntia yhtenä kokonaisuutena.

Taulukko 28 Tuloksellisuustekijöiden keskimääräinen toteutuminen kaikissa kunnissa

Tuloksellisuustekijä	Kaikki kunnat pisteet yht. Max.....Min	Kuntien saamat pisteet yht.	Toteutuma %
Tunnettuus			
<i>Kysymys 5</i>	24.....-24	-8	-33
<i>Kysymys 6</i>	24.....-24	7	29
<i>Kysymys 7</i>	24.....-24	-9	-38
Taloudelliset resurssit			
<i>Kysymys 8</i>	24.....-24	7	29
<i>Kysymys 9</i>	24.....-24	2	8
<i>Kysymys 10</i>	24.....-24	5	20
Henkilöstöresurssit			
<i>Kysymys 11</i>	12.....-24	-2	-18
<i>Kysymys 12</i>	24.....-24	0	0
Tarkastustoiminta			
<i>Kysymys 14</i>	24.....-24	13	54
<i>Kysymys 15</i>	24.....-24	12	50
<i>Kysymys 16</i>	24.....-24	14	58
<i>Kysymys 17</i>	24.....-24	11	46
<i>Kysymys 18</i>	24.....-24	7	29
<i>Kysymys 20</i>	24.....-12	4	17
Yhteistyö ja vuorovaikutus			
<i>Kysymys 22</i>	12.....-12	3	25
<i>Kysymys 23</i>	12.....-12	8	67
Kaikki pisteet yht.	348.....-348	74	
Toteutuma % kaikki tekijät yht.			21

Kuten taulukosta 28 selviää, tällä hetkellä parhaiten suurissa kunnissa sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiin vaikuttavista tekijöistä toteutuu sisäisen tarkastuksen toimijoiden ja ulkoisesta valvonnasta vastuussa olevien toimijoiden välinen yhteistyö ja vuorovaikutus. Heikointa taas toteutuu kunnan eri toimialoilla toimivan henkilöstön tietämys sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä. Tarkastustoimintakokonaisuus eri

tuloksellisuustekijöineen näyttää kokonaisuudessaan keskimäärin toteutuvan varsin hyvin. Henkilöstöressurssien suhteen sen sijaan keskimäärin on olemassa tarvetta lisäresursointiin.

4.6 Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus ja tuleva kehitys

4.6.1 Tuloksellisuuden määritelmä

Suurten kuntien sisäisen tarkastuksen asiantuntijat määrittelevät sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden rakentuvan kahden eri tason kautta. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta voidaan tarkastella sekä laajasta että suppeasta näkökulmasta käsin. Laajassa näkökulmassa tuloksellisuutta lähestytään koko organisaation toiminnan tuloksellisuuden kautta, jolloin sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta arvioidaan sisäisen tarkastustoiminnon koko organisaatiolle tuottaman lisäarvon perusteella. Tässä tarkastelussa tuloksellisuutta on se, että sisäisen tarkastuksen tuottama tieto hyödyttää tarkastuskohdetta ja koko organisaatiota. Tämä näkyy niin, että sisäisen tarkastuksen tuottaman tiedon ja niiden pohjalta annettujen kehittämissuositusten toimeenpanon myötä tuloksellisuuden eri osa-alueet kehittyvät tarkastettavassa kohteessa ja tämä kehitys myös heijastuu ja näkyy koko organisaation tasolla positiivisena kehityksenä. Sisäisen tarkastuksen toiminnalla saadaan aikaan positiivista muutosta organisaatiossa. Alla vastaajien näkemyksiä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta, kun asiaa tarkastellaan laajasta näkökulmasta käsin.

"Toiminta on tuloksellista, kun havaitaan keinoja, joilla pystytään järkevöittämään ja tehostamaan toimintaa tai esimerkiksi yksinkertaistamaan toimintaprosessia. Annettujen suositusten hyödyntäminen ja toteuttaminen johtaa toiminnan kehittymiseen." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Silloin, kun kyetään tuottamaan organisaatiolle lisäarvoa mm. taloudellisuuden, tuottavuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden näkökulmista." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Sisäisen tarkastuksen tuottama informaatio ja kehityssuositukset ovat konkreettisesti hyödynnetty arkeen. Toiminnan tuloksellisuus näkyy, miten muutokset on toimeenpantu yhteisössä ja toimialoilla osataan ajatella sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asioita käytännön tasolla. Tuloksellinen sisäinen tarkastus tuottaa

informaatiota, joka on uutta tai uudella tavalla tuotu esiin toimijoille." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Tuloksellinen toiminta tarkoittaa sitä, että tuotettu tieto on olennaista, oikeaa, riittävää, hyödyllistä ja hyödynnettävissä olevaa tarkastuskohteen näkökulmasta katsottuna." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

Suppea näkökulma sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen puolestaan syntyy, kun sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisuutta arvioidaan tarkastustoiminnon sisällä asetettujen, toiminnon omien toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisen perusteella.

"Seuraamme, arvioimme ja raportoimme sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuutta. Käytämme tuloksellisuuden mittarina valmistuneissa tarkastuksissa annettujen suositusten toteutumista. Raportoimme edellisenä vuonna valmistuneiden tarkastusten suositusten toteutumisen (toteutettu % annetuista suosituksista) seuraavan vuoden syyskuun lopussa. Käytännössä seuraamme annettujen suositusten toteutumista siihen asti, kunnes ne on toteutettu. Lisäksi mittaamme asiakaskokemusta, josta laskemme lisäarvoindeksiä. Lisäarvoindeksi lasketaan kysymyksistä, jotka mittaavat annettujen suositusten toteuttamiskelpoisuutta ja tarkastuksesta koettua hyötyä." (yli 200 000 asukkaan kunta)

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden arvioinnin toteuttamisessa vastaajat kiinnittivät huomiota tuloksellisuutta osoittavien mittareiden valinnan haasteellisuuteen ja siihen, kuinka luotettavasti toiminnan tuloksellisuutta on mahdollista mitata. Toiminnan tuloksellisuutta arvioitaessa ei tule tuijottaa pelkästään vuosisuunnitelman toteutumisastetta, vaan toiminta voi olla erittäin tuloksellista reagoitaessa vuosisuunnitelman ulkopuolelta tuleviin äkillisiin tarkastustarpeisiin, mikä samalla voi tarkoittaa, että osa vuosisuunnitelmaan kirjatuista tarkastustehtävistä jää toteutumatta.

"Esimerkiksi toteutettujen tarkastuksien määrän seuraaminen voisi johtaa siihen, että tarkastusten laatu kärsisi. Itse näen tärkeänä syventyä tarkastustyössä havaittujen puutteiden juurisyihin ja etsiä niiden korjaamiseen sopivia suosituksia ja seurata suositusten toteutumisasteita. Myös tarkastuskokonaisuuksien laajuudet voivat olla erilaisia eikä määrän seuranta välttämättä ole

tarkoituksenmukaista senkään vuoksi, että se voisi johtaa "pienempien" tarkastuksien tekemiseen." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Vuosisuunnitelman toteutumisen seuranta ei ole yksiselitteinen mittari, koska on huomioitava myös mistä syistä vuosisuunnitelma voi jäädä toteutumatta: esimerkiksi, jos vuoden aikana tulee useampi suunnitelman ulkopuolinen tarkastus vaikkapa väärinkäytösepäilyyn vuoksi, voi tämä ollakin hyvä indikaattori siitä, että organisaatiossa toimii valvonta riittävällä tasolla, kun kyetään tunnistamaan puutteita ja riskejä." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

Tuloksellisen sisäisen tarkastustoiminnan toteuttamisessa vastaajat näkevät ensisijaisen tärkeänä, että yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteet eri sidosryhmiin ovat toimivat. Yhteistyö sisäisestä ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen kanssa on tärkeässä osassa läpi koko tarkastusprosessin aina toiminnan valmistelusta ja suunnittelusta suositusten toimeenpanoon ja valvontaan asti. Hyvä yhteinen valmistelu takaa myös pääsyn niihin tarkastuskohteisiin, joista on yhdessä sovittu. Kun toiminta on ajantasaista, suunnitelmallista ja yhdessä sovittua, toiminta voi olla proaktiivista ja samalla se mahdollistaa myös nopean reagoinnin esimerkiksi väärinkäytöstilanteissa.

"Meillä tarkastussuunnitelma valmistellaan yhteistyössä riskienhallintapäällikön, kaupunginjohtajan johtoryhmän, tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan kesken. Kaupunginhallitus vahvistaa suunnitelman ja tekee siihen tarvittaessa omat muokkauksensa. Koen toiminnan tulokselliseksi, koska sitä tehdään vuorovaikutuksessa niin suunnittelun, käsittelyn ja suositusten toimeenpanon ja valvonnan osalta. Aktiivinen kaupunki- ja luottamushenkilöorganisaation osallistuminen työhön, positiivinen suhtautuminen ja tiedostettu valvontakulttuurin olemassaolo ovat mielestäni tuloksellisuutta tässä työssä." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Sisäisen tarkastuksen ja keskeisten toimijoiden (johto mukaan lukien) vuorovaikutus on ajantasaista ja toimivaa." (yli 200 000 asukkaan kunta)

Sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisuuden kannalta olennaista on myös sisäisen tarkastustoiminnan kattavuus ja kokonaisvaltaisuus sekä nopea toiminta.

"Kattava tarkastustoiminta sekä olennaisimpien toimintojen valvontakeinojen toimivuuden varmentaminen ja testaus sekä tuloksien raportointi ilman viiveitä vaikuttavat toiminnan tuloksellisuuteen." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Tärkeää on esimerkiksi seurata ja arvioida kokonaisuudessaan organisaation sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteutumisen tilaa – tunnistavatko valvonasta vastaavat tahot riittävällä tasolla toimintaa uhkaavat riskit ja tarpeelliset valvonnan rakenteet." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

Erään kunnan sisäisen tarkastuksen asiantuntija listaa tyhjentävästi ne asiat, joita toteuttamalla kunnan sisäinen tarkastustoiminto toimii tuloksellisesti:

"Toimimme tuloksellisesti, kun edistämme organisaation kykyä toimia eettisesti, sosiaalisesti, taloudellisesti, ympäristöllisesti kestäväällä tavalla kuntalaisten kokonaisedun parhaaksi; saamme toiminnallamme organisaation hyödyntämään mahdollisuuksiaan ja hallitsemaan riskejään entistä paremmin; tuemme kaupungin toimintayksiköiden omaa toiminnan arviointia ja kehittämistä tavoitteidensa saavuttamiseksi; annamme arvion toimintayksiköille tietoa heidän toimintansa riskien hallinnan ja sisäisen valvonnan tasosta; toimimme riippumattomasti ja objektiivisesti ja huomioimme kaupunkikonsernin kokonaisedun ja lievennämme näkökulmaeroja objektiivisella toimintatavallamme." (yli 200 000 asukkaan kunta)

4.6.2 Toimintaympäristön asettamat haasteet sisäisen tarkastuksen toiminnalle

Suurten kuntien sisäisten tarkastusten asiantuntijat tunnistavat nykyisessä toimintaympäristössä monia sisäisen tarkastustoiminnan toimintaan kohdistuvia haasteita. Sisäisen tarkastuksen asiantuntijoiden mukaan sisäisen tarkastuksen toimintaan haasteita tuovat jatkuvasti muuttuva toimintaympäristö ja siitä syntyvä epävarmuus. Jatkuvan muutoksen nähdään heikentävän valvontaa ja lisäävän ristiriitoja organisaation sisällä sekä aiheuttavan epäselvyyttä vastuukysymyksissä. Erilaisia uudistushankkeita on koko ajan käynnissä, mistä syntyy kysymyksiä sen suhteen, mille taholle minkäkin asian ja tehtävän hoitaminen kuuluu. Toimintaa on vaikea suunnitella pitkäjänteisesti, kun ei ole varmuutta, miten uudistushankkeille lopulta käy. Myös digitalisaatio ja tiedon määrän suuruus vaikuttaa merkittävästi toimintaan.

"Organisaatio on jatkuvien muutosten keskiössä ja se heikentää sisäistä valvontaa ja lisää ristiriitoja. Vastuuhenkilöt vaihtuvat ja vähenevät, mikä heikentää selkeästi valvontaa ja riskienhallintaa." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Alati muuttuva toimintaympäristö. Sote/Maku? EU direktiivit, tietosuoja jne." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Jatkuva muutos ja sen vaikutusten arviointi haastaa." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Esimerkiksi digitalisaatio, uudet vaatimukset toiminnalle (kuten lainsäädäntö tai valtion määrittämät kuntia koskevat vaatimukset) pakottavat uudistamaan ja kehittämään toimintaa lyhyellä aikajänteellä, omaksumaan uutta asiaa ja tietoa, samalla ylläpitäen toimintaa ja palveluita ja yhteensovittaa uudet vaatimukset nykyiseen toimintaan häiriöttä. Jatkuvassa kehittämisessä ja uudistamisessa on esim. riskinä, että ei tunnisteta toiminnan muuttamisen vaikutuksia, yllättäviä riskejä voi realisoitua, valvontaa ei pystytä järjestämään riittävällä tasolla tai henkilöstön osaaminen ei pysy ajan tasalla. Toimintaympäristön riskit kehittyvät ja tarkastustoiminnassa ei välttämättä kyetä tunnistamaan kehittyneitä riskejä, eikä hallita riittävällä tasolla näiden riskien hallintaa – tarkastushenkilöstön osaaminen ei ole ajan tasalla. Toimintaympäristön muuttuminen ja kehittyminen voi myös hämärtää ydintehtävää, jolloin ydintehtävän toteuttaminen ei ole niin laadukasta kuin mitä sen tulisi olla." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Robottiikka, automaatio ja tiedon määrän suuruus tuottaa haasteita hyödyntää sitä sisäisen tarkastuksen toiminnassa riittävän tehokkaalla tavalla." (yli 200 000 asukkaan kunta)

Myös kuntatalouden vaikeudet tuovat omat haasteensa sisäisten tarkastuksien toimintaan. Kuntatalouden vaikeudet vaikuttavat ja näkyvät sisäisen tarkastuksen resurssien niukkuutena, mikä edelleen vaikeuttaa toiminnan kehittämistä ja mahdollisuuksia riittävään tarkastustoimintaan. Työmäärä nähdään suureksi suhteessa käytettävissä oleviin resursseihin. Laaja toimintakenttä yhdistettynä vähäisiin henkilöstöresursseihin aiheuttaa sen, että sisäisen tarkastuksen suorittamia tehtäviä on priorisoitava vahvasti, jolloin työ

kattaa vain kaikkein merkittävimmät riskikohteet. Sisäisen tarkastuksen kaksinaisrooli myös ulkoista valvontaa eli tarkastuslautakuntaa palvelevana toimintona nähdään haasteellisena toimintamallina kunnissa, joissa nämä toiminnot on yhdistetty.

"Talous on tiukalla, mikä vaikeuttaa toiminnan kehittämistä ja kouluttautumista." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Liian pienet resurssit suhteessa työmäärään." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Kehitettävä toimintakenttä on kunnassa niin laaja, että vuosisuunnitelmaan ei mahdu kuin merkittävimpiä riskikohteita havaintoineen, selvityksineen ja suosituksineen. Yksin työskentelevänä sisäinen tarkastus on vain osa tehtävänkuvani muiden työtehtävien rinnalla, joten työhön ei ole mahdollista syventyä yksittäisenä tehtäväkokonaisuutena." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Laaja toimintaympäristö haastaa löytämään olennaiset arviointikohteet." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Sisäisen tarkastuksen vastuulla oleva tarkastuslautakuntatyö vie resursseja ja tämän tulisi olla oma toimintonsa. Nykyresursseilla sisäisen tarkastuksen toiminta on profiloitunut valitettavan paljon väärinkäytösten ja toiminnassa olevien epäselvyyksien selvittämiseen. Varsinaisen sisäisen valvonnan tukeminen, ohjaaminen sekä toiminnan kehittäminen on jäänyt vähäisempään osaan." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

Haasteena koetaan myös eri toimijoiden tietämyksessä olevat aukot sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä. Valvontakäsité ja vastuusuhteet eivät ole kaikilla toimijoilla täysin hallussa. Ylimmän johdon halutaan ottavan vahvemman roolin sisäisen valvonnan puolestapuhujana organisaatiossa, mikä edellyttää myös ylimmältä johdolta entistä suurempaa ymmärrystä valvonta-asioista ja paneutumista valvonta-asioihin. Ylimmällä johdolla nähdään olevan tärkeä asema valvontakulttuurin luomisessa organisaatioon. Myös luottamushenkilöjohdon ymmärrystä valvonta-asioista haluttaisiin vahvistaa nykyisestä tilanteesta, jossa sisäisen valvonnan vastuita ja sisäisen tarkastuksen tehtäviä

ei hahmoteta oikein. Haasteiden kohtaamisessa korostuu johdon tuki ja yhteistyö eri osapuolten kesken.

"Ylimmän johdon ymmärrys siitä, kuinka tärkeä heidän roolinsa on valvontakeinojen tärkeydestä viestimisessä. Johdon ymmärrys siitä, mitä valvonnalla tarkoitetaan ja miten valvontakeinot jalkautetaan." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Esimerkiksi sen, että neljän vuoden välein vaihtuva luottamushenkilöstöjohto käsitteisi eron sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen vastuiden välillä. Tämä ei ole aina kaikille kaupungin johtaville viranhaltijoille tai edes kaupungin johtamistoimintaa kehittäväälle konsultillekaan selvää." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Usein oletetaan, että sisäinen tarkastus vastaa koko organisaation sisäisestä valvonnasta ja turvallisuuspäällikkö riskienhallinnasta. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta kuuluu koko henkilöstölle. Se on mukana arjessa koko ajan. Se ei ole vain välttämätön paha vaan koko toiminnan ydin." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Jatkuvuuden puute haittaa omaa toimintaa, koska ylimpien päätöksentekijöiden ymmärrys sisäisestä valvonnasta on erittäin ohutta ja he vaihtuvat jatkuvasti ja/tai säännöllisesti." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Toisaalta kehitettävää on niin paljon, että sisäiselle tarkastukselle tarvitaan koko johdon ehdoton tuki, että yksittäisen tarkastuksen koko vaikutusalue saataisiin kehitettyä paremmalle tasolle ja korjata virheellisyydet." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Yhteistyö palvelualueiden johdon kanssa tulisi saada toimivammaksi." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

Nykyisellään sisäisen tarkastuksen asema ja toimivaltuudet koetaan haastaviksi, koska sisäisen tarkastuksen toimintaa ei ole määritelty lainsäädäntötasolla.

Lainsäädännön antama tuki voisi vahvistaa sisäisen tarkastustoiminnon asemaa ja toimivaltuuksia, mikä voisi näkyä käytännössä esimerkiksi vahvempina tiedonsaantioikeuksina.

"Sisäisestä tarkastuksesta ei ole säädöksiä kuntalaissa. Sisäisten tarkastusten toiminta perustuu kunnissa vapaaehtoisuuteen. Tämä heijastuu sisäisen tarkastuksen asemaan. Sisäiset tarkastukset eivät ole suoraan kaupunginhallituksen tai tarkastusvaliokunnan alaisia. Vain kahdessa kaupungissa on toiminnassa tarkastustoimikunta tai tarkastusvaliokunta. Lisäksi sisäisillä tarkastuksilla ei ole laissa määriteltyä tiedonsaantioikeutta salassapitosäännösten estämättä kuten tilintarkastajalla on. Tätä on paikattu tuomalla ko. säädökset hallintosääntöön, mutta se ei ole sama asia." (yli 200 000 asukkaan kunta)

Sisäisen tarkastuksen asiantuntijat näkevät, että kuntapalvelujen järjestämis- ja tuottamistapojen monimuotoistuminen ja siihen liittyvä kuntien siirtyminen yhä suuremmissa määrin palvelujen tuottajasta palvelujen järjestäjäksi tuo haasteita myös sisäisen tarkastuksen toiminnalle. Kuntapalvelujen ulkoistaminen tekee valvonnasta haastavampaa verrattuna kunnan omaan palvelutuotantoon. Uudessa toimintamallissa kunnan valvontavastuu säilyy, mutta ulkoisen palveluntuottajan toimintaan ei ole aina mahdollista tutustua riittävästi, jolloin myös valvonta vaikeutuu. Kunnan ohjaus- ja vaikutusmahdollisuudet ovat uudessa ulkoistetussa toimintamallissa rajoitetummat kuin jos toimittaisiin oman organisaation puitteissa palvelun tuottajana.

"Ulkoistaminen lisää tarvetta panostaa valvontaan." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Ulkoistaessa kunnan valvontavastuu säilyy. Ulkoistukset tekevät valvonnasta entistä haastavampaa." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Siten, että varsinaiseen ulkoisen palveluntuottajan toimintaan ei välttämättä pääse tutustumaan paikan päälle." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Ulkoistettuja palveluja ei valvota eikä seurata asianmukaisesti tai ollenkaan tällä hetkellä. Erittäin suuri haaste." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Ulkoistaminen tuo uuden elementin, koska toimintaan vaikuttaa useita toimijoita. Tarkastus moniportaistuu ja kaupungin valvonta monimutkaistuu. Poikkeamiin vaikuttaminen ja riskienhallinta vaikeutuu." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Oman toiminnan sijaan tarkastetaan ostopalvelusopimuksen toteutumista ja tarkoituksenmukaisuutta. Vaikuttamiskeinot ovat tällöin erilaisia, ketjuun tulee lisälenkkejä, jos prosessia halutaan parantaa. Ulkoistetut palvelut ovat usein kuntien entistä omaa, yhtiömuotoon siirrettyä toimintaa, jolla on ikään kuin monopoli-asema. Ollaan vähemmistöosakkaina toiminnassa, johon on vähän vaikutusmahdollisuuksia OYL:n suojasta johtuen. Uhkana on, että "häntä heiluttaa koiraa"."
(50 000–99 999 asukkaan kunta)

Koska ulkoistaminen lisää toimijoiden määrää, myös tiedonkulku ja tiedon saaminen voivat hankaloitua. Myös tarkastuksiin liittyvän työmäärän nähdään lisääntyvän ja vaatimukset uudentilaiselle osaamiselle ovat olemassa. Eikä sovi unohtaa myöskään tarkastusvaltuuksia – sitä, millainen mandaatti sisäisellä tarkastuksella on suorittaa tarkastustoimintaa, joka kohdistuu ulkoisten palvelujen tuottajien toimintaan.

"Hankaloittaa monelta osin, koska tiedon saanti ja yhteydenpito muuttuu hankalammaksi. Valvontaan liittyviä toimia tulee enemmän, kun toimintoja siirretään pois omasta organisaatiosta." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Laajentaa tehtäviä ja vaatii uudenlaista osaamista." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Ulkoistettujen palveluiden valvonta/tarkastaminen edellyttää myös sisäisen tarkastuksen henkilöstön osaamiselta erilaisia asioita, esim. tietojärjestelmät voivat olla erilaisia, tietojen saanti ei välttämättä ole yhtä selkeää/yksioikoista, ylipäänsä yhteistyö muuttuu tarkastuskohteen kanssa, jos kyseessä on ulkopuolinen organisaatio. Tarkastussuunnitelman laatimisessa myös tulee pystyä tunnistamaan erilaisia asioita kuin pelkän oman organisaation tarkastamisessa." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Ulkoistettujen palveluiden kohdalla vuorovaikutus ja tiedonkulku ei välttämättä ole niin suoraviivaista." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Myös osaaminen eri yhteisöjen toimintamuodoista voi olla suuri haaste suorittaa riittävän tehokkaasti sisäisen tarkastuksen toimeksiantoja. Tässä tulee huomioida myös tarkastusoikeus ulkoistuskumppaneiden toimintaan (esim. pörssiyhtiöt ja niiden kanssa kunnan perustamat sote-alan osakkuusyhtiöt.)" (yli 200 000 asukkaan kunta)

Ulkoistetuista palveluista raportoiminen ei myöskään ole aivan yksiselitteistä. Mitä saa kertoa ja mitä ei.

"Julkisuus raportoida esim. konserniyhtiöiden toiminnasta ja raportoinnin julkisuus tuovat omat haasteensa." (yli 200 000 asukkaan kunta)

Kuntapalvelujen ulkoistamisessa sisäisen tarkastuksen asiantuntijat nostavat tärkeinä hallittavina asioina ja toimintatapoina esiin hankinta- ja sopimusosaamisen ja huolellisen valmistelu- ja suunnittelutyön ja niihin liittyvät taustaselvitykset. Ostopalvelusopimuksissa on oltava riittävän selkeästi sovittuna se, miten valvontaa ja tarkastustoimintaa voidaan kunnan ja sisäisten tarkastusten toimesta suorittaa.

"Hankinta- ja sopimusosaaminen korostuu kunnissa. Sisäisten tarkastusten tehtävänä on tarkastaa ja arvioida sitä, miten ulkoistukset toteutetaan ja miten sopimusten vastuuhenkilöt kunnassa valvovat sopimusten toteutumista." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Erityisesti ulkoistaminen edellyttää ohjeistusta ja koulutusta nimenomaan sopimusten hallinnasta, sopimusten valvonnasta ja ennakkollisesta riskien arvioinnista. Juuri ennakkollinen suunnittelu, huolellisesti laaditut sopimukset ja riskianalyysit nousevat ulkoistuksissa tärkeään asemaan. Kaikenlainen ennakkollinen taustaselvitystyö on keskeistä toiminnassa onnistumiseksi." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Edellytyksenä on se, että valvontamahdollisuus huomioidaan ostopalvelusopimuksissa ja sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa (minkä laajuiseksi sisäisen tarkastuksen toiminta-alue määritellään)." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

4.6.3 Sisäisen tarkastuksen toimintaedellytysten ja tuloksellisuuden kehittäminen

Sisäisen tarkastustoiminnon nykyisistä toimintaedellytyksistä riippuu, mitä kehittämistarpeita toiminnon tuloksellisen toiminnan edistämisen nähdään vaativan. Vastaajilta kysyttiin, mikä tapa annetuista vastausvaihtoehdoista on nykytilanteessa ensisijainen ja toimivin, kun sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiä ja tuloksellisuutta halutaan kunnassa kehittää. Annetut vastaukset on tuotu esiin taulukossa 29.

Taulukko 29 Sisäisen tarkastuksen toimintaedellytysten ja tuloksellisuuden kehittäminen nykytilanteessa

Mikä tapa seuraavista on tällä hetkellä ensisijainen ja toimivin, kun halutaan kehittää sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiä ja tuloksellisuutta kunnassanne?

Vastausvaihtoehto	Vastausten lukumäärä	Vastausprosentti
Resurssien lisääminen	1	8 %
Toimintatapojen ja tarkastusmenetelmien kehittäminen	4	33 %
Yhteistyön ja vuorovaikutuksen lisääminen sidosryhmien kanssa	7	58 %
Lisäkouluttautuminen	–	–
Yhteensä	12	100 %

Yli puolet vastanneista eli seitsemän kunnan sisäisen tarkastuksen osalta ensisijaisena keinona kehittää toiminnon toimintaedellytyksiä ja tuloksellisuutta nähdään olevan yhteistyön ja vuorovaikutuksen lisääminen sidosryhmien kanssa. Neljä kuntaa vastanneista pitää parhaana keinona toimintaedellytysten ja tuloksellisuuden kehittämiseen toimintatapojen ja tarkastusmenetelmien kehittämistä. Yhdessä kunnassa nähdään, että resurssien lisääminen olisi toimivin tapa toimintaedellytysten ja tuloksellisuuden kehittämiseen. Annetuissa vastauksissa todennäköisesti näkyy se, että resurssien merkittävään lisäämiseen ei kunnissa uskota olevan mahdollisuuksia. Tämä taas aiheuttaa sen, että vastauksissa

kehittämispänsostuksia suunnataan asioihin, jotka eivät vaadi taloudellisesti suuria pänsostuksia.

Jos sisäisen tarkastuksen yksiköillä olisi mahdollisuus hyödyntää lisää taloudellisia resursseja ilman budjettirajoitetta sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan edistämiseksi, kuntakoosta riippumatta sisäisen tarkastuksen asiantuntijat eri kunnissa pänsostaisivat rahaa ensisijaisesti lisärekrytointeihin sekä henkilöstön lisäkouluttautumiseen osaamisen kehittämiseksi ja vahvistamiseksi. Lisäkouluttautuminen nähdään tarpeelliseksi erityisesti ICT-asioissa, joissa automaatio-, robotiikka- ja data-analytiikkaosaamisen vaatimukset kasvavat koko ajan. Sähköisten järjestelmien rooli ja merkitys osana sisäistä tarkastustoimintaa korostuu tulevaisuudessa kiihtyvällä tahdilla. Näiden sähköisten järjestelmien hyödynnettävyys edellyttää osaamisen lisäämistä kyseisissä asioissa, jotta paras mahdollinen hyöty kehittyneistä sähköisistä järjestelmistä sisäisten tarkastusten toteuttamisessa voidaan saavuttaa. Myös ostopalveluja haluttaisiin hyödyntää lisää erityisesti vaativissa ICT-tarkastuksissa.

"Enemmän henkilöstöä. Ostopalvelujen laajempi hyödyntäminen (mm. ICT tarkastukset)." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"IT-osaamisen lisääminen koulutuksen kautta. Robotiikka ja data-analytiikka tarkastustyössä; näiden osaamisen varmentaminen." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Mikäli voisin kehittää tarkastustoimintaa ilman budjettirajoitteita, hyödyntäisin ensimmäisenä nykyistä enemmän ostopalveluita tarkastustoiminnassa mm. data-analytiikan ja robotiikan sekä it-tarkastuksen osalta. Lisäisin myös tarkastusresursseja, jotta yksiköllä olisi myös nykyistä enemmän aikaa tehdä ns. ennaltaehkäisevää työtä: kouluttaa, sparrata, konsultoida sisäiseen valvontaan, riskienhallintaan ja hyvään hallintotapaan liittyvissä kysymyksissä." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Satsaisin data-analytiikan ja automaation kehittämiseen sekä tarkastajien osaamiseen näissä asioissa." (yli 200 000 asukkaan kunta)

Suurten kuntien joukosta pienempien asukaslukujen kunnat, joissa sisäisen tarkastuksen yksiköt ovat henkilömäärältään pieniä, haluaisivat erityisesti lisätä oman henkilöstön määrää ja sen myötä mahdollistaa tarkastusmäärien kasvattamisen. Suurempien asukasluvun kuntien vastauksissa korostuvat enemmän ostopalvelujen lisäämiseen liittyvät toiveet. Myös ennaltaehkäisevä toiminta olisi osa-alue, johon haluttaisiin panostaa riskien aktualisoitumisen estämiseksi ja väärinkäytösten torjumiseksi.

"Tarkastuksia pitäisi kyetä tekemään useampia kuin nyt on mahdollista tehdä."
(50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Tarkastukset voisivat olla laajempia ja syvällisempiä, sillä nykyresurssilla tehdään vain aivan pakolliset asiat, eikä päästä paneutumaan isoihin kokonaisuuksiin." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Hankkisin vuosisuunnitelmatarkastusten ohkeen useita pienempiä teknisiä tarkastuskokonaisuuksia, joita toteuttaisin laajasti eri vastuu- ja toimintayksiköissä siten, että voisin esittää tarkastuksista vertailulukuja ja graafeja myös yhteiseen johtoryhmäkäsittelyyn. Pienemmällä vuosisuunnitelmaa tukevilla tarkastuksilla ottaisin esiin painokkaammin myös ennaltaehkäisevän näkökulman ja suunta-arvioita heti reagoitaviksi asioiksi ja kokonaisuuksiksi. Eli panostaisin vielä enemmän ennalta ehkäisevään konsultointiin käytännön luvuin, graafein ja esimerkein." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Painopisteen siirtäminen jälkikäteisarviointista ennakoivaan työhön (konsultointi)." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

Edellä mainittujen kehittämiskohteiden lisäksi osassa kuntia kiinnitettiin huomiota myös sisäisten tarkastajien palkkauksen kehittämiseen, työtilojen ja työolojen toimivuuteen sekä yhteistyön ja vuorovaikutuksen kehittämiseen eri sidosryhmien kanssa. Sisäiseen tarkastustoimintaan haluttaisiin myös keskittyä kokonaisvaltaisemmin, mikä tarkoittaisi sitä, että kunnissa, joissa näin ei vielä ole, olisi erikseen oma, sisäisestä tarkastuksesta erillinen, tarkastuslautakuntaa palveleva tarkastustoiminto.

"Nostaisin tarkastajien palkkausta kilpailukykyisemmäksi, jotta saisimme rekrytoitua kokeneita ammattitutkinnon suorittaneita tarkastajia." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Työtilojen ja työolosuhteiden toimivuuteen panostaminen." (yli 200 000 asukkaan kunta)

"Lisäresurssi myös mahdollistaisi nykyistä tehokkaamman ja vaikuttavamman yhteistyön sidosryhmien kanssa." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

"Yhteistyöhön ja vuorovaikutukseen perustuvan työtteen laajentaminen tarkastuksissa." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Eriyttäisin tarkastuslautakuntaan liittyvän toiminnan omaksi toiminnokseen." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

4.6.4 Sisäisen tarkastustoiminnan tulevaisuus

Tulevaisuudessa sisäisen tarkastuksen varsinaisen toiminnan nähdään pysyvän ennallaan, eli perustehtävän, mutta arvion mukaan toiminnan välineissä, kanavissa ja painopisteissä tullaan näkemään muutoksia. ICT ja digitalisaatio näkyvät sisäisen tarkastuksen toiminnassa tulevaisuudessa yhä vahvemmin. Sähköiset järjestelmät ja automatisaatio lisäävät tuotettavan tiedon määrää ja edellyttävät näiden parissa toimivilta uusia tietoja ja taitoja, jotta suuresta tietomäärästä osataan löytää ja hyödyntää se oleellinen informaatio. Tämän kehityksen myötä korostuvat sisäisen tarkastuksen tehtävissä toimiville henkilöille tulevat vaatimukset uudesta osaamisesta ja uusien taitojen hankkimisesta, jotta uusia sähköisiä mahdollisuuksia tarkastustoiminnassa voidaan hyödyntää laaja-alaisesti ja täysipainoisesti.

"Sähköinen toimintaympäristö varmasti tuo omat painopisteensä kaikkiin tarkastuksiin." (50 000–99 999 asukkaan kunta)

"Näkisin, että erityisesti datan hyödyntäminen, robotiikka ja kenties jopa tekoäly tulevat lisääntymään tarkastustyössä." (100 000–199 999 asukkaan kunta)

”Data-analytiikka, robotiikka ja automaatio haastaa osaamista ja sisäisen tarkastuksen toimintoja. Kuinka pitää yllä osaamista ja kuinka tietomäärästä saa olennaisen irti.” (yli 200 000 asukkaan kunta)

”Uudet mahdollisuudet käsitellä ja analysoida suuria tietomassoja ja tuottaa niistä raportointia ja tämän kaiken automatisointi tulee luomaan sisäisille tarkastuksille hyvin erilaisen toimintaympäristön. Se tulee haastamaan sisäiset tarkastukset. Tarvitaan valmiutta ottaa uusi tekniikka käyttöön. Toisaalta tarkastajien toiminnassa korostuu kyky tuottaa entistä enemmän näkemyksellistä tietoa.” (yli 200 000 asukkaan kunta)

Tarkastustoiminnan tarpeen nähdään lisääntyvän toimintaympäristön muutoksiin liittyvissä tarkastuksissa ja palvelutuotannon muuttumisen koetaan haastavan sisäisten tarkastusten toimintaa. Toiminnan tuottavuuden ja tehokkuuden tarkastelu saa yhä suuremman painoarvon. Tarkastustoiminnan roolin ennakoidaan kehittyvän enemmän johdon kumppaniksi ja ennakoivan ja konsultoivan työn odotetaan myös lisääntyvän. Prosessikuvausten kautta voidaan edelleen löytää monia kehittämiskohteita tarkastettavien kohteiden toiminnassa. Myönteisessä ilmapiirissä tapahtuva yhteistyö- ja vuorovaikeus sisäisen tarkastuksen ja tarkastuskohteiden välillä on jatkossakin tärkeää. Molemminpuolinen kunnioitus sekä miellyttävä ja positiivinen tarkastuskokemus, vie toimintaa eteenpäin.

”Tarkastustoiminnon rooli kehittyä todennäköisesti enemmän johdon kumppaniksi, toiminnan kehittämisen näkökulma, konsultointi ja ns. laadullinen ote toiminnassa lisääntyvät, kun ”perinteisiä” tarkastusmenetelmiä kenties voidaan automatisoida. Sisäisellä tarkastuksella tulee olemaan selkeää ja vahvempaa roolia väärinkäytöstutkinnoissa ja ylipäänsä organisaationsa eettisissä asioissa, toimiminen compliance-asioissa korostuu myös siis. Ennaltaehkäisyn merkitys myös korostuu.” (100 000–199 999 asukkaan kunta)

”Uskon prosessien kuvaamisen painotuksen lisääntyvän edelleen. Itse eurot kuluvat ja syntyvät prosessissa, jossa voidaan kuvattaessa huomata olevan monta korjaamisen ja muokkaamisen paikkaa: päällekkäistä työtä, varmistamatonta

toimintaa tai monen toimijan päällekkäistä valvontaa.” (50 000–99 999 asukkaan kunta)

”Arvostavan kulttuurin merkitys korostuu, koska sisäisestä tarkastuksesta saadaan eniten hyötyjä viemällä yhteisesti asiat loppuun, toimintatapoja parantamalla. Sisäinen tarkastus on kaikille kehittämisen paikka, ei vain huonoiksi havaittujen valintojen toteutamisesta. Itse lähestyn tarkastusta aina myös siltä kannalta, että miten johto ja toimijat itse näkevät tilanteen ja mahdollisuuden muuttaa sitä. Kentällä on arvokasta tietoa, kun sitä osataan vain kysyä ja siitä puhua.” (50 000–99 999 asukkaan kunta)

Edellä luvussa 4 esiteltiin kyselytutkimuksella kerätyn empiirisen tutkimusaineiston tutkimustuloksia ja tehtiin havaintoja tutkimustulosten perusteella. Luvussa 4 esitetyn, tätä tutkielmaa varten kerätyn tutkimusaineiston perusteella voidaan osoittaa, että suurten kuntien sisäisten tarkastusten edellytyksissä toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa on merkittäviäkin eroja eri kuntien välillä. Sisäisen tarkastuksen toimintaedellytykset ovat toisissa suurissa kunnissa lähtökohtaisesti selvästi paremmat kuin toisissa. Sisäisten tarkastusten toimintaedellytyksiin vaikuttavissa resursseissa, aineellisissa ja aineettomissa tekijöissä, on kuntakohtaisia eroja, jotka näkyvät toiminnon toiminnassa. Konkreettisesti tarkasteltuna tämä todellisuus näkyy sisäisten tarkastusten toiminnassa niin, että toisissa suurissa kunnissa sisäisen tarkastuksen nykyinen resursointi mahdollistaa pääsääntöisesti kunnan tarpeisiin nähden riittävän ja laadukkaan sisäisen tarkastustoiminnan toteuttamisen, kun taas toisissa suurissa kunnissa nykyinen resursointi ei tällaista toimintaa täysin tai suurelta osin mahdollista. Nykytilanteessa sisäisten tarkastusten kohtaamat haasteet ja vaatimukset ovat kaikissa suurissa kunnissa saman suuntaisia, mutta toiminnan mittakaavoissa ja edellytyksissä vastata näihin haasteisiin ja vaatimuksiin on kuntakohtaisia eroja.

Seuraavassa viidennessä pääluvussa syvennyttään laajemmin pohtimaan empiirisen tutkimusaineiston tuottamaa tietoa. Tässä tutkielman viimeisessä luvussa, saatujen tutkimustulosten perusteella ja niistä tehtyjen havaintojen pohjalta, esitetään ne keskeiset johtopäätökset, jotka tutkimusaineistosta esiin nousseita havaintoja tulkitsemalla on tehty, ja joiden avulla voidaan vastata tutkielmassa esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Tuloksellisen toiminnan edellytysten toteutuminen

Tarkasteltaessa sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytyksiin vaikuttavia tuloksellisen toiminnan edellytyksenä olevia tekijöitä, jotka tällä hetkellä toteutuvat keskimäärin parhaiten suurten kuntien osalta eri kunnissa kaikki tarkasteltavat kunnat huomioiden, saadaan tulokseksi, että yhteistyö ja vuorovaikutus sisäisen tarkastustoiminnon ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen välillä toteutuu parhaiten. Sisäisen tarkastustoiminnon ja ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen välinen yhteistyö ja vuorovaikutus koetaan suurimmassa osassa suuria kuntia toimivaksi. Tarkasteltaessa tuloksellisuutta luovia edellytyksiä luvun 4.5 taulukoissa (26, 27, 28) olevien jaotteluiden pohjalta tuloksellisuustekijäkohtaisina yhteen koottuina ryhminä voidaan todeta, että tarkastustoimintaa koskevat tuloksellisuustekijät kokonaisuudessaan toteutuvat parhaiten. Yksittäisistä tuloksellisuustekijöistä tämän kokonaisuuden sisällä parhaiten toteutuu tarkastustoimintaan keskeisesti liittyvä tiedonsaanti tarkastuskohteilta. Hyvin toteutuvia tuloksellisuustekijöitä ovat myös muun muassa sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuudet toiminnon tarjoamien palvelujen laajuuteen, sisäisen tarkastuksen vapaus valita tarkastuskohteensa ja -metodinsa sekä sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteille antamien suositusten noudattaminen. Suurimmat kehittämistarpeet taas liittyvät sisäisen tarkastustoiminnon toiminnan ja tehtävien tunnettuuteen erityisesti kunnan luottamushenkilöiden ja eri toimialoilla toimivan henkilöstön keskuudessa. Tietämyksen lisäämisen sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä ohella seuraavana tärkeimpänä kehittämiskohteena näyttäytyvät henkilöstöresurssit, jotka koetaan riittämättömiksi erityisesti 50 000–99 999 asukkaan kuntien sisäisten tarkastusten osalta. Mielenkiintoinen havainto tässä asiassa on se, että kunnissa, joissa sisäisen tarkastustoiminnon henkilöstömäärää pidetään sen tehtäviin ja tarpeisiin nähden liian alhaisena todetaan myös, että nykyisellään sisäisen tarkastuksen osaamista hyödynnetään kuntaorganisaation toiminnassa liian vähän. Näissä kunnissa sisäisen tarkastuksen asiantuntijat katsovat, että toiminnolla olisi paljon enemmän annettava kuntaorganisaation tuloksellisen toiminnan kehittämiseen, jos sen henkilöstöresurssit vastaisivat paremmin tarvetta eli henkilöstöä olisi enemmän. Oman henkilöstön lisääminen on ensisijaista, mutta sen ohella ostopalveluja haluttaisiin hyödyntää nykyistä enemmän kaikissa eri kuntakokoluokissa.

Suuri kuntakoko näyttää vaikuttavan positiivisesti sisäisen tarkastustoiminnon taloudelliseen resursointiin. Tutkielmassa tarkastelluista kunnista suurimmissa, eli yli 200 000 asukkaan kunnissa, sisäisillä tarkastuksilla on keskimäärin parhaimmat vaikutusmahdollisuudet toiminnon saamien taloudellisten resurssien suhteen. Näissä suurimmissa kunnissa myös näkymät sisäisen tarkastuksen tulevien vuosien taloudellisten resurssien kehityksestä ovat kaikkein positiivisimmat. Sisäisen tarkastuksen taloudellisten resurssien ennakoitaan kasvavan enemmistöllä yli 200 000 asukkaan kunnista.

Sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytysten nykytilassa on eroja suurten kuntien välillä. Ääripäissään erot sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytysten suhteen eri kunnissa ovat merkittävät. Näiden ääripäiden osalta kokemukset eri tuloksellisuustekijöiden toteutumisesta poikkeavat toisistaan joka osa-alueella, tarkasteltiin sitten sisäisen tarkastuksen taloudellisia resursseja, henkilöstöresursseja, tarkastustoimintaa, toiminnon tunnettuutta tai yhteistyötä ja vuorovaikutusta sisäisen tarkastuksen ja sen eri sidosryhmien välillä. Tätä eroa toimintaedellytyksissä ei selitä sisäisen tarkastustoiminnon koko eli henkilöstömäärä. Verrattaessa suunnilleen saman henkilöstömäärän omaavien sisäisten tarkastusten toimintaedellytyksiä eri kuntien välillä, ovat niiden toimintaedellytykset hyvin erilaiset. Sen sijaan kuntakoolla näyttää olevan vaikutusta sisäisen tarkastuksen toimintaedellytysten määräytymiseen. Tämän kyselytutkimuksen perusteella voidaan todeta, että kokonaisuudessaan arvioituna kuntaorganisaation suuri koko vaikuttaa positiivisesti sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytyksiin. Saatujen tutkimustulosten perusteella sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytykset koettiin keskimäärin parhaina suurimmissa, eli yli 200 000 asukkaan, kunnissa. Kuntien taloudellinen tilanne näkyy sisäisten tarkastusten toiminnassa ja vaikuttaa myös osaltaan sisäisten tarkastusten toimintaedellytyksiin. Toisilla kunnilla on paremmat mahdollisuudet, ja siten ehkä myös halu, resursoida enemmän sisäisen tarkastuksen toimintaa kuin toisilla kunnilla.

Yhtenä osana tutkimusongelman ratkaisua pyrittiin selvittämään sitä, oliko tutkimusaineistosta löydettävissä tekijää tai tekijöitä, jotka erottavat sisäisen tarkastuksen eri tuloksellisuustekijöillä mitattuna parhaimmat toimintaedellytykset omaavat kunnat ja heikoimmat toimintaedellytykset omaavat kunnat keskenään toisistaan ja samalla yhdistävät parhaimmat toimintaedellytykset omaavia kuntia keskenään ryhmänä ja heikoimmat toimintaedellytykset omaavia kuntia keskenään ryhmänä, ja siten selittävät eri kunnissa sisäisten tarkastusten toimintaedellytysten toteutumista. Eli oliko löydettävissä tekijää tai tekijöitä, jotka näyttävät vaikuttavan keskeisimmin toimintaedellytysten määräytymiseen? Tutkimusaineistosta nousi esiin kaksi eri tekijää, jotka tämän tutkielman

tutkimustulosten perusteella näyttävät selittävän sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytysten toteutumista suurissa kunnissa. Tutkimustulokset osoittavat, että mitä parempi tunnettuus ja tietämys sisäisestä valvonnasta vastuussa olevilla tahoilla on sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä ja mitä paremmin yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastustoiminnon ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien tahojen välillä toimii, sitä paremmaksi toimintaedellytykset näyttävät muodostuvan eri tuloksellisuustekijöillä mitattuna. Tällä perusteella tämän tutkielman yhtenä keskeisenä johtopäätöksenä voidaan todeta, että sisäisen tarkastustoiminnon toiminnan ja tehtävien hyvän tunnettuuden keskeisen sidosryhmän eli sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien tahojen keskuudessa sekä sisäisen tarkastustoiminnon ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien tahojen välinen toimiva yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde ovat avaintekijöitä ja indikaattoreita, jotka kertovat sisäisen tarkastustoiminnon hyvistä toimintaedellytyksistä. Tutkimustulos on linjassa Rönkön (2019) tutkimustulosten kanssa. Hänen tutkimuksessaan sisäiset tarkastajat määrittivät yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteen sisäisen tarkastuksen ja organisaation keskeisimpien päätöksentekijöiden välillä olevan sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan kannalta tärkein edellytys yhdessä sisäisen tarkastuksen riippumattoman organisatorisen aseman kanssa. Sen sijaan aiemmissä tutkimuksissa ei ole tullut esille tai sitä asiaa ei ole ainakaan painotettu erityisesti, kuinka merkittävä vaikutus organisaation keskeisempien päätöksentekijöiden tietämyksellä sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä on yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteen muodostumiseen ja toimivuuteen näiden kahden tahon, sisäisen tarkastuksen ja organisaation päätöksentekijöiden, välillä.

Suurimmassa osassa kunnista sisäisillä tarkastuksilla on pääsääntöisesti hyvät edellytykset toteuttaa laajassa mittakaavassa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa. Merkittävänä havaintona ja tutkimustuloksena voidaan kuitenkin pitää, että osassa suuria kuntia sisäisen tarkastuksen toimijat katsovat, että sisäisen tarkastuksen toiminnolla ei nykyisellään ole edellytyksiä toteuttaa kuntaorganisaation tarpeisiin nähden riittäviä ja laadukkaita tarkastuspalveluita. Näissä kunnissa toimintaedellytykset sisäisen tarkastuksen osalta eivät siten toteudu tavalla, joka mahdollistaisi hyvät lähtökohdat tuloksellisen sisäisen tarkastustoiminnan toteuttamiseen.

5.2 Sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisuuden edistäminen

Sisäisen tarkastustoiminnon toiminnan tulee olla suunnitelmallista ja tavoitteellista ollakseen tuloksellista. Sisäisen tarkastustoiminnon tavoitteellisen ja tuloksellisen toiminnan voidaan nähdä rakentuvan kahden tason kautta. Sisäisellä tarkastuksella on omat

toimintokohtaiset tavoitteet, joiden toteutumista seurataan. Samoin kuntaorganisaatiolla on omat julkilausutut tavoitteet, jotka pyritään saavuttamaan. Tässä kokonaisuudessa on keskeistä, että sisäisen tarkastuksen tavoitteet rakennetaan yhdensuuntaisiksi kuntaorganisaation niin sanottujen ylempään tason tavoitteiden kanssa. Tällöin sisäisen tarkastuksen toimintokohtaisten tavoitteiden saavuttaminen palvelee ja edistää samalla koko kuntaorganisaation tavoitteiden saavuttamista. Sisäinen tarkastus on silloin toiminut tuloksellisesti, kun se on saavuttanut omat asetetut tavoitteensa ja siinä samalla toiminnan perustehtävää toteuttaessaan tuonut koko kuntaorganisaatiolle lisäarvoa auttamalla edistämään koko kuntaorganisaation tavoitteiden saavuttamista.

Sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan tärkein edellytys on riittävä määrä osaavaa henkilöstöä. Lukuisissa aiemmissä tuloksellista sisäistä tarkastusta käsittelevissä tutkimuksissa riittävät ja osaavat henkilöstövoimavarat on nähty keskeisenä sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan edellytyksenä (ks. Badea & Spineanu-Georgescu 2016; Alzeban & Gwilliam 2014; Musah, Erasmus & Anokye 2018; Takiah, Yati & Norul 2014). Lähtökohtana tulisi olla, että organisaation oma sisäisen tarkastuksen toiminto on varustettu riittäväillä henkilöstövoimavaroilla, joita voidaan tarpeen mukaan täydentää ostopalveluja hankkimalla ulkopuolisilta sisäistä tarkastustoimintaa suorittavilta ammattimaisilta palveluntarjoajilta. Aiemmissä sisäistä tarkastusta koskevissa tutkimuksissa ja sisäistä valvontaa käsittelevässä kirjallisuudessa (Rönkkö 2015; Ahokas 2012) on myös korostettu sisäisen tarkastustoiminnon organisaation omana toimintana järjestämisen ensisijaisuutta ja ylivertaisuutta suhteessa muihin toiminnon järjestämismalleihin nähden. Kaikki tutkielmassa tarkastellut suuret kunnat ovat organisoineet sisäisen tarkastuksen toiminnon omana toimintana tutkimukseen perustuvien suositusten mukaisesti, mutta tällä hetkellä kaikissa suurissa kunnissa ei toteudu riittävä henkilöstöresurssi, mikä mahdollistaisi parhaat tuloksellisen toiminnan edellytykset tältä osin. Erityisen ongelmallisena tilanne näyttäytyy etenkin niissä suurissa kunnissa, joissa sisäinen tarkastustoiminto on vain yhden henkilön vastuulla. Tämän lisäksi, että näissä kunnissa koko sisäinen tarkastustoiminta on vain yhden henkilön vastuulla, tämän saman yhden henkilön tehtäväkuvaan on liitetty myös muita vastuita, kuten esimerkiksi ulkoisen valvonnan toimijoihin kuuluvan tarkastuslautakunnan avustaminen. Työmäärä näissä tapauksissa voi nousta kohtuuttoman suureksi, eikä tämä kaksoisrooli sisäistä ja ulkoista valvontaa molempia palvelevana mahdollista täydellistä keskittymistä sisäisen tarkastustoiminnon alaisten tehtävien suorittamiseen. Priorisointi eri tehtävien suhteen voi tällöin muodostaa ongelman, joka pahimmillaan voi johtaa myös erittäin tarpeelliseksi, jopa

kriittiseksi katsottujen tarkastuskohteiden tarkastamisten sivuuttamiseen. Keskittyminen pelkästään sisäisen tarkastuksen tehtävien suorittamiseen kunnissa, joissa tehtäväkuvaan kuuluu myös muita esimerkiksi ulkoista valvontaa palvelevia tehtäviä, auttaisi jo osaltaan parantamaan sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiä, jos lisäresursseja ei muuten ole saatavissa. Tämä sama asia on ajankohtainen myös muissa pienissä, muutaman hengen, sisäisen tarkastuksen toiminnoissa, joissa toiminto on asetettu palvelemaan myös ulkoista valvontaa.

Carpenter, Reimers ja Fretwell (2011) nostivat tutkimuksessaan esiin organisaation sisäisten tarkastajien välisten yhteisten pohdintojen, aivoriihien, merkityksen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudelle. Yksin toimivilla sisäisen tarkastuksen asiantuntijoilla ei myöskään ole samanlaista mahdollisuutta kommunikoida ja vaihtaa ajatuksia muiden organisaatiossa toimivien sisäisen tarkastuksen asiantuntijoiden kanssa tarkastustehtäviin liittyvistä asioista, koska heitä ei ole. Ajatustenvaihto ja asioiden puinti yhdessä kollegoiden kanssa voisi edesauttaa ja nostaa esiin ajatuksia tarkastuskohteiden osalta, joita yksin toimiessa ei välttämättä huomioisi tai havaitsisi. Tämä mahdollisuus keskusteluun samassa organisaatiossa toimivan toisen sisäisen tarkastuksen asiantuntijan kanssa voisi siten edistää sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisuutta myös tältä osin.

Kun sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisuutta halutaan edistää, sisäisen tarkastustoiminnon tärkeimmän voimavaran eli sen henkilöstön osaamisen säännöllinen kehittäminen on ensiarvoisen tärkeää. Osaamisen kehittäminen on jatkuvana vaatimuksena osana sisäisen tarkastuksen asiantuntijoiden arkipäivää, jotta heidän työnsä voi olla tuloksellista. Suurissa kunnissa eräs tärkeä painopistealue jo nyt ja yhä kasvavassa määrin tulevaisuudessa sisäisen tarkastuksen asiantuntijoiden osaamisen kehittämisessä on digitalisaatioon ja ICT-asioihin liittyvän osaamisen kokonaisvaltaisessa haltuun ottamisessa. Digitalisaation, sähköisten järjestelmien, automaation ja niihin liittyvien suuntausten kuten robotiikan, tekoälyn ja data-analytiikan kehittymisen ja eri toiminnoissa kasvavan roolin myötä vaatimukset näihin asioihin liittyvän osaamisen hallinnasta nousevat esiin ja nämä vaatimukset osaamisesta koskevat myös sisäisen tarkastuksen asiantuntijoita. Digitalisaation ja siihen liittyvien ICT-asioiden osaamisen hallinta koskettaa sisäisen tarkastuksen asiantuntijoita kahdella eri tavalla. Sisäisten tarkastajien on hallittava näiden kehittyneiden sähköisten järjestelmien tarkastamiseen liittyvä osaaminen, jotta he voivat arvioida järjestelmien toimivuutta ja turvallisuutta. Sisäisten tarkastajien on myös hallittava näiden sähköisten järjestelmien käyttö omassa tarkastustyössään, jotta näitä kehittyneitä järjestelmiä ja niiden tuottamaa tietoa voidaan hyödyntää sisäisessä

tarkastustoiminnassa. Sähköisten järjestelmien tuottamaa tietoa on osattava kerätä, analysoida ja hyödyntää tarkastuskohteiden toiminnan kehittämiseksi. Eri järjestelmien tuottamasta suuresta tietomassasta on osattava löytää se olennainen tieto, josta voidaan muodostaa korkeamman tason kiinnostavaa informaatiota, jolla on merkitystä toiminnan edistämässä ja kehittämisessä, kun pyritään toimimaan tuloksellisesti.

Kuntaorganisaation tekemillä strategisilla ratkaisulla, jotka koskevat kuntapalvelujen järjestämistapoja, on omat vaikutuksensa myös kunnan sisäisen tarkastustoiminnon toimintaan. Suurten kuntien sisäisten tarkastusten asiantuntijoiden näkemyksen mukaan, sillä on erinäisiä vaikutuksia sisäisen tarkastuksen toimintaan, kun kunnassa siirrytään omasta palvelutuotannosta ulkoistettuun palvelutuotantoon. Keskeisinä vaikutuksina esiin nousevat toteutettujen ulkoistusten myötä sisäisen tarkastuksen työmäärän kasvu kunnan oman palvelutuotannon tarkastuksiin nähden. Siirryttäessä omasta palvelutuotannosta ostopalvelujen hankintaan myös tiedonsaannissa ja tiedon kulussa eri osapuolten kesken nähdään aiheutuvan heikennyksiä, kun toimijoita on enemmän ja toimintakulttuureissa voi olla eroja. Tilanne, jossa kunta siirtyy omasta palvelutuotannosta käyttämään ostopalveluja näyttää sisäisen tarkastuksen osalta lisäävän toiminnon kustannuksia ja työmäärää sekä vaikeuttavan itse tarkastustyön suorittamista. Kuntapalvelujen ulkoistusten myötä sisäisen tarkastuksen resurssitarve kasvaa.

Miten sitten kuntapalvelujen ulkoistamisen yhteydessä tämän resurssitarpeen kasvua voidaan yrittää hillitä ja pyrkiä varmistamaan hyvät toimintaedellytykset sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan näkökulmasta. Eli, miten sisäisen tarkastuksen toimintaa voidaan tässä tilanteessa edistää. Yhtenä tärkeänä keinona sisäisen tarkastuksen työtä helpottamaan ulkoistustilanteissa sisäisen tarkastuksen asiantuntijat näkevät ulkoistusten hyvän ja kattavan valmistelun, jossa hankinta- ja sopimusosaaminen korostuvat. Monipuolinen ja kattava suunnittelu- ja valmistelutyö huolellisesti laadittuine sopimussisältöineen kunnan ja ulkoisen palveluntuottajan välillä on ensiarvoisen tärkeää, kun pyritään turvaamaan sisäisen tarkastuksen toimintaedellytykset myös uudessa tilanteessa. Sisäisellä tarkastuksella tulee olla riittävät toimivaltuudet toteuttaa tarkastustoimintaa, jotta sen tekemä työ voi olla tuloksellista. Tällä hetkellä Suomessa ei vielä ole voimassa olevaa lainsäädäntöä, joka määrittäisi ja ohjaisi sisäisten tarkastusten toimintaa (Kuntaliitto 2018b), vaikka tarvetta tällaisen lainsäädännön aikaansaamiselle näyttäisi olevan. Tämä tarve sisäistä tarkastusta koskevalle lainsäädännölle tuli esiin tämän tutkielman tutkimusaineistosta suurten suomalaisten kuntien sisäisten tarkastusten johdon kertomana. Niin kauan kuin sisäisen tarkastuksen toimivaltuuksista ei ole säädetty yksityiskohtaisesti

lainsäädäntötasolla, toimivaltuuksista on oltava vahva näkemys ja sen mukaiset kirjaukset kunnan omissa säännöissä ja tehdyissä sopimuksissa ulkoisten palvelujen tuottajien kanssa niin sanotuissa ulkoistussopimuksissa.

Mikäli käytössä olevat resurssit sen sallisivat, suurissa kunnissa olisi keskimäärin selkeästi tarvetta ja halua lisätä sisäisen tarkastuksen suorittamaa tarkastustoimintaa. Sisäisten tarkastusten näkökulma asiaan on, että tarkastuksia ja konsultointitoimintaa haluttaisiin tehdä enemmän kuin nykytilanteessa on mahdollista. Kunnissa, joissa tämän tutkielman perusteella on parhaimmat toimintaedellytykset sisäisen tarkastustoiminnan toteuttamiseen, sisäisen tarkastuksen osaamista osataan jo hyödyntää kattavasti tai riittävästi, mutta isossa osassa suuria kuntia olisi potentiaalia hyödyntää lisää sisäisen tarkastuksen osaamista. Jotta tämä voisi toteutua ja osaamista voitaisiin hyödyntää enemmän, se edellyttäisi samalla näissä kunnissa riittävän resursoinnin turvaamista sisäisille tarkastuksille ja annettujen suositusten viemistä käytäntöön.

Sisäisen tarkastustoiminnan tuloksellisen toiminnan edistäminen edellyttää erilaisiin asioihin panostamista ja eri tekijöiden kehittämistä. Tuloksellista toimintaa voidaan edistää muun muassa lisäämällä taloudellisia resursseja ja henkilöstöresursseja, kehittämällä toimintatapoja ja tarkastusmenetelmiä, osaamista kehittämällä kouluttautumalla säännöllisesti sekä parantamalla yhteistyötä ja vuorovaikutusta sisäisen tarkastustoiminnan ja sen keskeisten sidosryhmien välillä. Varsin tärkeänä tekijänä tuloksellisuutta edistettäessä voidaan nähdä myös sisäisen tarkastustoiminnan tunnettuuden lisäämisen ja tietämyksen kasvattamisen sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja tehtävistä kuntaorganisaatiossa. Mitä paremmin eri toimijat kuntaorganisaatiossa ovat tietoisia sisäisen tarkastustoiminnan tehtävistä ja vastuista kuntaorganisaatiossa, sitä parempaa yhteistoimintaa, kanssakäymistä ja kommunikointia sen ja muiden toimijoiden välillä voi olla. Tämän toimivan yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteen kehittymisen myötä on odotettavissa, että myös suhtautuminen sisäisen tarkastustoiminnan toimintaa kohtaan voi muuttua yhä myönteisemmäksi. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on toiminnallaan tuottaa monenlaista lisäarvoa ja hyötyä kuntaorganisaatiolle kuntaorganisaation tuloksellisen toiminnan edesauttamiseksi. Tämän sisäisen tarkastustoiminnan positiivisen tehtävän ja roolin ymmärtäminen, jossa painotetaan kuntaorganisaation toiminnan kehittämisnäkökulmaa, juurruttaminen ja kirkastaminen kuntaorganisaation eri toimijoiden keskuudessa voi olla merkittävässä roolissa, kun sisäisen tarkastustoiminnan toimintaedellytyksiä edistetään. Hyvä tietämys sisäisen tarkastuksen toiminnasta voi edesauttaa toimintoa niin resursoinnin kuin itse tarkastustoiminnan näkökulmasta.

Kehittämistarpeet kunnissa vaihtelevat sisäisen tarkastuksen osalta, mutta kuntakoon tai sisäisen tarkastuksen koon perusteella ei voida suoraan päätellä, mitä toimia tietyn kokoisen kunnan sisäisen tarkastuksen toimintaedellytysten kehittämiseksi ja toiminnan edistämiseksi vaaditaan. Kunnat ovat ääripäissään varsin erilaisessa asemassa, kun toimintaedellytyksiä sisäisten tarkastusten osalta tarkastellaan eri tuloksellisuustekijöiden kautta.

Kaikissa suurissa kunnissa sisäisillä tarkastuksilla on mahdollisuus edistää toiminnon tuloksellista toimintaa mahdollisuuksien mukaan eri tuloksellisuustekijöitä kehittämällä. Kuntakohtaisesti toiminnan kehittämisen painopistealueet ja suhteelliset osuudet voivat vaihdella ja olla erilaisia sen suhteen, mitkä asiat nähdään tärkeimpinä asioina ja kehittämiskohteina, joilla sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiä voidaan parhaiten edistää, ja mistä asioista saadaan suurin hyöty. Toisissa kunnissa kehitettävää on enemmän ja toisissa vähemmän. Riittävä resursointi on kuitenkin lähtökohta, kun toimintaa halutaan edistää.

Sisäisellä tarkastustoiminnolla on potentiaali tuottaa tarkastustoimintoon sijoitettu taloudellinen panostus moninkertaisesti takaisin organisaatiolle, kun sen toiminta mahdollistetaan eri resurssien suhteen riittävällä tavalla. Sisäisellä tarkastustoiminnolla on tällöin edellytykset edistää kuntaorganisaation päämäärien ja tavoitteiden saavuttamista vaikuttamalla omalla toiminnallaan siihen, että organisaation eri prosessit ja toiminnot toimivat parhaiden käytäntöjen mukaan tehokkaasti ja tuloksellisesti ja riskien toteutumismahdollisuudet minimoiden. Sisäisellä tarkastustoiminnolla on erityisasema organisaatiossa ja näkökulma organisaation asioihin. Se toimii organisaation sisällä omaten kattavan ja syvällisen tietämyksen organisaation osien ja kokonaisuuden toiminnasta, mutta samalla se ikään kuin tarkastelee ja arvioi oman organisaationsa toimintaa ulkopuolelta käsin. Tämä lähtökohta-asetelma mahdollistaa organisaation kehittämistä ajatellen erinomaisen mahdollisuuden lähestyä asioita ja löytää kehittämiskohteita, kun asiaa tarkastellaan etäältä, mutta kuitenkin läheltä. Monesti oman toiminnan kehittämisessä toimija itse ei tule ajatelleeksi tai huomioineeksi erinäisiä asioita, joita hieman etäämmältä asioita tarkasteleva voi huomata ja tässä asetelmassa sisäisellä tarkastuksella on tärkeä rooli asioiden esiin nostajana.

Sisäisen tarkastuksen toiminnassa ihmissuhteiden merkitys korostuu. Kun sisäisen tarkastuksen tuloksellista toimintaa halutaan edistää, tärkeää on lisätä eri sidosryhmien tietoutta sisäisen tarkastuksen toiminnasta, tehtävistä ja vastuista sekä parantaa erityisesti sisäisen tarkastuksen toimijoiden ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien toimijoiden

välillä yhteistyötä ja vuorovaikutusta. Nämä edellä mainitut tekijät, tietämys sisäisen tarkastuksen toimenkuvasta sekä yhteistyö ja vuorovaikutus sisäisen tarkastustoiminnon ja sen tärkeimpien sidosryhmien välillä, näyttävät tutkielman tutkimustulosten perusteella sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan kannalta jopa tärkeämmiltä kuin sisäisen tarkastustoiminnon henkilöstömäärä. Edellä esitettyyn havaintoon perustuen johtopäätöksenä voidaan esittää, että kunta, jossa halutaan edistää sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan edellytyksiä, panostaa ensisijaisesti erityisesti sisäisen tarkastustoiminnon tunnettuuden lisäämiseen sen toimeksiantajien ja tarkastuskohteiden keskuudessa sekä yhteistyön ja vuorovaikutuksen kehittämiseen sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien tahojen välillä. Tämän ohella tällainen kunta huolehtii myös siitä, että sisäisen tarkastustoiminnon tärkein voimavara eli riittävät henkilöstöresurssit turvataan ja varmistetaan.

Kuntaorganisaation toiminnassa ihmiset ovat keskeisessä osassa. Yhteiset päämäärät, tavoitteet ja suunta; positiivinen, kannustava ja innostava ilmapiiri; vahva yhteishenki ja yhdessä tekeminen; sekä toimijoiden välinen luottamus niin sisäisen tarkastustoiminnon toimijoiden kesken kuin sisäisen tarkastustoiminnon toimijoiden ja sen sidosryhmien välillä mahdollistavat parhaat lähtökohdat tulokselliselle toiminnalle, joka tuo lisäarvoa koko organisaatiolle.

Tässä tutkielmassa sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan edistämisen osalta saadut tutkimustulokset voidaan yleistää koskemaan laajasti suomalaista kuntakenttää ja myös muunlaisia organisaatioita muilta sektoreilta. Tutkimustulokset ovat siinä mielessä universaaleja, että niiden voidaan olettaa pätevän sekä voittoa tavoittelevissa organisaatioissa että verorahoitteisella ja voittoa tavoittelemattomalla kolmannella sektorilla.

5.3 Tutkielman yhteenveto ja jatkotutkimusaiheet

Kuntien toimintaympäristön jatkuva muutos ja siihen liittyvä kuntapalvelujen järjestämisen ja tuottamistapojen monipuolistuminen lisäävät kuntaorganisaatioissa sisäisen valvonnan tarvetta, joka kohdistuu sekä kunnan omaan toimintaan että kunnan käyttämiin ulkoisiin palveluiden tuottajiin. Kuntapalveluiden tuotannon hajautuessa yhä useammalle toimijalle toimintaan kohdistuvat riskit ovat kasvaneet ja toiminnan valvonta on vaikeutunut. Sisäisen tarkastuksen toiminto auttaa kuntaorganisaation ylintä poliittista johtoa ja viranhaltijajohtoa vastamaan niille kuuluvaan valvontavelvoitteeseen toteuttamalla kuntaorganisaatioissa arviointi- ja varmistus sekä konsultointitoimintaa, jonka avulla pyritään

varmistumaan siitä, että kunnan toiminta on tuloksellista – asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa ja väärinkäytöksiä sekä huonoja käytäntöjä saadaan ehkäistyä. Tämän tutkielman tarkoituksena ja tavoitteena oli tuottaa uutta tietoa siitä, miten suurissa kunnissa ylimmän johdon tukena toimivan ja valvontavelvoitteessa avustavan sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan edellytykset tällä hetkellä toteutuvat eli millaiset toimintaedellytykset sisäisen tarkastuksen toiminnolla suurissa kunnissa on toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa, ja miten toimimalla sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellista toimintaa voidaan suurissa kunnissa edistää. Tämän ohella tutkittiin myös sitä, löytyykö tutkimusaineistosta selittäviä tekijöitä sille, mikä jakaa kuntien sisäiset tarkastustoiminnot toimintaedellytyksiltään parempiin ja heikompiin.

Sisäisen tarkastustoiminnon päätarkoituksena ja olemassaolon ehtona on, että sen toiminta tuottaa lisäarvoa, joka edistää koko kuntaorganisaation päämäärien saavuttamista ja niihin kytkeytyvien tavoitteiden toteutumista. Jotta tämä voi edellä mainittu voi toteutua, sisäisen tarkastustoiminnon toiminnan tulee olla suunnitelmallista ja tavoitteellista. Toiminnan tulee olla lähtökohtaisesti ennakoivaa eli proaktiivista, mutta sen tulee mahdollistaa myös reaktiivinen toiminta, jolloin ennakoimattomiin ja yllätyksellisiin tapahtumiin pystytään reagoimaan tarvittaessa nopeasti. Keskeistä sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan toteuttamisessa on, että tarkastustoiminnalle asetetut tavoitteet ohjaavat tehokkaasti tuottamaan koko kuntaorganisaation tuloksellista toimintaa tukevaa lisäarvoa. Tällöin sisäisen tarkastustoiminnon sisäiset tarkasteltavat tavoitteet ja niiden toteutumisen seurannan mahdollistavat mittarit on toteutettu niin, että sisäisen tarkastustoiminnon ja koko kuntaorganisaation tavoitteellinen toiminta on yhdensuuntaista. Sisäisen tarkastustoiminnon omien tulostavoitteiden saavuttaminen palvelee ja edistää silloin koko kuntaorganisaation tulostavoitteiden saavuttamista. Sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuuden voidaan ajatella rakentuvan ja konkretisoituvan kahden eri toiminnan tason kautta. Näitä tasoja ovat ylempi, kuntaorganisaation taso ja alempi, sisäisen tarkastuksen toiminnon taso.

Tuloksellisen toiminnan edellytykset toteutuvat suurissa kunnissa ääripäiden osalta hyvin erilaisesti. Parhaimmat toimintaedellytykset omaavissa kunnissa on lähtökohtaisesti selvästi paremmat edellytykset toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa kuin heikoimmat toimintaedellytykset omaavissa kunnissa. Kuntia vertailemalla voidaan saada lisätietoa siitä, mitkä tässä tutkielmassa tarkastellut tuloksellisuustekijät erottavat parhaimmat sisäisen tarkastuksen toimintaedellytykset omaavat suuret kunnat heikoimmat toimintaedellytykset omaavista suurista kunnista, ja toisaalta, mitkä yhdistävät

parhaimmat toimintaedellytykset omaavia suuria kuntia keskenään ryhmänä ja heikoimmat toimintaedellytykset omaavia suuria kuntia keskenään ryhmänä. Tässä tutkielmassa tehtyjen havaintojen ja niistä tehtyjen johtopäätösten nojalla voidaan todeta, että sisäisen tarkastustoiminnan toiminnan ja tehtävien tunnettuus sisäisestä valvonnasta vastaavien toimijoiden keskuudessa sekä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastuksen toimijoiden ja sisäisestä valvonnasta vastaavien toimijoiden välillä ovat ne asiat ja tekijät, jotka näyttävät selittävän sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiä eri kunnissa. Kunnissa, joissa sisäisen tarkastustoiminnan toiminnan ja tehtävien tunnettuus on hyvällä tasolla sisäisestä valvonnasta vastaavien toimijoiden keskuudessa ja samalla sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastaavien toimijoiden välinen yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde on toimiva, on tutkielmassa tarkasteltujen kuntien joukossa parhaat edellytykset toteuttaa sisäistä tarkastustoimintaa. Vastaavasti kunnissa, joissa sisäisen tarkastuksen toiminnan ja tehtävien tunnettuus ei ole hyvällä tasolla sisäisestä valvonnasta vastaavien toimijoiden keskuudessa ja yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa koetaan olevan monenlaista kehitettävää sisäisen tarkastuksen toimijoiden ja sisäisestä valvonnasta vastaavien toimijoiden välillä toimintaedellytykset koettiin tämän tutkielman perusteella kaikkein heikoimmiksi tarkasteltujen kuntien joukossa.

Toinen keskeinen johtopäätös tämän tutkielman tutkimustulosten perusteella on, että sisäisen tarkastustoiminnan koko henkilöstömäärällä mitattuna ei näytä määrittävän sitä, millaiseksi sisäisen tarkastustoiminnan toimintaedellytykset koetaan. Sen sijaan suuri kuntakoko näyttää selittävän sisäisen tarkastustoiminnan paremmiksi koettuja toimintaedellytyksiä. Suurten kuntien joukosta suurimmilla, yli 200 000 asukkaan kunnilla, on tämän tutkielman tutkimustulosten perusteella keskimäärin parhaat edellytykset toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa. Myös kunnan hyvä taloustilanne vaikuttaa myönteisesti sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiin. Riittävä henkilöstöressurssien varmistaminen ja turvaaminen, toiminnan toiminnan ja tehtävien hyvä tunnettuus sekä toimivat yhteistyö- ja vuorovaikutussuhteet eri sidosryhmien kanssa on peruslähtökohta, joka takaa hyvät toimintaedellytykset sisäisen tarkastustoiminnan tuloksellisen toiminnan toteuttamiselle ja toiminnan edistämiseksi.

Kun sisäisen tarkastustoiminnan toiminnan tuloksellisuutta halutaan edistää ilman merkittäviä taloudellisia lisäpanostuksia, keskeiseen asemaan nousee yhteistyön ja vuorovaikutuksen vahvistaminen sisäisen tarkastuksen toimijoiden ja sen keskeisten sidosryhmien välillä. Yhteistyön ja vuorovaikutuksen lisääminen ja kaikenlainen kehittäminen tärkeimpien sidosryhmien kanssa on tärkeää myös silloin, vaikka taloudellisia

lisäpanostuksiakin olisi mahdollista tehdä. Toimiva yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien tahojen välillä on tämän tutkielman havaintojen perusteella riittävien ja osaavien henkilöstövoimavarojen ohella se tärkein sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta luova ja edistävä tekijä, joka vaikuttaa merkittäväällä tavalla sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytyksiin.

Tässä tutkielmassa luotiin katsaus suurten suomalaisten kuntien sisäisten tarkastusten toimintaedellytyksiin toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa suurissa kuntaorganisaatioissa ja samalla pyrittiin selvittämään myös sitä, mihin asioihin ja tekijöihin panostamalla sisäisten tarkastusten tuloksellisen toiminnan edellytyksiä voidaan edistää. Tarkastelu toteutettiin suurten kuntien sisäisten tarkastusten johdon ja vastuuhenkilöiden näkökulmasta. Tutkielman toteuttamisella saatiin uutta tietoa suurten kuntien sisäisten tarkastusten nykytilasta ja synnytettiin ajatuksia siitä, miten suurissa kunnissa voitaisiin edistää sisäisten tarkastusten mahdollisuuksia toteuttaa sisäistä tarkastustoimintaa tuloksellisesti. Saatujen tutkimustulosten perusteella tutkimusaineistosta oli löydettävissä tekijöitä, jotka näyttävät keskeisesti vaikuttavan sisäisten tarkastusten toimintaedellytyksiin toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa. Näiden tekijöiden toteutuminen sisäisten tarkastusten toiminnassa jakaa kunnat parempien ja heikompien toimintaedellytysten kuntiin sisäisten tarkastusten toimintaedellytysten osalta. Sen vuoksi näiden asioiden kehittäminen on ensiarvoisen tärkeää, kun sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellista toimintaa halutaan edistää.

Tässä tutkielmassa saadut tutkimustulokset antavat aihetta nostaa esiin myös mielenkiintoisia jatkotutkimusmahdollisuuksia, joita voitaisiin tulevaisuudessa toteuttaa. Tutkielman johtopäätösten perusteella yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde sisäisen tarkastuksen toimijoiden ja sisäisestä valvonnasta vastaavien toimijoiden välillä on erittäin merkittävässä roolissa sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan toteuttamisen näkökulmasta. Myös sisäisen valvonnan vastuullisten toimijoiden omaava tietämys ja ymmärrys sisäisen tarkastuksen toiminnasta, tehtävistä ja vastuista vaikuttaa näiden toimijoiden väliseen suhteeseen. Sisäisen tarkastuksen kannalta parhaimmat toimintaedellytykset ovat kunnissa, joissa sisäisen tarkastuksen ja sisäisestä valvonnasta vastuussa olevien toimijoiden välinen yhteistyö- ja vuorovaikutussuhde on toimiva ja sisäisestä valvonnasta vastaavilla toimijoilla on hyvä käsitys sisäisen tarkastuksen toiminnasta. Tämän perusteella olisi mielekästä paneutua tarkastelemaan syvällisemmin näiden kahden toimijatahon välistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta ja siihen vaikuttavia seikkoja toteuttamalla haastattelututkimus, jossa molemmat osapuolet saisivat tuoda oman näkemyksensä

asiasta. Asiaa tutkimalla selviäisi, mitkä asiat ovat keskeisessä asemassa, kun näiden tahojen välistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta rakennetaan, ylläpidetään ja edistetään. Tätä asiaa tutkimalla voitaisiin myös samalla selvittää, miten nämä eri tahot näkevät sisäisen tarkastuksen toiminnan organisaatiossa ja millainen vaikutus tällä käsityksellä on näiden toimijoiden väliseen suhteeseen.

LÄHTEET

- Adhista, Cahya Mustika (2015) Factors affecting the internal audit effectiveness. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, Vol. 12(2), 89–109.
- Ahmi, Aidi – Saidin, Siti – Abdullah, Akilah – Ahmad, Ayoib – Ismail, Noor (2016) State of information technology adoption by internal audit department in Malaysian public sector. *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 6(7S), 103–108.
- Ahokas, Niina (2012) *Yrityksen sisäinen valvonta*. Edita Publishing Oy, Helsinki.
- Ainasvuori, Minna (2015) Konzernivalvonta korostuu kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksessa. *Balanssi* 2015:4–5, 22–25.
- Ala-aho, Virpi – Leppänen, Pasi – Oulasvirta, Lasse (2019) Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä. Praktika. Alma Talent, Helsinki.
- Alasuutari, Pertti (2007) *Laadullinen tutkimus*. Vastapaino, Tampere.
- Alic, Milena (2011) Managerial relevance of internal audit. *TQM Journal* 2011, Vol. 23(3), 284–300.
- Alzeban, Abdulaziz – Gwilliam, David (2014) Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23(2), 74–86.
- Arena, Marika – Azzone, Giovanni (2009) Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, Vol. 13(1), 43–60.

- Autero, Anniina (2013) Tuloksellisuuden arvioinnin monitulkintaisuus. Tapaus: suomalainen paloturvallisuuspolitiikka. Teoksessa: *Näkökulmia arviointiin ja valvontaan*, toim. Lasse Oulasvirta – Lili-Anne Kihn – Pietu Mänttari – Jani Wacker, Tampere University Press, Tampere.
- Badara, Muaazu Saidu – Saidin, Siti Zabedah (2013) The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 3(3).
- Badea, Georgiana – Spineanu-Georgescu, Luciana (2016) Methods for assessing the performance of internal audit. *Annals of Spiru Haret University Economic Series*, Vol. 13(3), 51–60.
- Carpenter, Tina – Reimers, Jane – Fretwell, Phillip (2011) Internal auditors` fraud judgments: The benefits of brainstorming in groups. *Auditing*, Vol. 30(3), 211–224.
- Cecere, Massimo (2008) Optimizing internal audit. *CA Magazine*, Vol. 141(3), 47–50.
- Coetzee, Philna - Lourens, J. Erasmus (2017) What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. *International Journal of Auditing*, Vol. 21(3), 237–248.
- Dal Mas, Luciano Oreste – Barac, Karin (2018) The influence of the chief audit executive`s leadership style on factors related to internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33(8/9), 807–835.
- Dascalu, Elena Doina – Marcu, Nicu – Hurjui, Ioan (2016) Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in Romania. *Amfiteatru Economic*, Vol. 18 No. 43, 691–705.
- Dolan, Macartain – Moran, Justin (2013) Internal audit luxury or necessity? *Accountancy Ireland*, Vol. 45(5), 42–43.

- Drogalas, George – Karagiorgos, Theofanis – Arampatzis, Konstantinos (2015) Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 7(7), 113–122.
- Harisalo, Risto (2013) Projektien välisen koordinaation esteiden tunnistaminen ja korjaaminen. Teoksessa: *Kohti tuloksellista kehittämistoimintaa*, toim. Ismo Lumijärvi – Risto Harisalo – Jari Stenvall – Pasi-Heikki Rannisto – Anni Liski – Aino Hatakka – Jenni Tyvitalo, Acta nro 248. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Harjula, Heikki – Prättälä, Kari (2012) *Kuntalaki – tausta ja tulkinnat*. Talentum, Helsinki.
- HE 24/2012*. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.
- Heikkilä, Laura – Uoti, Asko (2019) Kuntapalvelujen tuloksellisuusarviointi muuttuvan kunnallisen itsehallinnon kontekstissa. *Focus Localis*, 2/2019, 24–50.
- Heikkilä, Tarja (2014) *Tilastollinen tutkimus*. Edita, Helsinki.
- Holt, J. (2012) A high performance audit function. *The Internal Auditor*, Vol. 69(1), 44–48.
- IIA The Institute of Internal Auditors / Sisäiset tarkastajat ry (?) *Sisäisen tarkastajan arkipäivä. Sisäisen tarkastajan moninaiset tehtävät*.
- Ilta-Sanomat / Ranta, Niko (2015) SK: Porin johtavaa virkamiestä epäillään kaupungin varojen väärinkäytöstä – porekylpyjä, timanttikuorintaa...
<<https://www.is.fi/kotimaa/art-2000001012916.html>>, Haettu 9.4.2020.
- Jóhannesdóttir, Anna – Sipiläinen, Niina – Koivunen, Riikka (2018) Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Stjórnmal og Stjórnslá* Spring, Vol. 14(2), 19–44.

Jokipii, Annukka – Järvinen, Tuukka (2011) Suomesta puuttuu sisäisen tarkastuksen akateeminen tutkimus. *Tilintarkastus* 2011:4, 48–51.

Jolanta, Maria Ciak (2016) Internal audit as an instrument of support for the public and private sector. *Torun Business Review*, Vol. 15(4), 17–29.

Kaleva / Turkki, Kirsi (2020) Valvira: Vanhustenhoidon ongelmayksiköitä yhä liikaa – kuntien rahapula heikentää oloja entisestään.

<https://www.kaleva.fi/uutiset/kotimaa/valvira-vanhustenhoidon-ongelmayksikoita-yha-liikaa-kuntien-rahapula-heikentaa-oloja-entisestaan/834015/>, Haettu 9.4.2020.

Kanerva, Inka (2008) *Kuntatuottavuuden ABC*. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.

Kervinen, Anu – Kuusela, Pekka – Laulainen, Sanna (2005a) Lähemmäs henkilöstöä: tavoitteellinen vuorovaikutus ja tuloksellisuuden arviointi. Teoksessa: *Kuntapalvelujen tuloksellisuuden arviointi. Tasapainotettu mittaristo kunnallisissa organisaatioissa*, toim. Vuokko Niiranen – Jari Stenvall – Ismo Lumijärvi, PS-kustannus, Jyväskylä.

Kervinen, Anu – Kuusela, Pekka – Laulainen, Sanna (2005b) Millaista tuloksellisuuden arvioinnin tulisi olla? Tuloksellisuuden arviointiin kohdistuvat odotukset kunta-alalla. Teoksessa: *Kuntapalvelujen tuloksellisuuden arviointi. Tasapainotettu mittaristo kunnallisissa organisaatioissa*, toim. Vuokko Niiranen – Jari Stenvall – Ismo Lumijärvi, PS-kustannus, Jyväskylä.

Kihn, Lili-Anne – Oulasvirta, Lasse – Ruuhonen, Janne – Rönkkö, Jaakko – Wacker, Jani (2019) Analyysi tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaisesta tutkimuksesta. Teoksessa: *Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä*, toim. Lili-Anne Kihn – Lasse Oulasvirta – Janne Ruuhonen – Jaakko Rönkkö – Jani Wacker, Tampere University Press, Tampere. 17–29.

Kihn, Lili-Anne – Näsi, Salme (2011) Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat: aihepiiri ja tutkimusote. In: *Contributions to accounting, auditing and internal control. Essays in honour of professor Teija Laitinen*. Acta Wasaensia No. 234, 61–87. Vaasan yliopisto, Vaasa.

Kivelä, Taina (2015) Miljardien vartijat. *Balanssi* 2015:4-5, 30–35.

Kiviaho, Markus – Oulasvirta, Lasse – Paananen, Mikko (2014) *Riskienhallinta murroksessa. Havaintoja kuntien riskienhallinnan nykytilasta 2012*. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.

Koivu, Eila (2015) Kunnan sisäinen tarkastus ostopalveluna – toimiva ratkaisu pienissä kunnissa. *Balanssi* 2015:4-5, 36–39.

Koivu, Eila (2013a) Sisäinen valvonta. Teoksessa: *Sisäinen tarkastus*, toim. Atte Holopainen – Eila Koivu – Antero Kuuluvainen – Keijo Lappalainen – Jarmo Leppiniemi – Matti Mikola – Keijo Vehmas, Tietosanoma Oy, Helsinki.

Koivu, Eila (2013b) Sisäisen tarkastajan eri roolit ja ura. Teoksessa: *Sisäinen tarkastus*, toim. Atte Holopainen – Eila Koivu – Antero Kuuluvainen – Keijo Lappalainen – Jarmo Leppiniemi – Matti Mikola – Keijo Vehmas, Tietosanoma Oy, Helsinki.

Korento, Sari – Ylitalo, Marja-Liisa (2013) *Kuntalain sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevien säännösten toimeenpano*. Suositus. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.

Koski, Antti – Vakkala, Hanna (2007) *Oikealla polulla? Muutosjohtaminen ja tuloksellisuuden arviointi seutuyhteistyössä*. Acta 198. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.

Kudus, Norhidayu – Mustapha, Mazlina (2017) Internal audit in Malaysian public sector: Qualitative approach. *Advanced Science Letters*, Vol. 23(9), 8060–8064.

Kuntalaki 10.4.2015/410.

Kuntaliitto (2018a) *Kehittyvä tarkastuslautakunta tavoitteiden toteutumisen ja tuloksellisuuden arvioijana*. Suomen Kuntaliitto, Helsinki.

Kuntaliitto (2018b) Sisäinen tarkastus.

<<https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/tarkastus-ja-valvonta/sisainen-tarkastus>>, Haettu 22.6.2019.

Kuntaliitto (2018c) Tuloksellisuus. <<https://www.kuntaliitto.fi/talous/tuloksellisuus>>, Haettu 26.9.2019.

Kuuluvainen, Antero (2013a) Peruskäsitteistö ja historia. Teoksessa: *Sisäinen tarkastus*, toim. Atte Holopainen – Eila Koivu – Antero Kuuluvainen – Keijo Lappalainen – Jarmo Leppiniemi – Matti Mikola – Keijo Vehmas, Tietosanoma Oy, Helsinki.

Kuuluvainen, Antero (2013b) Sisäinen tarkastus. Teoksessa: *Sisäinen tarkastus*, toim. Atte Holopainen – Eila Koivu – Antero Kuuluvainen – Keijo Lappalainen – Jarmo Leppiniemi – Matti Mikola – Keijo Vehmas, Tietosanoma Oy, Helsinki.

Lappalainen, Keijo (2013) Sisäinen tarkastus valtion ja kunnallishallinnossa. Teoksessa: *Sisäinen tarkastus*, toim. Atte Holopainen – Eila Koivu – Antero Kuuluvainen – Keijo Lappalainen – Jarmo Leppiniemi – Matti Mikola – Keijo Vehmas, Tietosanoma Oy, Helsinki.

Lucan, Alexandra Narcisa Cioban – Hlaciuc, Elena – Zaiceanu, Ana Maria (2015) The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania. *Procedia Economics and Finance*, Vol. 32, 394–399.

Meklin, Pentti (2013) ARTTU-tutkimusohjelma Paras-uudistuksen arvioijana. Teoksessa: *Näkökulmia arviointiin ja valvontaan*, toim. Lasse Oulasvirta – Lili-Anne Kihn – Pietu Mänttari – Jani Wacker, Tampere University Press, Tampere.

- Meklin, Pentti (2001) Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa. Teoksessa: *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*, toim. Arvo Myllymäki – Jarmo Vakkuri, Tampere University Press, Tampere.
- Meklin, Pentti – Vakkuri, Jarmo (2011) Kuntien itsehallinnon taloudellinen perusta. Teoksessa: *Kunnallisen itsehallinnon peruskivet*, toim. Arto Haveri – Jari Stenvall – Kaija Majoinen, Acta nro 224. Suomen Kuntaliitto ja Kunnallistieteen yhdistys, Helsinki.
- Mihret, Dessalegn – Yismaw, Aderajew (2007) Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22(5), 470–484.
- Musah, Alhassan – Erasmus, Dodzi – Anokye, Fred (2018) Determinants of internal audit effectiveness in State-Owned Enterprises (SOEs) in Ghana. *The Journal of Accounting and Management*, Vol. 8(1).
- Neilimo, Kari – Näsi, Juha (1987) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 12. Tampereen yliopisto, Tampere.
- Niemi, Paula (2018) *Sisäinen tarkastus käytännössä*. Alma Talent, Helsinki.
- Niiranen, Vuokko – Meklin, Pentti (2005) Institutionalisoitu tuloksellisuusarviointi: tarkastuslautakunnat tuloksellisuusarviointitiedon käyttäjinä. Teoksessa: *Kuntapalvelujen tuloksellisuuden arviointi. Tasapainotettu mittaristo kunnallisissa organisaatioissa*, toim. Vuokko Niiranen – Jari Stenvall – Ismo Lumijärvi, PS-kustannus, Jyväskylä.

- Niiranen, Vuokko – Stenvall, Jari – Lumijärvi, Ismo – Meklin, Pentti – Varila, Juha (2005) Miten arvioida kuntapalvelujen tuloksellisuutta? KARTUKE-tutkimuksen lähtökohdat, metodologiset sitoumukset ja tavoitteet. Teoksessa: *Kuntapalvelujen tuloksellisuuden arviointi. Tasapainotettu mittaristo kunnallisissa organisaatioissa*, toim. Vuokko Niiranen – Jari Stenvall – Ismo Lumijärvi, PS-kustannus, Jyväskylä.
- Oosthuizen, Jacobus – van Rensburg, Janse – Coetzee, Philna (2016) Internal audit public sector capability: a case study. *Journal of Public Affairs*, Volume 16 Number 2, 181–191.
- Pilcher, Robyn – Gilchrist, David – Singh, Harjinder – Singh, Inderpal (2013) The Interface between internal and external audit in the Australian public sector. *Australian Accounting Review*, No. 67 Vol. 23 Issue 4, 330–340.
- Ratsula, Niina (2013) Miten sisäinen tarkastus tuottaa lisäarvoa? *Balanssi* 2013:5, 54–57.
- Remes, Matti (2015) Kuntakonsernit kuntoon. *Balanssi* 2015:4-5, 8–13.
- Rudhani, Leonora Haliti – Volkshi, Nexhmie Berisha – Hashani, Shqipdona (2017) Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3/4, 91–108.
- Ryynänen, Aimo (2001) Tarkastuslautakunta valtuuston apuelimenä. Valtuuston aseman vahvistamista vai kuntien valtionvalvonnan kunnallistamista? Teoksessa: *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*, toim. Arvo Myllymäki – Jarmo Vakkuri, Tampere University Press, Tampere.
- Rönkkö, Jaakko (2019) *Sisäinen tarkastus: Tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto?* Tampereen yliopiston väitöskirjat 83. Tampereen yliopisto, Johtamisen ja talouden tiedekunta. PunaMusta Oy, Tampere.

Rönkkö, Jaakko (2016) Virheiden etsijästä lisäarvoa tuottavaksi sisäiseksi konsultiksi. *Balanssi* 2016:6, 30–33.

Rönkkö, Jaakko (2015) Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 1/2015, 7–22.

Rönkkö, Jaakko – Lilja, Mikko (2016) Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 2/2016, 27–43.

Salmi, Timo – Järvenpää, Marko (2000) Laskentatoimen case-tutkimus ja nomoteettinen tutkimusajattelu sulassa sovussa. Tiivistelmä. *LTA* 2/00, p. 263–275.
<http://lta.lib.aalto.fi/2000/2/lta_2000_02_a5.pdf>, Haettu 24.8.2019.

Sihvonen, Maarit – Koski, Antti – Silvennoinen-Nuora, Leena – Lumijärvi, Ismo – Niiranen, Vuokko (2005) Tuloksellisuusarviointitiedon käyttö kunnallisissa palveluissa. Teoksessa: *Kuntapalvelujen tuloksellisuuden arviointi. Tasapainotettu mittaristo kunnallisissa organisaatioissa*, toim. Vuokko Niiranen – Jari Stenvall – Ismo Lumijärvi, PS-kustannus, Jyväskylä.

Sisäiset tarkastajat ry (2019a) Sisäinen valvonta ja riskien hallinta.
<<https://theia.fi/sisainen-tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta-2/>>,
Haettu 4.8.2019.

Sisäiset tarkastajat ry (2019b) Sisäisen tarkastuksen määritelmä.
<<https://theia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>>, Haettu 22.6.2019.

Sisäiset tarkastajat ry (2019c) Ammatillinen ohjeistus.
<<https://theia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>>, Haettu 4.8.2019.

Sviili, Tarja (2015) Kuntakonsernien ohjausjärjestelmiä viritetään uudelle tasolle. *Balanssi* 2015:4-5, 7.

- Säilä, Esko – Hellén-Toivanen, Paula – Pakkanen, Kaija – Kääriäinen, Antti – Urrila, Antti (2008) *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Edita, Helsinki.
- Takiah, Mohd Iskandar – Yati, Md Lasa – Norul, Syuhada Abu Hassan (2014) Financial management performance of public sector: quality of internal auditor. *Int. J. of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 10 Issue 3, 229–254.
- Tammi, Jari (2010) Kustannusrakenteiden ja tuloksellisuuden kehitys ARTTU-tutkimuskunnissa. Teoksessa: *Matkalla kohti suuruuden ekonomiaa? Kunta- ja paikallistalouden lähtökohdat Paras-hankkeessa. Paras-Arttu-ohjelman tutkimuksia nro 3*, toim. Jarmo Vakkuri – Olavi Kallio – Jari Tammi – Pentti Meklin – Heikki Helin, Acta nro 218. Tampereen yliopisto ja Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Tampereen kaupunki (2016) Hyvä johtamis- ja hallintotapa ja sisäinen valvonta. 1.2.2016 kaupunginhallitus. Dnro TRE:417/00.01.01/2016
- Tirronen, Anniina – Hakari, Kari – Stenvall, Jari (2014) Tulosperusteinen palvelujen järjestäminen julkisella sektorilla – kirjallisuuskatsaus. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 4/2014, 449–463.
- Tuomi, Jouni – Sarajärvi, Anneli (2002) *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Tammi, Helsinki.
- Uoti, Asko (2019) Tarkastuslautakunta kunnan ulkopuolisten palvelutoimintamuotojen arvioijana. Teoksessa: *Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä*, toim. Lili-Anne Kihn – Lasse Oulasvirta – Janne Ruohonen – Jaakko Rönkkö – Jani Wacker, Tampere University Press, Tampere. 201–245.

- Vakkuri, Jarmo (2010a) Tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat. Teoksessa: *Matkalla kohti suuruuden ekonomiaa? Kunta- ja paikallistalouden lähtökohdat Paras-hankkeessa. Paras-Arttu-ohjelman tutkimuksia nro 3*, toim. Jarmo Vakkuri – Olavi Kallio – Jari Tammi – Pentti Meklin – Heikki Helin, Acta nro 218. Tampereen yliopisto ja Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Vakkuri, Jarmo (2010b) Miten Paras-reformi vaikuttaa suomalaiseen kuntatalouteen? Talousmodulin tutkimusasetelma. Teoksessa: *Matkalla kohti suuruuden ekonomiaa? Kunta- ja paikallistalouden lähtökohdat Paras-hankkeessa. Paras-Arttu-ohjelman tutkimuksia nro 3*, toim. Jarmo Vakkuri – Olavi Kallio – Jari Tammi – Pentti Meklin – Heikki Helin, Acta nro 218. Tampereen yliopisto ja Suomen Kuntaliitto, Helsinki.
- Vilka, Hanna (2007) *Tutki ja mittaa. Määrällisen tutkimuksen perusteet*. Tammi, Helsinki.
- Virtanen, Petri – Vakkuri, Jarmo (2016) *Julkisen toiminnan tuloksellisuusarviointi*. Tietosanoma Oy, Helsinki.
- Yle / Malminen, Ulla (2018) Helsingin opetusviraston ex-päällikön laaja korrup-tiotutkinta syyteharkintaan – Myös viraston esimiehiä epäillään virka- ja kavallusrikoksista. <<https://yle.fi/uutiset/3-10319258>>, Haettu 21.3.2019.
- Yle / Seppälä, Antti (2012) Yli sadan potilastiedot katseltiin luvatta Jyväskylässä. <<https://yle.fi/uutiset/3-6309865>>, Haettu 9.4.2020.
- Yle teksti-tv (2019) KRP: Tietoverkkoon hyökätty Lahdessa. Haettu 8.7.2019.
- Yle uutiset (2008) Kuopiolaisvaltuutetulle tuomio virkasalaisuuden rikkomisesta. <<https://yle.fi/uutiset/3-6131116>>, Haettu 9.4.2020.

LIITTEET

Liite 1. Kyselyn saatekirje

Pro gradu -tutkielmaan liittyvä kysely suurten kuntien sisäisen tarkastuksen johdolle ja vastuuhenkilöille

Arvoisa sisäisen tarkastuksen asiantuntija!

Pyydän Teitä osallistumaan pro gradu -tutkielmaani liittyvään kyselytutkimukseen. Olen Tommi Reinikka, laskentatoimen ja rahoituksen pääaineopiskelija Turun kauppa-
korkeakoulun Porin yksiköstä. Teen pro gradu -tutkielmaa, jonka aiheena on sisäisen tarkastustoiminnon tuloksellisen toiminnan edistäminen suurissa kunnissa. Tutkimuskoh-
teena ovat yli 50 000 asukkaan kunnat Suomessa. Tutkielman tarkoituksena on tutkia suurten kuntien sisäisen tarkastustoiminnon toimintaedellytyksiä toteuttaa tuloksellista sisäistä tarkastustoimintaa ja sitä, miten toiminnan tuloksellisuutta on mahdollista edistää. Tutkielmassa pyritään saamaan suurten kuntien sisäisen tarkastuksen johdon ja vastuuhenkilöiden näkemykset ja käsitykset tarkasteltavasta asiasta.

Tutkielman aineistonkeruumenetelmänä on Webropol-ohjelmalla toteutettu internet-kysely. Muutaman taustoittavan kysymyksen jälkeen kyselyssä on 20 monivalintakysymystä, joissa vastausvaihtoehdot on annettu ja 5 avointa kysymystä, joihin vastataan vapaasti omin sanoin. Linkki, josta kyselyyn pääsee vastaamaan, löytyy tämän viestin lopusta. Kysely on avoinna marraskuun loppuun asti.

Toivon, että Teillä olisi hetki aikaa vastata kyselyyn. Aikaa kyselyyn vastaamiseen menee arviolta noin 30 minuuttia (riippuen avoimiin kysymyksiin annettujen vastausten pituudesta). Annettuja vastauksia ja kuntia käsitellään tutkielmassa anonymisti, eikä yksittäistä kuntaa ole mahdollista tunnistaa annettujen vastausten perusteella.

Olen erittäin kiitollinen, jos annatte arvokkaan panoksenne tutkielman toteuttamisen mahdollistamiseksi. Jokainen vastaus on äärimmäisen arvokas.

Tutkielman onnistuminen edellyttää riittävän korkeaa vastausprosenttia. Vastausprosentin tulee olla vähintään 50. Tämän toteutuessa kaikkien vastanneiden kesken arvotaan 100 euron arvoinen lahjakortti. Arvonnan voittaja saa itse valita kohteen, johon hän lahjakortin haluaa. Arvonnan tuloksesta ilmoitetaan kaikille vastanneille, kun arvonta on suoritettu.

Mahdolliset tutkielmaa ja kyselyä koskevat kysymykset pyydän lähettämään sähköpostitse allekirjoittaneelle osoitteeseen tjrein@utu.fi


Linkki kyselyyn: <https://link.webropolsurveys.com/S/264A469F2BB53719>

Ystävällisin terveisin

Tommi Reinikka, opiskelija, Turun kauppa-
korkeakoulun Porin yksikkö

Liite 2. Kysely suurten kuntien sisäisen tarkastuksen johdolle ja vastuuhenkilöille**Kysely suurten kuntien sisäisen tarkastuksen johdolle ja vastuuhenkilöille**

1. Valitkaa alla olevasta valikosta kunta, jota antamanne vastaukset koskevat


 

2. Vastaaajan tehtävänimike

3. Kuinka monta vuotta olette toimineet sisäisen tarkastuksen tehtävien parissa?

- Alle 5 vuotta
- 5 - 10 vuotta
- 10 - 15 vuotta
- 15 - 20 vuotta
- Yli 20 vuotta

4. Kuinka monta henkilöä Teidän lisäksenne sisäisessä tarkastuksessa työskentelee?

5. Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan luottamushenkilöiden keskuudessa?

- Erinomaisesti
- Hyvin
- Tyydyttävästi
- Heikosti
- En osaa sanoa

6. Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan eri toimialoilla johtavien viranhaltijoiden ja esimiesten keskuudessa?

- Erinomaisesti
- Hyvin
- Tyydyttävästi
- Heikosti
- En osaa sanoa

7. Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan eri toimialojen henkilöstön keskuudessa?

- Erinomaisesti
- Hyvin
- Tyydyttävästi
- Heikosti
- En osaa sanoa

Edellinen

Seuraava

8. Sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuudet sen saamiin taloudellisiin resursseihin (vuosibudjettiin) ovat

- Merkittävät
- Kohtalaiset
- Vähäiset
- Ei vaikutusmahdollisuutta

9. Jos arvioitte sisäisen tarkastuksen käytössä olevia budjettiresursseja seuraavan viiden vuoden aikajaksolla, resurssit tulevat

- Kasvamaan merkittävästi
- Kasvamaan jonkin verran
- Pysymään ennallaan
- Väheneään jonkin verran
- Väheneään merkittävästi

10. Tällä hetkellä sisäisen tarkastuksen käytössä oleva vuosibudjetti mahdollistaa kuntaorganisaation tarpeisiin nähden riittävien ja laadukkaiden tarkastuspalveluiden (arviointi- ja varmistus- sekä konsultointipalvelut) tuottamisen

- Täysin samaa mieltä
- Jokseenkin samaa mieltä
- En osaa sanoa
- Jokseenkin eri mieltä
- Täysin eri mieltä

Edellinen

Seuraava

11. Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärä on sen tehtäviin ja tarpeisiin nähden

- Riittävä
- Liian alhainen
- Merkittävästi liian alhainen

12. Jos nyt olisitte rekrytoimassa uutta henkilöä sisäisen tarkastajan tehtävään, pätevän henkilön löytäminen olisi

- Erittäin helppoa
- Helppoa
- Ei helppoa eikä vaikeaa
- Vaikeaa
- Erittäin vaikeaa

13. Pidättekö tärkeänä, että sisäisen tarkastajan tehtävään rekrytoitavalla on jokin sisäisen tarkastuksen ammattitutkinto (CIA tai muu)?

- Kyllä
- En

Edellinen

Seuraava

14. Sisäinen tarkastus voi vaikuttaa sen tarjoamien palvelujen laajuuteen

- Täysin samaa mieltä
- Jokseenkin samaa mieltä
- En osaa sanoa
- Jokseenkin eri mieltä
- Täysin eri mieltä

15. Sisäinen tarkastus voi vapaasti valita tarkastuskohteensa ja -metodinsa

- Täysin samaa mieltä
- Jokseenkin samaa mieltä
- En osaa sanoa
- Jokseenkin eri mieltä
- Täysin eri mieltä

16. Sisäinen tarkastus saa käyttöönsä kaiken tarpeellisen tiedon tarkastettavilta kohteilta, jonka se katsoo tarpeelliseksi tehtävänsä suorittamiseksi

- Täysin samaa mieltä
- Jokseenkin samaa mieltä
- En osaa sanoa
- Jokseenkin eri mieltä
- Täysin eri mieltä

17. Sisäisen tarkastuksen antamia suosituksia noudatetaan

- Täysin samaa mieltä
- Jokseenkin samaa mieltä
- En osaa sanoa
- Jokseenkin eri mieltä
- Täysin eri mieltä

18. Sisäisen tarkastuksen tekemään työhön suhtaudutaan tarkastettavissa kohteissa keskimäärin

- Erittäin myönteisesti
- Myönteisesti
- Ei myönteisesti eikä kielteisesti
- Kielteisesti
- Erittäin kielteisesti

19. Onko suhtautumisessa eroa sillä, koskeeko sisäisen tarkastuksen suorittama työ arviointi- ja varmistuspalveluita vai konsultointipalveluita?

- Ei ole eroa
- Kyllä, arviointi- ja varmistuspalveluihin suhtaudutaan myönteisemmin
- Kyllä, konsultointipalveluihin suhtaudutaan myönteisemmin

20. Kunnassa hyödynnetään sisäisen tarkastuksen osaamista

- Kattavasti
- Riittävästi
- Liian vähän

21. Sisäisen tarkastuksen palveluja hankitaan myös ostopalveluna täydentämään omaa toimintaa

- Kyllä
- Ei

[Edellinen](#)[Seuraava](#)

22. Miten kuvaisitte nykyistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen kanssa?

- Toimiva
- Yhteistyötä ja vuorovaikutusta tulisi lisätä
- Yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa on monenlaista kehitettävää

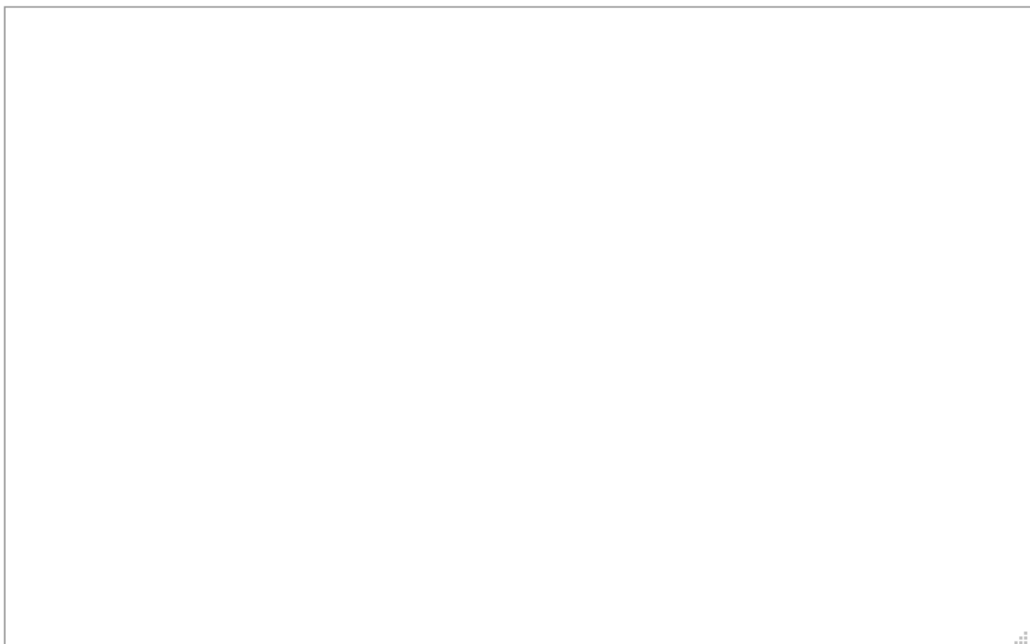
23. Miten kuvaisitte nykyistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen kanssa?

- Toimiva
- Yhteistyötä ja vuorovaikutusta tulisi lisätä
- Yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa on monenlaista kehitettävää

Edellinen

Seuraava

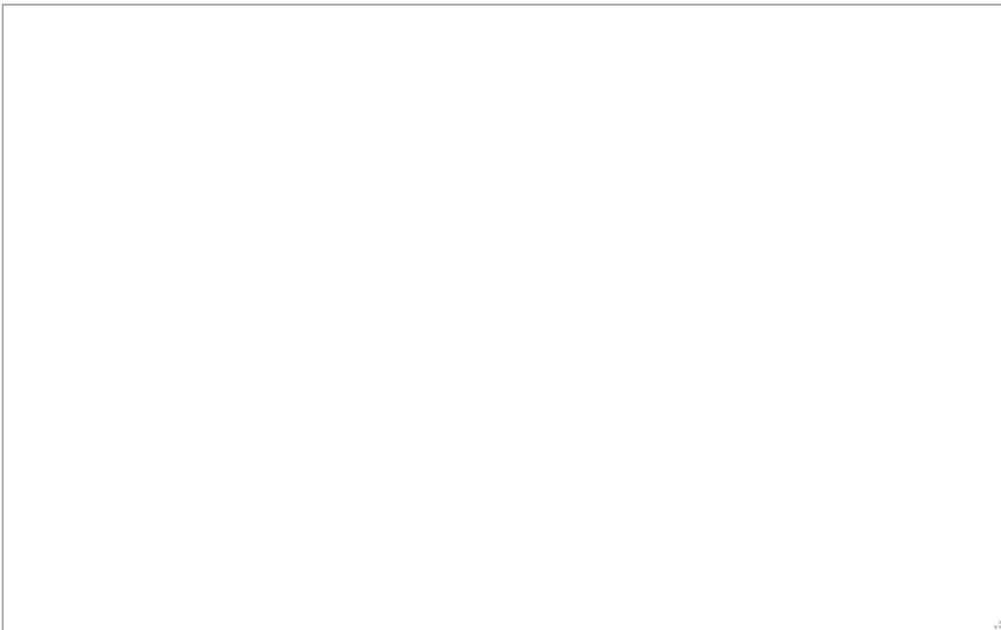
24. Toiminnan tuloksellisuuden arviointi on nykypäivän kunnallishallinnossa tärkeässä osassa. Mitä tuloksellisuus tarkoittaa sisäisen tarkastuksen osalta? Milloin sisäinen tarkastus on toiminut tuloksellisesti?



25. Mikä tapa seuraavista on tällä hetkellä ensisijainen ja toimivin, kun halutaan kehittää sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiä ja tuloksellisuutta kunnassanne?

- Resurssien lisääminen
- Toimintatapojen ja tarkastusmenetelmien kehittäminen
- Yhteistyön ja vuorovaikutuksen lisääminen sidosryhmien kanssa
- Lisäkouluttautuminen

26. Jos sisäinen tarkastus voisi toimia ilman budjettirajoitetta, miten edistäisitte sisäisen tarkastuksen tuloksellista toimintaa? (mitä lisäpanostuksia tekisitte, miten muuttaisitte ja kehittäisitte toimintaa)



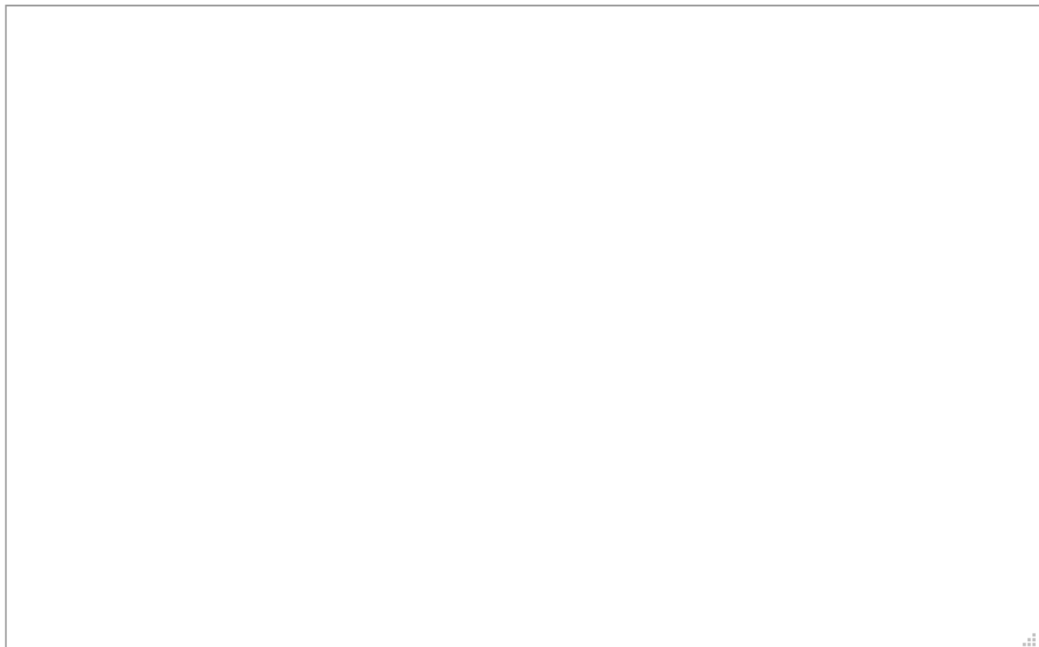
Edellinen

Seuraava

27. Mitä haasteita nykyinen toimintaympäristö asettaa sisäisen tarkastuksen toiminnalle?

A large, empty rectangular box with a thin black border, intended for the respondent to write their answer to question 27. In the bottom right corner, there is a small, faint logo consisting of three small squares arranged in a triangle.

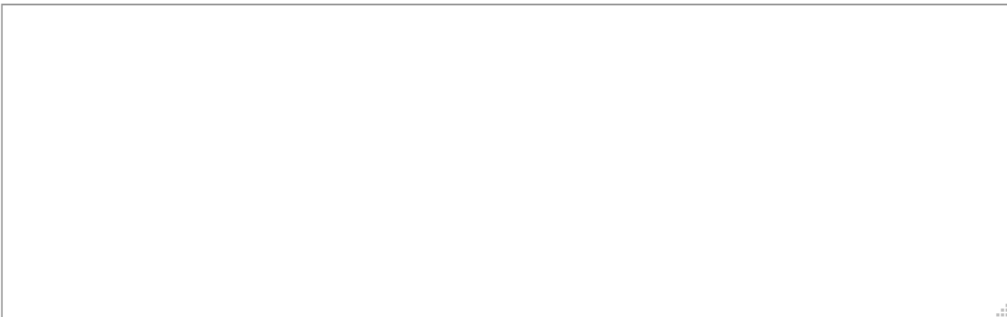
28. Miten kuntapalvelujen ulkoistaminen vaikuttaa sisäisen tarkastuksen toimintaan ja tehtäviin?

A large, empty rectangular box with a thin black border, intended for the respondent to write their answer to question 28. In the bottom right corner, there is a small, faint logo consisting of three small squares arranged in a triangle.

29. Miten arvionne mukaan tarkastustoiminta muuttuu tulevaisuudessa? (mihin panostetaan, mitä jää tekemättä, mikä korostuu)

A large, empty rectangular text box with a thin black border, intended for the user to provide their answer to question 29. A small grid icon is visible in the bottom right corner of the box.

**30. Mitä muuta haluan sanoa (sisäiseen tarkastukseen liittyen ja/tai palautteena tutkielman tekijälle)?
Vapaa sana!**

A large, empty rectangular text box with a thin black border, intended for the user to provide their answer to question 30. A small grid icon is visible in the bottom right corner of the box.

Edellinen

Lähetä

Liite 3. Taulukoissa 26, 27 ja 28 käytetty pisteytys

Kysymys	Kysymyksen vastausvaihtoehtojen pisteytys
Kysymys 5: Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan luottamushenkilöiden keskuudessa?	Erinomaisesti 2 Hyvin 1 Tyydyttävästi -1 Heikosti -2
Kysymys 6: Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan eri toimialoilla johtavien viranhaltijoiden ja esimiesten keskuudessa?	Erinomaisesti 2 Hyvin 1 Tyydyttävästi -1 Heikosti -2
Kysymys 7: Kuinka hyvin mielestänne sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tehtäviä tunnetaan kunnan eri toimialojen henkilöstön keskuudessa?	Erinomaisesti 2 Hyvin 1 Tyydyttävästi -1 Heikosti -2
Kysymys 8: Sisäisen tarkastuksen vaikutusmahdollisuudet sen saamiin taloudellisiin resursseihin (vuosibudjettiin) ovat	Merkittävät 2 Kohtalaiset 1 Vähäiset -1 Ei vaikutusmahdollisuutta -2
Kysymys 9: Jos arvioitte sisäisen tarkastuksen käytössä olevia budjettiresursseja seuraavan viiden vuoden aikajaksolla, resurssit tulevat	Kasvamaan merkittävästi 2 Kasvamaan jonkin verran 1 Pysymään ennallaan 0 Väheneään jonkin verran -1 Väheneään merkittävästi -2
Kysymys 10: Tällä hetkellä sisäisen tarkastuksen käytössä oleva vuosibudjetti mahdollistaa kuntaorganisaation tarpeisiin nähden riittävien ja laadukkaiden tarkastuspalveluiden (arviointi- ja varmistus- sekä konsultointipalvelut) tuottamisen	Täysin samaa mieltä 2 Jokseenkin samaa mieltä 1 Jokseenkin eri mieltä -1 Täysin eri mieltä -2

Kysymys 11: Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärä on sen tehtäviin ja tarpeisiin nähden	Riittävä 1 Liian alhainen -1 Merkittävästi liian alhainen -2
Kysymys 12: Jos nyt olisitte rekrytoimassa uutta henkilöä sisäisen tarkastajan tehtävään, pätevän henkilön löytäminen olisi	Erittäin helppoa 2 Helppoa 1 Ei helppoa eikä vaikeaa 0 Vaikeaa -1 Erittäin vaikeaa -2
Kysymys 14: Sisäinen tarkastus voi vaikuttaa sen tarjoamien palvelujen laajuuteen	Täysin samaa mieltä 2 Jokseenkin samaa mieltä 1 Jokseenkin eri mieltä -1 Täysin eri mieltä -2
Kysymys 15: Sisäinen tarkastus voi vapaasti valita tarkastuskohteensa ja metodinsa	Täysin samaa mieltä 2 Jokseenkin samaa mieltä 1 Jokseenkin eri mieltä -1 Täysin eri mieltä -2
Kysymys 16: Sisäinen tarkastus saa käyttöönsä kaiken tarpeellisen tiedon tarkastettavilta kohteilta, jonka se katsoo tarpeelliseksi tehtävänsä suorittamiseksi	Täysin samaa mieltä 2 Jokseenkin samaa mieltä 1 Jokseenkin eri mieltä -1 Täysin eri mieltä -2
Kysymys 17: Sisäisen tarkastuksen antamia suosituksia noudatetaan	Täysin samaa mieltä 2 Jokseenkin samaa mieltä 1 Jokseenkin eri mieltä -1 Täysin eri mieltä -2
Kysymys 18: Sisäisen tarkastuksen tekemään työhön suhtaudutaan tarkastettavissa kohteissa keskimäärin	Erittäin myönteisesti 2 Myönteisesti 1 Ei myönteisesti eikä kielteisesti 0 Kielteisesti -1 Erittäin kielteisesti -2
Kysymys 20: Kunnassa hyödynnetään sisäisen tarkastuksen osaamista	Kattavasti 2 Riittävästi 1 Liian vähän -1

Kysymys 22: Miten kuvaisitte nykyistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta sisäisestä valvonnasta vastaavien tahojen kanssa?	Toimiva 1 Yhteistyötä ja vuorovaikutusta tulisi lisätä 0 Yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa on monenlaista kehitettävää -1
Kysymys 23: Miten kuvaisitte nykyistä yhteistyö- ja vuorovaikutussuhdetta ulkoisesta valvonnasta vastaavien tahojen kanssa?	Toimiva 1 Yhteistyötä ja vuorovaikutusta tulisi lisätä 0 Yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa on monenlaista kehitettävää -1