



**TURUN  
YLIOPISTO**  
Kauppakorkeakoulu

## **Sisäinen tarkastus hyvinvointialueilla**

Laadullinen tutkimus lain edellyttämän sisäisen tarkastuksen järjestämisestä ja hyödyntämisestä

Laskentatoimen ja rahoituksen  
pro gradu -tutkielma

Laatija:  
Juuso Peltonen

Ohjaaja:  
Prof. Hannu Schadewitz

6.6.2025  
Turku

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Pro gradu -tutkielma

**Oppiaine:** Laskentatoimi ja rahoitus

**Tekijä:** Juuso Peltonen

**Otsikko:** Sisäinen tarkastus hyvinvointialueilla: laadullinen tutkimus lain edellyttämän sisäisen tarkastuksen järjestämisestä ja hyödyntämisestä

**Ohjaaja:** Prof. Hannu Schadewitz

**Sivumäärä:** 80 sivua + liitteet 6 sivua

**Päivämäärä:** 6.6.2025

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämistä koskevan uudistuksen eli Sote-uudistuksen toteuttaminen loi Suomeen uudenlaisen julkishallinnollisen organisaation eli hyvinvointialueen. Vuoden 2023 alusta aloitti toimintansa 21 itsehallinnollista hyvinvointialuetta, joiden vastuulle siirrettiin kunnilta sosiaali- ja terveystalouden sekä pelastustoimen järjestäminen. Hyvinvointialueiden päätöksenteko perustuu itsehallintoon ja ylintä päättävältä käyttää suhteellisilla vaaleilla valittu aluevaltuusto, joka valitsee aluehallituksen valmistelemaan ja toteuttamaan päätöksensä. Luottamushenkilöistä koostuvan aluevaltuuston ja aluehallituksen lisäksi hyvinvointialueella on virkasuhteessa toimiva johto, jota johtaa hyvinvointialuejohtaja. Vuonna 2025 hyvinvointialueiden rahoitus muodostaa Suomen valtion talousarviosta lähes kolmanneksen, joten niiden julkistaloudellinen merkitys on huomattava.

Hyvinvointialueita koskevaan lainsäädäntöön on sisällytetty aluehallitukselle määritelty velvollisuus järjestää riippumaton sisäinen tarkastus hyvinvointialueella. Laintasoinen vaatimus sisäisen tarkastuksen järjestämiseen on suomalaisessa julkishallinnossa harvinainen, joten on kiinnostavaa, miten lain vaatimus on hyvinvointialueilla täytetty. Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää, millaisia tapoja hyvinvointialueilla on omaksuttu sisäisen tarkastuksen järjestämiseksi sekä, miten hyvinvointialueiden hallinnossa hyödynnetään sisäistä tarkastusta. Tutkimuskysymyksiin on haettu vastauksia keräämällä haastatteluaineisto, joka koostuu viidestä hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen edustajan puolistrukturoidusta haastattelusta sekä yhdestä taustahaastattelusta. Tätä haastatteluaineistoa on tarkasteltu yhdessä kirjallisuuden sekä hyvinvointialueiden sisäistä tarkastusta käsittelevien julkisten asiakirjojen kanssa.

Tutkimusaineiston perusteella voidaan todeta, että otokseen sisällytetyillä hyvinvointialueilla hyvinvointialuelain (2021/611) 51 §:ssä edellytetty sisäinen tarkastus on järjestetty riippumattomana hyvinvointialueen omana toimintona, jolle on annettu organisaatiossa riittävät toimintamahdollisuudet sille määriteltyjen tehtävien täyttämiseen. Usealla otokseen sisällytetyillä hyvinvointialueella resursseja tosin pidettiin sen verran vähäisinä, että se aiheuttaa rajoitteita tarkastustyön toteuttamiselle. Osalla hyvinvointialueista on myös mahdollisuus hankkia sisäisen tarkastuksen palveluita ostopalveluina. Tutkimuksessa oli havaittavissa, että hyvinvointialueet ovat organisaatioina nuoria, joten organisaatiot ja prosessit eivät ole välttämättä vielä vakiintuneet. Aineistosta nousi esille myös asiakirjajulkisuuden vaikutus sisäisen tarkastuksen järjestämiseen julkishallinnossa. Tutkimuksessa havaittiin, että sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen osana hyvinvointialueiden johtamista ja hallintoa on riippuvaista hyvinvointialueen toimivasta johdosta ja etenkin hyvinvointialuejohtajasta. Otokseen valikoituneet hyvinvointialueet voidaan jakaa sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen perusteella kolmeen ryhmään eli hyvin aktiiviseen, aktiiviseen ja melko passiiviseen.

**Avainsanat:** sisäinen tarkastus, hyvinvointialue, julkishallinnon laskentatoimi

# SISÄLLYS

<b>1</b>	<b>Johdanto</b>	<b>7</b>
1.1	Johdatus aihepiiriin	7
1.2	Tutkielman tavoite ja rajaukset	9
1.3	Metodologia ja menetelmät	10
1.4	Tutkielman rakenne	13
<b>2</b>	<b>Hyvinvointialueet</b>	<b>14</b>
2.1	Hyvinvointialueiden tausta	14
2.2	Hyvinvointialueiden itsehallinto, talous ja tarkastus	15
2.2.1	Itsehallinto hyvinvointialueilla	15
2.2.2	Hyvinvointialueiden talous	16
2.2.3	Hyvinvointialueiden tarkastus- ja arviointitoiminnan kokonaisuus	18
2.3	Hyvinvointialueen toimielimet ja organisaatio	19
2.3.1	Aluevaltuusto	20
2.3.2	Aluehallitus	21
2.3.3	Hyvinvointialuejohtaja	21
2.3.4	Hyvinvointialuekonserni	22
<b>3</b>	<b>Sisäinen tarkastus</b>	<b>23</b>
3.1	Sisäisen tarkastuksen merkitys ja tavoitteet	23
3.1.1	Sisäisen tarkastuksen määritelmä	23
3.1.2	Sisäisen tarkastuksen merkitys ja muu tarkastus- ja arviointitoiminta	24
3.1.3	IIA:n kolmen linjan malli	25
3.2	Sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys	27
3.2.1	Kansainväliset sisäisen tarkastuksen standardit	28
3.2.2	Aihekohtaiset vaatimukset	29
3.2.3	Kansainväliset ohjeet	30
3.3	Sisäinen tarkastus hyvinvointialueilla	30
3.3.1	Sisäinen tarkastus julkisella sektorilla	30
3.3.2	Laissa asetetut edellytykset sisäisen tarkastuksen järjestämiselle hyvinvointialueella	33
<b>4</b>	<b>Aineiston hankinta ja analyysi</b>	<b>35</b>
4.1	Otokseen valikoidut hyvinvointialueet	35
4.2	Haastatteluaineisto	38

<b>4.3 Asiakirja-aineisto</b>	<b>41</b>
<b>4.4 Aineiston analyysi ja tulkinta</b>	<b>41</b>
<b>4.5 Tutkimuseettiset seikat</b>	<b>42</b>
<b>5 Tutkimustulokset</b>	<b>44</b>
<b>5.1 Hyvinvointialueen erityispiirteet sisäisen tarkastuksen näkökulmasta</b>	<b>44</b>
5.1.1 Julkisuuden merkitys	45
<b>5.2 Sisäisen tarkastuksen järjestämistavat ja tehtävät hyvinvointialueilla</b>	<b>47</b>
5.2.1 Sisäiselle tarkastukselle määritellyt tehtävät	48
5.2.2 Ulkoiset palvelut ja yhteistyö	49
5.2.3 Hyvinvointialueita edeltäneiden organisaatioiden vaikutus	53
5.2.4 Sisäisen tarkastuksen toiminnan suunnittelu	55
<b>5.3 Sisäisen tarkastuksen toimintamahdollisuudet, resursointi ja valvonta</b>	<b>58</b>
5.3.1 Sisäisen tarkastuksen resurssit ja taloustilanteen vaikutus	58
5.3.2 Sisäiseen tarkastukseen kohdistuva valvonta	61
<b>5.4 Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen hyvinvointialueen hallinnossa</b>	<b>63</b>
<b>5.5 Sisäisen tarkastuksen kehittäminen</b>	<b>67</b>
<b>5.6 Muut esiin nousseet asiat</b>	<b>69</b>
<b>6 Johtopäätökset, luotettavuus ja jatkotutkimuksen mahdollisuudet</b>	<b>71</b>
<b>6.1 Johtopäätökset</b>	<b>71</b>
6.1.1 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen	71
6.1.2 Julkisuuden vaikutus	73
6.1.3 Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen	73
<b>6.2 Luotettavuuden arviointi ja rajoitteet</b>	<b>74</b>
<b>6.3 Mahdollisuudet jatkotutkimukselle</b>	<b>76</b>
<b>Lähteet</b>	<b>77</b>
<b>Liitteet</b>	<b>81</b>
<b>Liite 1. Haastattelurunko</b>	<b>81</b>
<b>Liite 2. Tietosuojailmoitus</b>	<b>84</b>

## **KUVIOT**

Kuvio 1. Hyvinvointialueen lakisäätteiset tarkastus- ja arviointitoimijat sekä niiden suhde hyvinvointialueen toimielimiin (Mukaillen Valtionhallinnon tarkastusvirasto 14.10.2021). 18

Kuvio 2. IIA:n kolmen linjan mallin toimijat ja roolit (Mukaillen IIA:n kolmen linjan mallin suomennos). 25

## **TAULUKOT**

Taulukko 1 Hyvinvointialueiden tiedot 35

Taulukko 2. Taustahaastattelun tiedot 39

Taulukko 3. Hyvinvointialueiden edustajien tiedot 39

Taulukko 4. Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärä otoksen hyvinvointialueilla 59

# 1 Johdanto

## 1.1 Johdatus aihepiiriin

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisen uudistuksen eli Sote-uudistuksen myötä Suomeen perustettiin hyvinvointialueet, joiden vastuulla ovat sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestäminen. Hyvinvointialueet ovat luonteeltaan itsehallinnollisia julkishallinnollisia organisaatioita. Aikaisemmin kuntien vastuulle kuuluneet sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen tehtävät siirrettiin 21:lle itsehallinnolliselle hyvinvointialueelle vuoden 2023 alussa. Uudellamaalla ja Ahvenanmaalla tilanne kuitenkin poikkeaa muusta maasta, koska Helsingin kaupunki säilytti kyseessä olevien palveluiden järjestämisvastuun ja Ahvenanmaalla taas sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestäminen ovat maakunnan vastuulla. Uudistus on hyvin merkittävä, koska siinä kunnilta siirrettiin merkittävä osa niiden tehtävistä täysin uudelleenlaisille organisaatioille.

Vuonna 2025 hyvinvointialueiden rahoitus on valtion talousarviossa yli 26 miljardia euroa (Valtionvarainministeriö, 20.12.2024). Hyvinvointialueiden rahoitus siis käsittää vuonna 2025 Suomen valtion 88,8 miljardin euron talousarviosta lähes kolmanneksen. Julkisen sektorin sosiaali- ja terveydenhuollossa työskenteli vuonna 2023 kokonaisuudessaan noin 217 000 henkilöä (THL tilastoraportti 62/2024). Hyvinvointialueet siis muodostavat merkittävän osan Suomen julkisesta sektorista ja niiden julkistaloudellinen vaikutus on mittava.

Mielenkiintoinen piirre hyvinvointialueissa on se, että ne ovat kuntien tapaan itsehallinnollisia, mutta toisin kuin kunnilla, niillä ei ole verotusoikeutta tai mahdollisuutta rahoittaa palveluitaan pitkäaikaisella velalla. Viherkenttä (2021) on tarkastellut hyvinvointialueiden verotusoikeutta artikkelissaan. Hyvinvointialueiden verotusoikeudelle voidaan nähdä perusteita muun muassa siinä, että itsehallintoa ilman sitä voidaan pitää tavallaan vajaan. Verotusoikeuden myötä myös päättäjien tilivelvollisuus äänestäjille voisi toteutua selkeämmin ja hyvinvointialueelle muodostuisi kannustimia tuottaa palveluita tehokkaammin, koska saatava hyöty heijastuisi suoraan hyvinvointialueen asukkaiden verorasitukseen. Vastaavasti hyvinvointialueilla voitaisiin niin päätettäessä tarjota laajempia palveluita korkeampaa verorasitusta vastaan, jos äänestäjät näin päättäisivät. Koska hyvinvointialueiden tehtävät ovat lakisääteisiä ja kytkeytyvät suoraan perusoikeuksiin, valtion on viime kädessä myönnettävä hyvinvointialueelle lisärahoitusta palveluiden tuottamiseen, jos hyvinvointialue ei selviydy tehtävistään annetulla alkuperäisellä rahoituksella. Rahoituksen ja päätöksenteon eriytymiseen liittyy myös niin sanottu pehmeän

budjettirajoitteen ongelma, joka voi johtaa moraalikatoon ja yhteismaan ongelmiin hyvinvointialueilla. (Viherkenttä 2021, 192–194.) Toistaiseksi hyvinvointialueiden verotusoikeutta ei kuitenkaan ole edistetty.

Hyvinvointialueiden kohdalla rahoituksen ja päätöksenteon eriytyminen avaa mahdollisuuksia päämies-agenttisuhteiden tarkasteluun. Päämies-agenttiongelmalla on keskeinen laskentatoimissa tunnettu käsite, jolla kuvataan omistuksen ja johdon erillisyydestä johtuvia haasteita, jossa päämiehen lukuun toimivalla agentilla voi joissain tilanteissa olla motiivi toimia päämiehen etujen vastaisesti. Samalla tavoin kuin yrityksessä myös julkishallinnollisissa organisaatioissa on mahdollisuus agenttiongelman muodostumiselle, koska julkishallinnollisissa organisaatioissa on yhtä lailla hahmotettavissa päämies-agenttisuhteita. (Jensen & Meckling 2009, 286–287.) Julkishallinnollisissa organisaatioissa on vahvasti läsnä myös tilivelvollisuus, jonka puitteissa toimijat, tai agentit, raportoivat ja tiedottavat tekemisistään ulkoisille sidosryhmille (Schillemans & Busuioc 2015, 193). Julkishallinnossa päämiehen rooli on lopulta demokraattisten rakenteiden ja prosessien kautta johdettavissa kansalaisiin äänestäjinä ja veronmaksajina. Yhdellä tasolla hyvinvointialueiden päämieheksi voidaan taas hahmottaa valtio, koska hyvinvointialueet toteuttavat valtion sille määrittelemiä tehtäviä valtion budjetista maksettavalla rahoituksella, mutta toisaalta hyvinvointialueen päämiehenä voidaan myös nähdä hyvinvointialueen asukkaat, jotka vaaleilla valitsevat aluevaltuuston ja toisaalta toimivat myös hyvinvointialueen palveluiden asiakkaana ja lopulta valtionhallinnon päämiehenä. Päämies-agenttiongelmalla on julkishallinnossa siis vahvasti läsnä, mutta se on luonteeltaan huomattavasti moninaisempi kuin esimerkiksi yksityisessä osakeyhtiössä.

Sisäinen tarkastus on yksi keino päämies-agenttiongelman torjumiseen. Sisäisen tarkastuksen tarpeen on katsottu oleva sitä suurempi, mitä enemmän organisaation johdon ja sidosryhmien välillä on informaation epäsymmetriaa (Sarens & Abdolmohammadi 2011, 15–16). Hyvinvointialueiden toimintaa säätelevään lainsäädäntöön eli lakiin hyvinvointialueesta (2021/611) sisällytettiin 51 §:ään aluehallitukselle velvollisuus järjestää hyvinvointialueella riippumaton sisäinen tarkastus. Tällaista velvollisuutta ei lainsäädännön tasolla ole osoitettu esimerkiksi kunnille, jotka myös Sote-uudistuksen jälkeen muodostavat merkittävän osan Suomen julkisesta taloudesta.

Nykyinen tilanne, jossa on perustettu täysin uudenlaisia organisaatioita, joilla on suuri julkistaloudellinen merkitys, monimutkaiset organisaatorakenteet mahdollisine agenttiongelmineen sekä laissa säädetty velvollisuus järjestää riippumaton sisäinen tarkastus, muodostaa kiinnostavan ja merkityksellisen tutkimusaiheen. Hyvinvointialueisiin kohdistunut tutkimus on tähän mennessä

ollut melko vähäistä ja suomalainen julkishallinnon laskentatoimen ja sisäisen tarkastuksen kirjallisuus on keskittynyt pitkälti kuntien kontekstiin ks. esim. Rönkkö (2019), Ala-aho ym. (2019). Tämän vuoksi on aiheellista tutkia sisäisen tarkastuksen järjestämistapoja myös hyvinvointialueilla.

## 1.2 Tutkielman tavoite ja rajaukset

Tutkielman tavoitteena on selvittää, miten hyvinvointialueilla on järjestetty laissa edellytetty riippumaton sisäinen tarkastus ja miten sisäistä tarkastusta hyödynnetään hyvinvointialueen hallinnossa. Hyvinvointialueiden suuri julkistaloudellinen merkitys muodostaa jo itsessään motiivin tutkia niiden sisäistä tarkastusta. Hyvinvointialueet myös muodostavat kuntia suurempina itsehallinnollisina alueina Suomeen aivan uudenlaisen julkishallinnollisen organisaation. Lisäksi sisäisen tarkastuksen järjestämistä ei ole lain tasolla edellytetty suomalaisessa julkishallinnossa yhtä suoraan kuin hyvinvointialueiden kohdalla.

Tutkielma on rajattu koskemaan nimenomaisesti uusia vuoden 2023 alusta toimintansa aloittaneita hyvinvointialueita. Näin ollen Helsingin kaupunki ja Ahvenanmaan maakunta on jätetty varsinaisen tarkastelun ulkopuolelle, vaikka näiden vastuulla onkin sosiaali- ja terveystalveluiden sekä pelastustoimen järjestäminen alueillaan. Helsingin kaupunkia koskevia kokemuksia kuitenkin välittyy tutkimusaineistoon taustahaastattelun kautta. Hyvinvointialueiden tarkastelussa painottuu hyvinvointialueiden rooli julkisten sosiaali- ja terveystalveluiden tuottajana, vaikka tulee myös muistaa, että pelastustalvelut ovat tärkeä osa hyvinvointialueiden tehtäväkenttää.

Tutkielma on rakennettu kahden tutkimuskysymyksen ympärille:

1. Millaisia tapoja sisäisen tarkastuksen järjestämiseen hyvinvointialueilla on omaksuttu?
2. Miten hyvinvointialueiden hallinnossa hyödynnetään sisäistä tarkastusta?

Vastauksia tutkimuskysymyksiin on kirjallisuuden ja asiakirja-aineiston lisäksi lähdetty hakemaan tutkimushaastatteluiden perustana toimivalla haastattelurungolla (Liite 1), jossa käsitellään sisäisen tarkastuksen järjestämistä ja hyödyntämistä useasta eri kulmasta. Haastattelurunko toimii tässä tutkielmassa perustana aiheen ja tutkimusaineiston käsittelylle ja tuloksia käydään läpi sen rakennetta noudattaen yhdistellen haastatteluaineistoa ja asiakirja-aineistoa. Haastattelurunko sisältää osioita sisäisen tarkastuksen järjestämisestä organisaation, resurssien, ulkoisten talveluiden ja yhteistyön sekä sisäisen tarkastuksen toiminnan suunnittelun näkökulmasta. Vastausta toiseen tutkimuskysymykseen on haettu haastattelurunkoon sisällytetyssä omassa osiossa, joka sisältää

kysymyksiä siitä, miten hyvinvointialueen johto eli lähinnä hyvinvointialuejohtaja ja aluehallitus tosiasiallisesti hyödyntävät sisäistä tarkastusta osana hyvinvointialueen hallintoa ja johtamista. Lisäksi sisäisen tarkastuksen järjestämiseen liittyen haastattelunko sisältää osioita sisäisen tarkastuksen kehittämistä hyvinvointialueilla sekä sisäiseen tarkastukseen kohdistuvasta valvonnasta. Haastattelurungon ulkopuolisena aiheena tarkastellaan myös julkishallintoon sovellettavan asiakirjajulkisuuden vaikutusta sisäiseen tarkastukseen.

Tutkimusotos muodostuu viidestä hyvinvointialueesta, jotka on valikoitu siten, että ne edustavat väestöltään, maantieteeltään, taloudeltaan ja taustaltaan toisistaan poikkeavia hyvinvointialueita, jotta olisi mahdollista saada näkemystä erilaisten olosuhteiden vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen järjestämiseen ja hyödyntämiseen. Helsingin kaupungin ja Ahvenanmaan maakunnan rajaaminen tarkastelun ulkopuolelle on perusteltua, koska molemmat organisaatiot toimivat edelleen samalta pohjalta kuin ennen sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimien järjestämisen uudistamista. Helsingin kaupunki toimii edelleen pääosin kunnallisen lainsäädännön ja vaatimusten piirissä, vaikka valtion rahoitus on myös muuttanut tilannetta aikaisemmasta. Ahvenanmaan maakunta taas toimii Ahvenanmaata koskevan erityissäätelyn piirissä. Koska tarkoituksena on tarkastella nimenomaisesti uudenlaista hyvinvointialueeksi nimettyä julkishallinnon organisaatiota, on näiden kahden erilaiselta pohjalta toimivan organisaation rajaaminen ulos perusteltua.

### **1.3 Metodologia ja metodit**

Metodologian ja metodien valinta on keskeisiä tutkimustyössä tehtäviä päätöksiä. Metodologia ja metodit käsitteinä poikkeavat toisistaan, mutta ne ovat silti kiinteästi linkittyneitä toisiinsa. Metodologia on metodeihin verrattuna selkeästi laajempi ja ylempitasoisempi käsite, jota on kuvattu myös metodien filosofiaksi. (Erikson & Kovalainen 2016, 16–17.) Metodologian voidaan nähdä käsittävän sekä epistemologian eli itse tiedon olemuksen, että ontologian eli olemassaolon olemuksen. Epistemologinen eli tiedon olemukseen liittyvä komponentti on pohjimmiltaan sama metodologiasta riippumatta: todisteiden perusteella pyritään löytämään ”totuus” ja hylkäämään todisteiden kanssa ristiriidassa olevat ehdotukset. (Sapsford 2006, 175–176.) Metodit taas voidaan nähdä käytännönläheisinä keinoina metodologian toteuttamiseen. Metodeilla tarkoitetaan siis käytäntöjä, joilla tuotetaan havaintoja ja sääntöjä, näitä havaintoja voidaan muokata ja tulkita (Alasuutari 1999, 82). Niiden valinta kytkeytyy etenkin metodologiaan ja tutkimuskysymyksiin. Tutkimuskysymykset lopulta sanelevat valittavat metodit. (Eriksson & Kovalainen 2016, 29–30.) Metodit voidaan myös jakaa aineiston keruuseen ja analysointiin liittyviin metodeihin. Aineiston keruuseen liittyviä metodeja ovat esimerkiksi havainnointi tai haastattelu. Aineiston analysointiin

liittyviä metodeja ovat taas esimerkiksi temaattinen tai narratiivinen analyysi. (Eriksson & Kovalainen 2016, 17.)

Neilimo ja Näsi (1980, 26) ovat kuvanneet tutkimusotetta tieteenfilosofian ja tutkimuskäytännön väliseksi sillaksi. Tutkimusote voidaan heidän mukaansa hahmottaa ”ohjeiden piirinä”, jonka avulla tieteenfilosofiaa voidaan soveltaa tutkimuksen käytäntöön. Tässä tutkielmassa hyödynnetään toiminta-analyyttistä tutkimusotetta. Toiminta-analyyttisellä tutkimusotteella kuvataan ymmärtämiseen pyrkivää suuntausta (Neilimo & Näsi 1980, 29). Tutkielmassa pyritään myös kuvaamaan hyvinvointialueilla vallitsevia rakenteita ja prosesseja. Tutkielma edustaa laadullista tutkimusta, jossa hyödynnetään sekä haastatteluaineistoja että kirjallisia aineistoja. Näiden aineistotyyppien hyödyntäminen yhdessä on toki tyypillistä, mutta tavallisesti kirjallinen aineisto toimii enemmänkin haastatteluaineistoa tukevana aineistona (Koskinen ym. 2005, 130). Myös tässä tutkielmassa kirjallisella aineistolla on haastatteluja tukeva tehtävä, koska kirjallinen aineisto koostuu pitkälti asiakirjoista, joiden sisältö tulee osin esille myös haastatteluaineistossa.

Tutkimusotokseen on valikoitu 21:n hyvinvointialueiden joukosta viisi hyvinvointialuetta. Ennen tätä valikointia on käyty läpi kaikkien hyvinvointialueiden sisäisen tarkastuksen toimintaohjeet. Aluehallitusten hyväksymistä sisäisen tarkastuksen toimintaohjeista on mahdollista saada selvyys hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen pääpiirteistä. Otoksen koostamisessa on pyritty valikoimaan toisistaan poikkeavia hyvinvointialueita, jotta olisi mahdollisuus saada näkemys erilaisista tavoista järjestää hyvinvointialueiden sisäinen tarkastus. Otokseen valikoitujen hyvinvointialueiden osalta on tavoiteltu mahdollisuuksien mukaan eroja esimerkiksi väestön, talouden ja väestönkehityksen osalta. Näin on mahdollista tarkastella näiden tekijöiden vaikutusta sisäisen tarkastuksen järjestämistapoihin.

Sopivien hyvinvointialueiden valikoiminen tutkimusotokseen ei kuitenkaan tapahtunut pelkästään sisäisen tarkastuksen toimintaohjeiden perusteella muodostetun kuvan perusteella, vaan otoksen koostamiseen sovellettiin osittain myös lumipallo-otantaa (Snowball Sampling). Lumipallo-otanta on metodi, jossa harvalukuisen otokseen kuuluvia pyydetään identifioimaan lisää muita jäseniä otokseen (Thompson 2012, 161). Tutkimusotos siis muodostuu, kun ihmiset ohjaavat tutkijan toisen sellaisen ihmisen luo, joka on tutkimuksen kannalta kiinnostava (Biernacki & Waldorf 1981, 141). Tässä tutkielmassa lumipallo-otantaa hyödynnettiin siten, että muutamat haastateltavat kertoivat haastattelun yhteydessä, mikä hyvinvointialue olisi heidän mielestään hyvä sisällyttää otokseen ja miksi. Tätä kautta oli mahdollista saada sellaista tietoa otokseen soveltuvista hyvinvointialueista, jonka saaminen muuten olisi ollut hankalaa esimerkiksi pelkän asiakirja-aineiston perusteella.

Haastatteluaineistojen ohella on käyty läpi hyvinvointialueilla laadittua sisäisen tarkastuksen järjestämiseen liittyvää sellaista asiakirja-aineistoa, jota ei julkisuuslain (1999/621) salassapitosäännösten perusteella ole julistettu salaiseksi. Yhdessä haastattelu- ja asiakirja-aineistolla tavoitellaan kattavan kuvan muodostamista otokseen valikoitujen hyvinvointialueiden sisäisen tarkastuksen järjestämistavoista ja organisaatioista. Haastatteluissa nousi esille paljon sellaista organisaation sisäisiä käytänteitä ja taustaa kuvailevaa aineistoa, josta ei olisi pelkkien asiakirjojen perusteella ollut mahdollista saada tietoa.

Tärkeimmän tutkimusaineiston muodostaa haastatteluaineisto, jonka tarkoituksena on selvittää sisäisen tarkastuksen järjestämisen pääpiirteet, tuoda esille syitä hyvinvointialueella valitun sisäisen tarkastuksen järjestämistapojen taustalla sekä selvittää sitä, miten sisäistä tarkastusta on pyritty tai onnistuttu hyödyntämään hyvinvointialueen hallinnossa. Haastateltavaksi on valikoitu hyvinvointialueiden sisäisestä tarkastuksesta vastuussa olevia virkamiehiä. Hyvinvointialueiden edustajien lisäksi on toteutettu taustoittavia haastatteluita ja keskusteluita, joista yksi sisältyy myös tutkimusaineistoon. Nämä hyvinvointialueiden ulkoiset haastattelut tarjoavat merkittävää näkemystä sisäisen tarkastuksen järjestämistapojen arviointiin.

Haastattelut on toteutettu puolistrukturoituina teemahaastatteluina. Puolistrukturoidussa haastattelussa tutkija määrittää haastattelussa käytettävät kysymykset, mutta haastateltava voi vastata kysymyksiin omin sanoin, haastattelurungosta poikkeavassa järjestyksessä tai ehdottaa uusia kysymyksiä (Koskinen ym. 2005, 104). Tässä haastattelutyypissä on tärkeää, että tutkija on perehtynyt hyvin haastattelun aihepiiriin (Eriksson & Kovalainen 2016, 94). Haastatteluja varten laaditussa haastattelurungossa on pyritty laaja-alaisuuteen, jotta olisi mahdollista muodostaa kokonaiskuva sisäisen tarkastuksen järjestämisestä ja hyödyntämisestä. Haastattelutilanteissa haastateltaville on annettu tilaa kertoa laajasti myös varsinaisen haastattelurungon ulkopuolisista asioista, jotka voivat tukea tutkimusta. Haastatteluissa voidaan katsoa olevan elementtejä myös asiantuntijahaastatteluista. Flick (2002, 89) kuvailee asiantuntijahaastattelua erityisenä puolistrukturoidun haastattelun sovelluksena, jossa haastateltava nähdään enemmänkin edustamansa asiantuntijaryhmän edustajana kuin juuri kyseisen tapauksen, tämä tutkielman kohdalla siis hyvinvointialueen, edustajana. Tällaisia elementtejä on löydettävissä etenkin sellaisissa kohdissa haastatteluaineistoa, jossa haastateltava kertoo yleisluontoisemmin esimerkiksi sisäisestä tarkastuksesta tai julkishallinnon tarkastustehtävissä työskentelystä.

Hair (2016, 200) pitää tärkeänä, että haastattelija pystyy luomaan haastattelutilanteessa rentoutuneen ilmapiirin. Useamassa haastattelutilanteessa saavutettiin rentoutunut ilmapiiri, jossa

haastattelu oli ajoittain hyvin keskustelunomaista. Tällaisessakin tilanteessa kuitenkin pyrittiin saamaan vastaukset haastattelurungon kysymyksiin, mutta haastattelun keskustelunomaisuus johti ajoittain myös niin sanottuun rönsyilyyn, joka taas avasi uusia näkökulmia. Paikoin haastattelutyylisiä johtuen osa haastatteluista oli kestoaltaan huomattavan pitkiä ja haastatteluaineiston keräämisen edetessä oli havaittavissa, että haastattelijan tutkielmatyöskentelyn myötä lisääntynyt tietämys aiheesta avasi mahdollisuuksia keskustelemaan haastatteluotteeseen.

#### **1.4 Tutkielman rakenne**

Tutkielma koostuu kuudesta pääluvusta. Pääluvut ovat johdanto, kaksi teorialukua, tutkimusaineiston ja analyysin esittely, tutkimusaineiston käsittely sekä päätösluku johtopäätöksineen. Johdantoluku sisältää johdatuksen aiheeseen, tutkimuskysymykset, tutkielmassa sovellettavat metodit ja metodologian sekä tutkielman rakenteen esittelyn. Ensimmäisessä teorialuvussa käsitellään hyvinvointialueita ja esitellään hyvinvointialueiden taustaa, itsehallintoa, taloutta sekä tarkastus- ja arviointitoiminnan kokonaisuutta. Toisessa teorialuvussa esitellään sisäisen tarkastuksen merkitystä, sääntelykehikkoa, sisäisen tarkastuksen suhdetta muuhun tarkastus- ja arviointitoimintaan, sisäistä tarkastusta julkisella sektorilla sekä esitellään lainsäädäntöön sisältyvä vaatimus järjestää hyvinvointialueen sisäinen tarkastus. Teorialukujen jälkeen neljännessä pääluvussa esitellään tutkimusaineisto. Tämä pääluku sisältää otokseen sisällytettyjen hyvinvointialueiden esittelyt ja perustelut niiden valintaan. Lisäksi esitellään haastateltavat ja käytetty asiakirja-aineisto. Neljäs pääluku sisältää myös osiot aineiston analysoinnista sekä tutkimuseettisistä seikoista. Viidennessä pääluvussa käydään läpi tutkimusaineisto haastattelurungon mukaisessa järjestyksessä jaettuna haastattelurungon osioiden mukaisiin alaotsikoihin. Viimeinen pääluku sisältää johtopäätökset sekä luotettavuuden arvioinnin ja rajoitteet. Viimeisenä tuodaan esille mahdollisuuksia jatkotutkimukselle.

## 2 Hyvinvointialueet

### 2.1 Hyvinvointialueiden tausta

Nykykuotoisten hyvinvointialueiden tausta on löydetävissä pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelmaan vuonna 2015 sisällytetystä maakuntauudistuksesta, jossa valtion aluehallinnon, maakuntien ja kuntien välistä työnjakoa olisi uudistettu. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strategisessa ohjelmassa linjataan hallituksen valmistelevan ratkaisua, jossa sosiaali- ja terveyspalveluiden järjestämisestä vastaisivat kuntia suuremmat itsehallinnolliset alueet, joita olisi yhteensä määrältään enintään 19. (Valtioneuvoston kanslia 29.5.2015, 28). Perustettavat maakunnat olisivat olleet itsehallinnollisia julkisoikeudellisia yhteisöjä, joille olisi lainsäädännössä määrätty tehtäviä. Sosiaali- ja terveyspalveluiden järjestämisvastuu oli suurimmilta osin tarkoituksena siirtää näille uusille itsehallinnollisille maakunnille. Maakuntien hallinto, talouden hoito ja talouden tarkastus olisivat nojanneet kuntalain kaltaisesti maakuntalakiin. Tämä hanke kuitenkin kaatui perustuslaillisiin ongelmiin. (Leppänen ym. 2024, 18–21.)

Varsinainen hyvinvointialueuudistus toteutettiin lopulta pääministeri Antti Rinteen ja pääministeri Sanna Marinin hallitusten hallitusohjelmien perusteella. Antti Rinteen hallituksen hallitusohjelmassa vuodelta 2019 linjataan, että sosiaali- ja terveyspalvelut sekä pelastustoimi siirretään 18:n itsehallinnollisen maakunnan järjestettäväksi (Valtioneuvosto 06.06.2019, 152). Pääministeri Sanna Marinin hallituksen 10.12.2019 julkaistu hallitusohjelma sisälsi edelleen 18:n itsehallinnollisen maakunnan mallin.

Itsehallinnollisten maakuntien sijaan perustettiin lopulta 21 itsehallinnollista hyvinvointialuetta, joiden tehtäväksi osoitettiin sosiaali- ja terveyspalveluiden sekä pelastustoimen järjestäminen. Hyvinvointialueiden jako perustuu pääosin maakuntajakoon, mutta hyvinvointialueuudistus sisälsi Uudenmaan kohdalla erillISRatkaisun, jossa Helsingin kaupunki pitää edelleen itsellään vastuun sosiaali- ja terveyspalveluiden sekä pelastustoimen järjestämisestä niiltä osin, kun tehtäviä ei ole määritelty HUS-yhtymän hoidettavaksi. Hyvinvointialueet on jaettu viiteen yhteistoiminta-alueeseen, joiden sisällä hyvinvointialueet voivat sopia sosiaali- ja terveydenhuollon yhteistyöstä ja työnjaosta. Nämä yhteistoiminta-alueet eivät kuitenkaan muodosta omia oikeushenkilöitään. (Leppänen ym. 2024, 26–28.)

## 2.2 Hyvinvointialueiden itsehallinto, talous ja tarkastus

### 2.2.1 Itsehallinto hyvinvointialueilla

Hyvinvointialueet ovat Suomessa uudenlaisia julkishallinnollisia organisaatiota, koska Suomessa itsehallinnollisia alueita ovat aikaisemmin olleet kunnat, Ahvenanmaan maakunta sekä tietyn saamelaisten kotiseutualueet kieltä ja kulttuuria koskevissa asioissa. Suomen perustuslain (1999/731) 121 §:n 4 momentissa kuitenkin annetaan mahdollisuus säätää lailla itsehallinnosta kuntia suuremmilla alueilla. Perustuslain asettamat edellytykset on täytetty säätämällä laki hyvinvointialueesta (2021/611), jota kyseisen lain 1 §:n mukaisesti sovelletaan hyvinvointialueen hallinnon ja talouden toimintaan, jollei lailla toisin määrätä.

Perustuslakivaliokunta arvioi lausunnossaan PeVL 17/2021 vp hyvinvointialueiden itsehallinnolle asetettavia välttämättömiä perusedellytyksiä. Leppänen ym. (2024, 31) ovat esitelleet perustuslakivaliokunnan lausunnosta seuraavat perusedellytykset: kansanvaltaisuusperiaate, hyvinvointialueen hallinnon erillisuus valtionhallinnosta, vaatimus säätää lailla hyvinvointialueen tehtävistä sekä vaatimus säätää lailla hyvinvointialueen hallinnon yleisistä perusteista.

Kansanvaltaisuuden perusedellytyksen täyttymiseksi hyvinvointialueen ylimmäksi päättäväksi elimeksi on määritelty aluevaltuusto, jonka kokoonpanon valitsevat hyvinvointialueen asukkaat yleisellä ja yhtäläisellä äänioikeudella aluevaaleissa, jotka hyvinvointialuelain (2021/611) 23 §:n mukaisesti järjestetään välittöminä, salaisina ja suhteellisina. Lisäksi kyseisen lain 30 §:ssä säädetään hyvinvointialueen jäsenen aloiteoikeudesta hyvinvointialueen toimintaa koskevissa asioissa sekä palvelun käyttäjän oikeudesta tehdä kyseistä hyvinvointialueen palvelua koskevassa asiassa aloitteita. Lisäksi kyseisen lain 31 §:n mukaisesti aluevaltuuston päätöksellä voidaan järjestää hyvinvointialueen toimivaltaan kuuluvasta asiasta neuvoa-antava kansanäänestys. Aloitteen tällaisen kansanäänestyksen järjestämisestä voi esittää myös hyvinvointialueen asukkaista koostuva joukko, joka edustaa vähintään kolmea prosenttia hyvinvointialueen 15 vuotta täyttäneestä väestöstä. Kansanäänestyksen järjestämisestä tällaisen aloitteen pohjalta päättää aluevaltuusto. Hallituksen esityksen (HE 241/2020 vp, 359) mukaan aloiteoikeudella ja hyvinvointialueen kansanäänestyksen myötä kuntalakiin sisältyvät osallistumisen oikeudet säilyisivät ennallaan myös tehtävien siirtyessä hyvinvointialueiden hoidettavaksi. Näin siis kansanvaltaisuusperiaatetta on turvattu hyvinvointialuetta koskevassa lainsäädännössä useammalla eri keinolla.

Hyvinvointialueiden itsehallinto kuitenkin poikkeaa kuntien itsehallinnosta. Niemivuo (2022, 261) on määritellyt kuntien itsehallinnon keskeisiksi periaatteiksi kuntalaisen oikeuden valita kunnan ylin päättävä toimielin, kunnan yleisen toimialan ja kunnan tietyn riippumattomuuden valtiosta sekä

kunnan verotusoikeuden. Niemivuon mukaan hyvinvointialueiden kohdalla näistä toteutuu vain ensimmäisenä mainittu eli kansanvaltaisuus, joka on toteutettu vaaleilla valittavana aluevaltuustona. Kunnan yleisellä toimialalla tarkoitetaan kuntalain (2015/510) 7.1 §:ssä kunnalle säädettyä mahdollisuutta ottaa itselleen myös muita tehtäviä kuin siltä lainsäädännössä edellytetään. Tällaisia voivat olla esimerkiksi kulttuuripalvelut tai julkinen liikenne. Hyvinvointialueille ei ole määritelty yleistä toimialaa, vaan hyvinvointialuelain (2021/611) 6.1 §:n mukaan hyvinvointialue voi lakisääteisten tehtäviensä lisäksi ottaa hoidettavakseen sellaisia tehtäviä, jotka tukevat lakisääteisten tehtävien toteuttamista, mikäli tällaiset tehtävät eivät laajuudeltaan vaaranna hyvinvointialueen lakisääteisten tehtävien hoitamista. Näin ollen hyvinvointialueilla ei ole samanlaista yleistä toimialaa kuin kunnilla. Mäenpää (2023, 1216) nostaa hyvinvointialueiden yleisen toimialan suppeuden keskeiseksi syyksi sen, että hyvinvointialueiden rahoituksen perustana on miltei kokonaan valtion rahoitus. Hyvinvointialueille ei ole myöskään annettu verotusoikeutta tai mahdollisuutta ottaa pitkäaikaista velkaa palveluidensa tuottamiseen, joten niiden taloudellinen itsenäisyys valtiosta ei ole samalla tasolla kuin kunnilla.

## 2.2.2 Hyvinvointialueiden talous

Hyvinvointialueet rahoittavat toimintaansa valtion rahoituksella sekä perimällä asiakasmaksuja. Hyvinvointialueilla voi olla myös muita tuloja, mutta hyvinvointialueella ei ole verotusoikeutta tai mahdollisuutta ottaa pitkäaikaista velkaa palveluiden tuottamiseen. Hyvinvointialue voi rahoittaa investointeja lainarahalla vain valtioneuvoston hyväksymän lainanottovaltuuden antamissa puitteissa. (Leppänen ym. 2024, 507.) Hyvinvointialueiden rahoituksen perusteista säädetään laissa hyvinvointialueiden rahoituksesta (2021/617), jonka 2 luku sisältää säännökset valtion rahoituksen periaatteista. Valtion rahoitukseen vaikuttavat useat tekijät kuten hyvinvointialueen asukasmäärä ja -tiheys, sosiaali- ja terveydenhuollon palvelutarve, yliopistosairaalan sijaitseminen hyvinvointialueella sekä esimerkiksi pelastustoimen riskitekijät. 4 §:n mukaisesti hyvinvointialueella on mahdollisuus päättää, miten se kohdentaa valtiolta saamansa rahoituksen tehtäviensä hoitamiseen. 6 §:n mukaan valtion myöntämän rahoituksen taso perustuu edellisen vuoden laskennallisiin kustannuksiin hyvinvointialueilla, joihin lisätään korotuksia muun muassa tehtäviin tulleiden muutosten tai kustannustason muutosten perusteella. Koska hyvinvointialueella ei ole verotusoikeutta tai mahdollisuutta rahoittaa palveluiden tuottamista velalla, joilla se voisi tarpeen tullessa kasvattaa tulojaan, on hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain 11 §:ssä säädetty hyvinvointialueen oikeudesta saada valtiolta tarpeellista lisärahoitusta sosiaali-terveyspalveluiden sekä pelastustoimen palveluiden turvaamiseksi. Edellytyksenä lisärahoitukselle on, että rahoituksen taso ilman lisärahoitusta vaarantaisi perustuslaissa tarkoitettujen riittävien

sosiaali- ja terveyspalveluiden sekä perusoikeuksiin liittyvien pelastustoimen palveluiden järjestämisen.

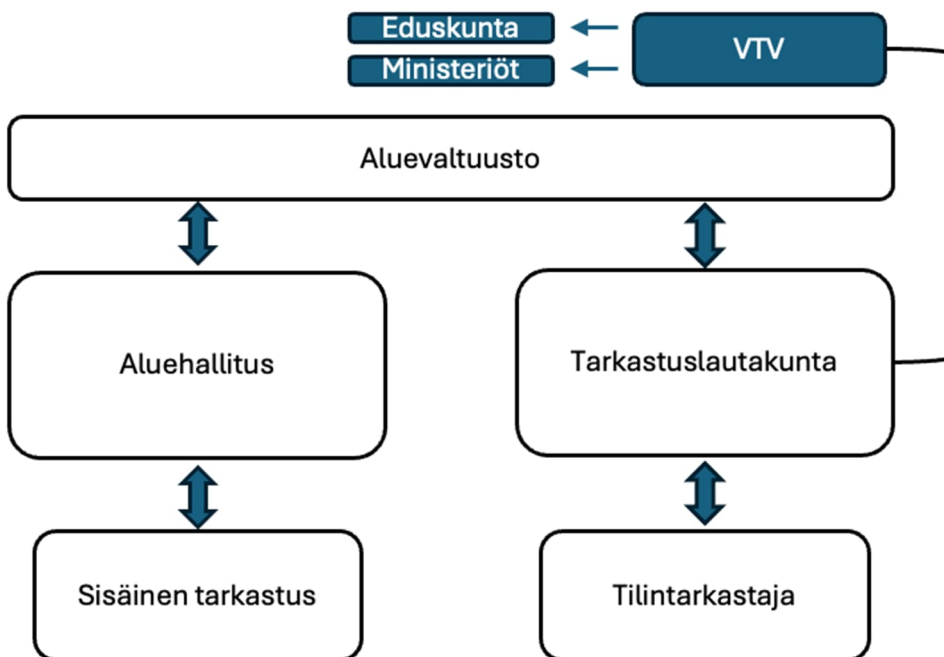
Tärkein väline hyvinvointialueen talouden ohjauksessa on aluevaltuuston hyväksymä talousarvio. Vastuu talousarvion valmistelusta on aluehallituksella sekä hyvinvointialueen toimielimillä omilla tehtäväalueillaan. Yhdessä talousarvion kanssa valmistellaan ja hyväksytään kolmen tai useamman vuoden taloussuunnitelma, josta talousarvio muodostaa ensimmäisen vuoden. Taloussuunnitelma palvelee hyvinvointialueen talouden pitkäjärjenteistä suunnittelua, sisältää toiminnan ja talouden tavoitteet sekä toteuttaa hyvinvointialuestrategiaa. Lisäksi sillä on myös rooli hyvinvointialueen talouden tasapainottamisessa. (Leppänen ym. 2024, 551.) Talousarviosta ja -suunnitelmasta säädetään hyvinvointialuelain 115 §:ssä, jonka mukaan aluevaltuuston on hyväksyttävä seuraavan kalenterivuoden talousarvio edeltävän vuoden loppuun mennessä. Taloussuunnitelman laatimista ohjataan 115 §:ssä siten, että hyvinvointialueen talouden on oltava taloussuunnitelmassa ylijäämäinen tai tasapainossa sillä hetkellä hyväksyttävää talousarviovuotta seuraavan vuoden aikana. Myös hyvinvointialueen taseeseen muodostunut alijäämä tulee olla katettuna kahdessa vuodessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta laskettuna. Samaa määräaikaa sovelletaan myös talousarvion laadintavuoden ja sen jälkeiseen alijäämään. Lainsäädäntö siis asettaa selkeitä rajoituksia hyvinvointialueen talouden alijäämille sekä toisaalta myös vaatimukset hyvinvointialueen tehtäville. Lisäksi hyvinvointialueen mahdollisuudet vaikuttaa omaan rahoitukseensa ovat hyvin rajalliset. Leppänen ym. (2024, 564–566) mukaan taloussuunnitelma sitoo toiminnallisesti ja poliittisesti eli toimielinten ja viranhaltijoiden on hyvinvointialueella toimittava siten, että se mahdollistaa taloussuunnitelman mukaisen toiminnan. Talousarvion sitovuus nousee hyvinvointialuelain 115 §:n 5 momentin mukaisesta velvollisuudesta noudattaa talousarviota hyvinvointialueen toiminnassa ja taloudenhoidossa, joten määrärahan ylittäminen taikka tuloarvioiden tai toiminnallisten tavoitteiden saavuttamatta jättäminen voivat olla virkavastuun peruste. Aluevaltuuston päätöksellä on mahdollista muuttaa talousarviota. Tällöin tulee myös kuvata muutoksen hyvinvointialueen kokonaistalouteen sekä toiminnallisiin tavoitteisiin, joihin on tarvittaessa tehtävä myös muutoksia. (Leppänen ym. 2024, 554.)

Hyvinvointialuelain (2021/611) 120 §:ssä säädetään hyvinvointialueella olevan velvollisuus tuottaa tietoja sen taloudesta ja toiminnasta, sen toiminnan sekä talouden ohjausta, johtamista ja seuranta varten. Yksityiskohtaista sääntelyä tämän velvollisuuden täyttämistä koskien ei hyvinvointialuelaisa ole, mutta säännöksestä on johdettavissa, että hyvinvointialueella täytyy olla järjestettynä riittävät toiminnot talouden seuraamiseen, raportointiin ja ohjaukseen. 116 §:ssä määritellään hyvinvointialueen kirjanpitovelvollisuus ja mahdollisuus antaa valtioneuvoston

asetuksella tarkempaa sääntelyä hyvinvointialueen tilinpäätöksen sisällöstä. Valtioneuvoston asetuksessa hyvinvointialueen tilinpäätöksestä estettävistä tiedoista (2021/729) on määritelty esimerkiksi tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman kaavat sekä säännökset tilinpäätöksen liitetiedoista.

### 2.2.3 Hyvinvointialueiden tarkastus- ja arviointitoiminnan kokonaisuus

Hyvinvointialuelaki (2021/611) määrittelee hyvinvointialueella olevan kolme eri tarkastus- ja arviointitoimijaa: 125 §:ssä säädetty tarkastuslautakunta, 126 §:ssä säädetty tilintarkastus sekä 51 §:ssä säädetty sisäinen tarkastus. Lisäksi valtionalouden tarkastusvirastosta annetun lain (2000/672) 2 §:ssä säädetään Valtionhallinnon tarkastusviraston (VTV) oikeudesta tarkastaa hyvinvointialueiden ja hyvinvointialuekonserneihin kuuluvien yhteisöjen ja säätiöiden taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtiolta saadun rahoituksen osalta myös sellaisia muita yhteisöjä, säätiöitä tai laitoksia, joissa hyvinvointialue yksin tai yhdessä muiden hyvinvointialueiden, valtion tai kuntien kanssa käyttää määräysvaltaa.



Kuvio 1. Hyvinvointialueen lakisäätteiset tarkastus- ja arviointitoimijat sekä niiden suhde hyvinvointialueen toimielimiin (Mukaiillen Valtionhallinnon tarkastusvirasto 14.10.2021).

Hyvinvointialuelain 125 §:n mukaisesti aluevaltuusto asettaa tarkastuslautakunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen sekä arvioinnin järjestämistä varten. Tarkastuslautakunnan tehtäviksi on

määritelty esimerkiksi hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien asioiden valmistelu aluevaltuustolle, hyvinvointialueen ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta huolehtiminen sekä talouden tasapainotuksen arviointi tilikauden aikana. Sen päätehtäväksi voidaan kuitenkin määrittää aluevaltuuston hyvinvointialueelle ja hyvinvointialuekonsernille asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteuttamisen arvioiminen sekä toiminnan tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arvioiminen. (Leppänen ym. 2024, 646–647.)

Hyvinvointialuelain 126 §:n mukaan aluevaltuuston valitsee tilintarkastusyhteisön hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Valittavan tilintarkastusyhteisön on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja, jolla yhdessä tilintarkastusyhteisön kanssa tulee olla edellytykset riittävän laajan ja riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Myös aluevaltuuston ja tarkastuslautakunnan on osaltaan varmistettava, että riittävän laajan tilintarkastuksen toteuttamisen edellytykset on huomioitu jo tarjouspyynnöissä ja sopimuksissa tilintarkastuspalveluita koskien. Tilintarkastajana ei myöskään saa toimia henkilö, joka on vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Hyvinvointialueen tilintarkastajan tehtävänä on 127 §:n mukaisesti tarkastaa, onko hyvinvointialueen hallintoa hoidettua aluehallinnon päätösten ja lain mukaisesti, antavatko tilinpäätösasiakirjat hyvinvointialueen ja hyvinvointialuekonsernin osalta oikean ja riittävän kuvan määräysten mukaisesti, ovatko annetut tiedot hyvinvointialueen rahoituksen perusteista oikeita sekä onko hyvinvointialueella järjestetty asianmukaisesti sisäisen valvonta, sisäinen tarkastus ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta. Hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toiminnon toimivuuden tarkastaminen sisältyy tilintarkastukseen. Tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen aluevaltuustolle, tilintarkastusmuistion aluehallitukselle sekä tilintarkastuspöytäkirjan aluehallitukselle ja tarkastuslautakunnalle (Leppänen ym. 651–655.)

Hyvinvointialuelain 51 §:n mukaan aluehallituksen tulee järjestää hyvinvointialueen riippumaton sisäinen tarkastus. Sisäisen tarkastuksen järjestämisvastuuta käsitellään tarkemmin alaluvussa 3.4.2.

### **2.3 Hyvinvointialueen toimielimet ja organisaatio**

Hyvinvointialuelain (2021/611) 35 §:n mukaan hyvinvointialueella tulee olla aluevaltuusto, aluehallitus sekä tarkastuslautakunta. Lisäksi on asetettu vaatimuksia kaksikielisten hyvinvointialueiden toimielimille.

### 2.3.1 Aluevaltuusto

Suorilla aluevaaleilla neljän vuoden toimikaudeksi valittava aluevaltuusto on hyvinvointialueen ylin päättävä elin. Aluevaltuustolla on hyvinvointialueen tehtävänaloilla myös yleinen toimivalta eli sillä on asiassa päätösvalta, jos toimivaltaa ei ole siirretty muulle hyvinvointialueen viranomaiselle aluevaltuuston päätöksellä. Hyvinvointialuelain (2021/611) 96 §:n mukaan aluevaltuusto voi hallintosäännössä jakaa päätösvaltaa muille hyvinvointialueen toimielimille, aluevaltuustolle, hyvinvointialueen liikelaitoksen johtokunnalle sekä luottamushenkilöille ja viranhaltijoille siinä määrin, kun toimivaltaa ei ole laissa määritelty juuri tietyille toimielimelle. Hyvinvointialueen tärkeimmät päätökset kuuluvat aluevaltuustolle. Tällaisina voidaan mainita esimerkiksi hyvinvointialueen hallintostrategiasta, tilintarkastajien valinnasta, tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista ja hyvinvointialuestrategiasta päättäminen. (Leppänen ym. 2024, 318–321.)

Aluevaltuustoon valitaan aluevaaleilla neljän vuoden toimikaudeksi hyvinvointialueen asukasmäärästä riippuen 59–89 valtuutettua hyvinvointialuelain (2021/611) 24 §:n mukaisesti. Aluevaalien vaalipiiri koostuu hyvinvointialueesta ja äänioikeus on viimeistään vaalipäivänä 18 vuotta täyttäneellä henkilöllä hyvinvointialuelain 28 §:ssä määritellyin edellytyksin. Aluevaalit järjestetään vaalivaltaan suhteellisena ja avoimena listavaalina samaan tapaan kuin kuntavaalit. (Leppänen ym. 2024, 318–320.) Hyvinvointialuelain 23 §:n mukaisesti vaalit toimitetaan välittöminä ja salaisina ja niissä kaikilla äänioikeutetuilla on yhtäläinen äänioikeus.

Aluevaltuuston tehtäviin kuuluu myös hyvinvointialueen hallintosäännöstä päättäminen. Hallintosäännön tulee hyvinvointialuelain (2021/611) 95 §:n mukaisesti sisältää tarpeelliset määräykset koskien hallinnon ja toiminnan järjestämistä kuten toimielimiä ja johtamista, taloudenhoitoa, hallinnon ja talouden tarkistusta, sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa sekä henkilöstöorganisaatiota. Hallintosäännön tulee sisältää tarpeelliset määräykset päätöksenteko- ja hallintomenettelyyn liittyvistä asioista kuten toimivallan siirtämisestä, esittelystä, pöytäkirjan laatimisesta, tarkastamisesta ja tiedoksi antamisesta sekä aluehallituksen edustajan ja hyvinvointialuejohtajan läsnäolosta ja puheoikeudesta muiden toimielinten kokouksissa. Kolmas hallintosäännössä käsiteltävä osa-alue on aluevaltuuston toimintaan liittyvät asiat kuten kokousmenettely, kokouksiin osallistuminen ja kokouskutsun lähettämisestä sekä valtuutettujen valtuustotyöskentelyä varten muodostamat valtuustoryhmät.

### 2.3.2 Aluehallitus

Hyvinvointialueen toimintaa, hallintoa ja taloutta sekä aluevaltuuston päätösten valmistelua ja toteuttamista johtaa aluevaltuuston asettama aluehallitus. Aluehallituksen tehtäviksi on määritelty esimerkiksi vastuu hyvinvointialueen hallinnosta ja taloudenhoidosta, vastuu hyvinvointialueen toiminnan yhteensovittamisesta sekä aluevaltuuston päätösten valmistelusta, laillisuuden valvonnasta ja täytäntöönpanosta. Aluehallitus vastaa myös esimerkiksi omistajanohjauksesta. (Leppänen ym. 2024, 331–334.) Hyvinvointialuelaisa on määritetty aluehallitukselle useita tehtäviä, joista tämän tutkielman kannalta keskeisimpänä voidaan pitää hyvinvointialuelain 43 §:ssä ja 51 §:ssä säädettyä vastuuta järjestää ja huolehtia hyvinvointialueen sisäisestä tarkastuksesta.

Mäenpään (2023, 1223) mukaan hallituksella on itsehallintoyhteisöjen kuten kuntien ja hyvinvointialueiden hallinnossa keskeinen ja vahva asema, joka perustuu päätöksenteon valmisteluun ja päätöksentekoon kohdistuvaan ohjaus- ja valvontavaltaan sekä siihen, että hallitus valmistelee asiat valtuuston päätettäväksi ja huolehtii päätösten toteuttamisesta.

### 2.3.3 Hyvinvointialuejohtaja

Hyvinvointialuelain 45 §:ssä säädetään myös aluehallituksen alaisuudessa toimivasta hyvinvointialuejohtajasta, jonka aluevaltuusto valitsee. Hyvinvointialuejohtajan tehtäviä määrittelee sekä hyvinvointialuelaki (2021/611) että hyvinvointialueen hallintosääntö, jossa usein määrätään esimerkiksi siitä, että hyvinvointialuejohtaja toimii aluehallituksen esittelijänä. Muita hyvinvointialuejohtajalle määriteltyjä tehtäviä voivat olla esimerkiksi vastuu hyvinvointialueen kehittämisestä, aluehallituksen määräämien viranhaltijoiden esihenkilönä toimiminen sekä hallinnon, taloudenhoidon, valvonnan, ohjauksen, viestinnän johtaminen ja kehittäminen. (Leppänen ym. 2024, 354–355.)

Hyvinvointijohtaja toimii virkasuhteessa hyvinvointialueeseen ja voi olla nimitettynä virkaan toistaiseksi tai määräajaksi. Jos hyvinvointialuejohtajan toimikausi on määräaikainen, toimikauden tulisi lähtökohtaisesti olla aluevaltuuston nelivuotiskautta pidempi. Aluehallituksen puheenjohtajan edustaessa poliittista johtoa edustaa hyvinvointialuejohtaja virassa olevaa ammattijohtoa. Hyvinvointialuejohtajalla on laaja tiedonsaantioikeus ja oikeus käyttää puhevaltaa myös aluehallituksen puolesta. Tarkemmista johtamisen edellytyksistä ja tarkemmasta työnjaosta hyvinvointialuejohtajan ja aluehallituksen puheenjohtajan välillä sovitaan hyvinvointialuelain (2021/266) 46 §:ssä edellytetyllä johtajasopimuksella (Niemi 2022, 340–341.)

Hyvinvointialuejohtaja voidaan siis katsoa edustavan hyvinvointialueen toimivaa johtoa, joka virassa olevana ammattijohtajana eroa selvästi hyvinvointialueen poliittisesta luottamushenkilöihin perustusvasta johdosta eli käytännössä aluehallituksesta. Mäenpää (2023, 1224) samastaa hyvinvointialueenjohtajan aseman samankaltaiseksi kuin kunnanjohtajalla. Näin ollen puhuttaessa hyvinvointialueen toimivasta johdosta viitataan ensisijaisesti hyvinvointialuejohtajaan.

#### 2.3.4 Hyvinvointialuekonserni

Hyvinvointialuelain 4 §:n mukaan yhteisö, jossa hyvinvointialueella on kirjanpitolaissa (1997/1336) tarkoitettu määräysvalta, on hyvinvointialueen tytäryhteisö. Hyvinvointialueesta yhdessä tytäryhteisöjensä kanssa muodostuu hyvinvointialuekonserni. Hyvinvointialuekonserni muodostaa johtamiskokonaisuuden, jolla on taloudellinen, toiminnallinen, juridinen ja rahoituksellinen ulottuvuus. Määritelmältään hyvinvointialuekonserni vastaa sitä konsernin käsitettä, joka on vakiintunut myös yritysten kohdalla. Konsernimalliin järjestäytymisen motiiveina on yleensä muun muassa pyrkimys optimoida hyvinvointialueen palvelutuotantoa ja tukipalveluita sekä vahvistamaa strategisia ja rahoituksellisia tavoitteita hyvinvointialueella. Hyvinvointikonserni voi olla järjestetty keskitettynä, hajautettuna tai koordinoitusti hajautettuna ja niissä omaksutut ohjausvälineet ja johtamismallit perustuvat hyvinvointialueen strategiaan valintoihin. (Leppänen ym. 2024, 235–237.)

## 3 Sisäinen tarkastus

### 3.1 Sisäisen tarkastuksen merkitys ja tavoitteet

#### 3.1.1 Sisäisen tarkastuksen määritelmä

Sisäisten tarkastajien kansainvälinen ammatillinen yhdistys The Institute of Internal Auditors (jatkossa IIA) laatii sisäistä tarkastusta koskevan ammatillisen ohjeistuksen. Tammikuuhun 2025 asti voimassa ollut ammatillinen viitekehys sisälsi sitovan sisäisen tarkastuksen määritelmän. Sittemmin uusi ammatillinen viitekehys on otettu käyttöön 9.1.2025. Uusi viitekehys ei sisällä sisäisen tarkastuksen määritelmää sitovana osana, mutta edellisen viitekehysten sisältämä määritelmä on edelleen relevantti tarkasteltaessa sitä, mitä sisäinen tarkastus itsessään on. Määritelmä oli vuoden 2017 ammatillisessa viitekehyksessä seuraava:

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 tuloksellisuuden arviointiin ja kehittämiseen. (IIA:n verkkosivut)

Pickett (2011, 131–134) on analysoinut sisäisen tarkastuksen määritelmän elementtejä seuraavasti: Sisäinen tarkastus terminä itsessään viittaa nimenomaisesti organisaation sisäiseen toimintaan, mikä alleviivaa eroa ulkoisen tarkastuksen toimintoihin. Riippumattomuus ja objektiivisyys ovat sellaisia fundamentaalisia piirteitä sisäiselle tarkastukselle, joiden puuttuminen tekee toimivan sisäisen tarkastuksen järjestämisen mahdottomaksi. Arviointi- varmistus- ja konsultointipalveluiden mainitseminen nostaa Pickettin mukaan konsultoinnin roolia aikaisempaa merkittävämmäksi. Toiminta-sana itsessään viittaa sisäisen tarkastuksen rooliin aktiivisena palveluja tarjoavana toimintona, jolle on määritelty henkilöstö, budjetti ja vastuhenkilö. Sisäisen tarkastuksen on luotava lisäarvoa koko organisaatiolle, eikä toimia pelkästään omien tavoitteidensa eteen. Organisaation toiminnan parantaminen korostaa sisäisen tarkastuksen toimintojen merkitystä myös toiminnan kehittäjänä. Tukeminen organisaation tavoitteiden saavuttamisessa kytkee sisäisen tarkastuksen laajemmin osaksi corporate governancea ja sen tavoitteita. Järjestämällisellä lähestymistavalla viitataan siihen, että sisäisen tarkastuksen taustalla vaikuttavat selkeät ammattistandardit. Tuloksellisuudella viitataan sisäisen tarkastuksen kiinteään yhteyteen organisaation johtamiseen ja siihen, että sisäisessä tarkastuksessa on myös ymmärrettävä organisaation johdon tarpeet. Arviointi ja kehittäminen korostavat edelleen jo aikaisemmin esille tullutta sisäisen tarkastuksen kehittämistehtävää organisaation sisällä.

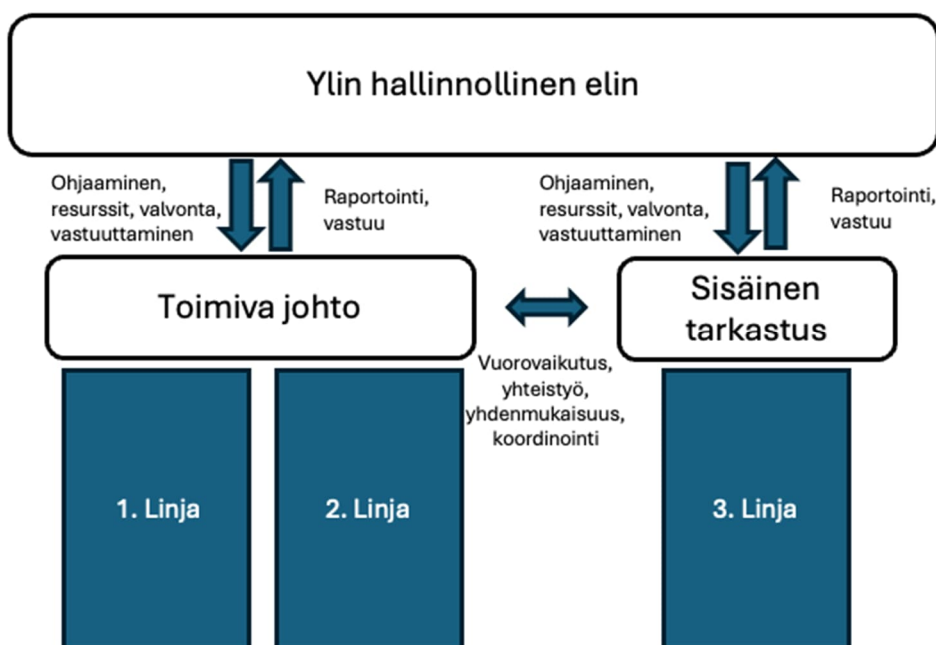
### 3.1.2 Sisäisen tarkastuksen merkitys ja muu tarkastus- ja arviointitoiminta

Sisäinen tarkastus voidaan siis käsittää organisaation johdon tukitoimintona, joka varmistuksen ja arvioinnin lisäksi tarjoaa myös organisaation sisäisiä konsultointipalveluita. Sisäinen tarkastus voidaankin käsittää tärkeäksi osaksi organisaation hallintojärjestelmää ja corporate governancea (Coram ym. 2018, 546). Sisäisen tarkastuksen toiminnoille on tyypillistä, että ne ylittävät organisaation sisäiset rajat, mikä tekee siitä melkein pä ainoan toimijan, joka voi muodostaa kokonaiskuvan organisaation riskeistä (Jóhannesdóttir ym. 2018, 37). Drašček (2024, 18) näkee sisäisellä tarkastuksella tehtävän organisaation integriteetin eli rehellisyyden ja eheyden valvojana sekä organisaation julkisen luotettavuuden takaajana. Holopainen ym. (2010, 87) pitävät ammattitaitoista sisäistä tarkastusta hallituksen tai sitä vastaavan muun ylimmän vastuullisen elimen merkittävänä työväliseinä arvioitaessa ja kehitettäessä johtamis- ja hallintojärjestelmää, riskienhallinta ja valvontaa sekä kuvaavat sisäisen tarkastuksen edistävän organisaation toimintavarmuutta. Eulerich ja Eulerich (2020, 89) kuvaavat sisäisen tarkastuksen organisaatiolle tuottaman arvion olevan moniulotteista. Heidän mukaansa arvo muodostuu etenkin organisaation mahdollisuudesta välttää riskien vaikutuksia, optimoida toimintaa sekä vahvistaa organisaation integriteettiä.

Verrattuna ulkoista tarkastusta edustavaan tilintarkastukseen sisäisen tarkastuksen rooli on paljon monipuolisempi ja ulottuu organisaation sisällä pelkkää taloudellista tarkastelua pidemmälle käsittäen organisaation riskienhallintaa, ohjausta ja hallinnon prosesseja. (Raiborn ym. 2017, 12). Tilintarkastuksen lisäksi organisaatioihin voi kohdistua monenlaista muuta tarkastus- ja valvontatoimintaa. Tällaisia ovat esimerkiksi valvonta laatuauditointien kautta, joissa tarkastetaan, miten organisaation laatujärjestelmät täyttävät jossain standardissa asetetut kriteerit. Laatuauditointeja voivat järjestää organisaation oma henkilöstö, asiakkaat tai tarkastuspalveluita tarjoavat erilliset organisaatiot. Compliance-tarkastuksissa tarkastetaan yleensä erilaisten lakien, toimintaohjeiden tai standardien noudattamista. Tarkastajana voi olla esimerkiksi valvova viranomaisena tai organisaation sisäinen compliance-toiminta. Julkishallintoon kohdistuu tarkastuksia myös esimerkiksi virastojen ja ministeriöiden toimesta. Tällaiset julkishallinnon tarkastukset voivat kohdistua esimerkiksi talouteen tai hallintoon, mutta tarkastuksen kohteena voi olla myös jonkin toimijalle kohdistetun ohjeen tai suunnitelman noudattaminen. (Niemi, 2018, 15–17.)

### 3.1.3 IIA:n kolmen linjan malli

Kolmen puolustuslinjan malli on riskienhallinnassa omaksuttu malli, josta myös IIA on laatinut oman versionsa, jota nimitetään IIA:n kolmen linjan malliksi (The IIA's Three Lines Model). IIA:n kolmen linjan mallin taustalla on IIA:n eurooppalaisten jäsenyhdistysten kattojärjestö ECIIA:n eli European Confederation of Institutes of Internal Auditing sekä eurooppalaisten riskienhallinnan yhdistysten kattojärjestö FERMA eli Federation of European Risk Management Associations, jotka esittelivät mallin alun perin julkaisussaan Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41 vuonna 2010. IIA julkaisi oman kolmen linjan mallinsa vuonna 2013. Seidenfuss ym. (2023, 3–4) mukaan mallin laatijat näkivät riskienhallinnan ja kontrollijärjestelmien sirpaloituneen eripuolille organisaatioita, joten kolmen linjan mallin tavoitteeksi määriteltiin eri riskienhallinnan toimijoiden koordinoiminen ja toimiminen ohjeistuksena erilaisten vastuiden jakamiseen organisaatioiden eri toimijoiden välillä. IIA:n kolmen linjan mallin johdannossa mallin kuvataan toimivan organisaation apuna sellaisten rakenteiden ja prosessien tunnistamiseen, ”jotka tukevat tavoitteiden saavuttamista ja mahdollistavat vahvan hallinto- ja johtamisjärjestelmän sekä riskienhallinnan (IIA:n kolmen linjan mallin suomennos). IIA:n kolmen linjan mallista tuli julkaisunsa jälkeen yleisin vertailukohta riskienhallinnan vastuiden jakamiseen organisaatioiden eri toimijoiden välillä. Mallin pääasiallisena hyötynä pidetään sitä, että se mahdollistaa riskienhallinnan vastuiden koordinoimisen tavalla, joka on tehokas ja vaikuttava, kunhan roolit ja vastuut viestitään selkeästi organisaation sisällä. (Arndorfer & Minto 2015, 4–5.)



Kuvio 2. IIA:n kolmen linjan mallin toimijat ja roolit (Mukaiillen IIA:n kolmen linjan mallin suomennos).

IIA:n kolmen linjan malli tunnistaa organisaatiossa neljä avainroolia: ylin hallinnollinen elin, toimiva johto, sisäinen tarkastus sekä ulkoiset arviointi- ja varmistuspalveluiden tarjoajat, joita Niemen (2018, 332) mukaan joskus yhdessä viranomaisvalvonnan kanssa saatetaan kutsua neljänneksi ja viidenneksi linjaksi. Ylimmän hallinnollisen elimen tehtäväksi on mallissa määritelty vastuu valvonnan järjestämisestä ja rooliksi ”rehellisyys, johtajuus ja läpinäkyvyys”. Ylin hallinnollinen elin toimii kolmen linjan yläpuolella ja ensimmäisen, toisen ja kolmannen linjan rooleja toteutetaan sen alapuolella toimivan johdon ja sisäisen tarkastuksen tasolla. Ylimmän hallinnollisen elimen tehtäviin kuuluu riskienhallinnan näkökulmasta esimerkiksi hallinnollisten rakenteiden ja menettelyiden järjestäminen, lainsäädännön, viranomaismääräysten ja eettisten periaatteiden noudattamisen valvominen, resurssien varmistaminen ja johdon vastuuttaminen organisaation tavoitteiden saavuttamiseksi sekä riippumattoman, objektiivisen ja ammattitaitoisen sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestäminen ja sen toiminnan valvominen. Hyvinvointialueiden kontekstissa tällaiseksi ylimmäksi hallinnolliseksi elimeksi voidaan hahmottaa aluehallitus, jolle samankaltaisia vastuuta on määritelty. Ylintä päätösvaltaa hyvinvointialueella käyttävä aluevaltuusto taas edustaa kolmen linjan mallissa sidosryhmää, jolle ylin hallinnollinen elin on vastuussa organisaation valvonnassa.

Toimivalle johdolle on IIA:n kolmen linjan mallissa määritelty tehtäväksi toimia organisaation tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimivalle johdolle on määritelty ensimmäisen linjan rooleja, jotka liittyvät tuotteiden tai palveluiden tuottamiseen ja riskienhallintaan sekä toisen linjan rooleja, jotka liittyvät asiantuntemukseen, valvontaan, tukeen ja riskeihin. Ensimmäisen linjan roolit ovat kytköksissä suoraan palveluiden tai tuotteiden tuottamiseen asiakkaille, kun taas toisen linjan roolit ovat tukevia rooleja. Ensimmäisessä linjassa toimivan johdon vastuuna on siis tunnistaa ja arvioida riskejä sekä toteuttaa päivittäisessä toiminnassaan tarvittavia riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan toimenpiteitä. (Niemi 2018, 331.)

Toisen linjan rooleiksi Niemi (2018, 331) kuvaa ylimmän johdon muodostamille kontrollifunktioille annetut tehtävät, joiden tarkoituksena on varmentaa ensimmäisen linjan toimintaa. Tällaisia ovat riskienhallinnasta ja compliancesta vastaavat organisaation toiminnot. IIA:n kolmen linjan mallissa toiselle linjalle on määritelty tehtäväksi tarjota raportteja ja analyyskejä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tuloksellisuudesta ja riittävydestä. Toisen linjan tehtäväksi on myös määritelty riskienhallinnan käytäntöjen toteuttaminen, kehittäminen ja jatkuva parantaminen.

Kolmen linjan mallissa sisäiselle tarkastukselle on määritelty kolmannen linjan rooli riippumattoman arvioinnin ja varmistuksen toteuttajana. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on siis jo edellä kuvatulla tavalla objektiivisesti ja riippumattomasti arvioida, varmistaa ja neuvoa hallinto- ja johtamisjärjestelmän sekä riskienhallinnan tuloksellisuutta ja riittävyyttä. Sisäinen tarkastus on vastuussa ensisijaisesti ylimmälle hallinnolliselle elimelle ja raportoi tälle myös riippumattomuutensa tai objektiivisuutensa heikentyessä. Tällaisessa tilanteessa sisäinen tarkastus toteuttaa myös niitä varokeinoja, joita ammattistandardeissa edellytetään. Kolmen linjan mallissa myös erikseen mainitaan sisäisen tarkastuksen riippumattomuus johdolle kuuluvista vastuista.

Seidenfuss ym. (2023, 4) viittaavat myös Andorferin ja Minton (2015) raporttiin, jonka mukaan ensimmäisellä linjalla suoritetaan yksityiskohtaista ja jatkuvaa valvontaa, toisella linjalla ehkäisevää ja paljastavaa valvontaa sekä kolmannella linjalla taas riskiperusteista ja ajoittaista valvontaa. Tämä poikkeaa Seidenfuss ym. mukaan liian yleisestä tulkinnasta, jossa kolme linjaa nähdään vain toisiaan seuraavina peräkkäisinä riskienhallinnan prosesseina, kun alkuperäisen mallin tavoitteena on heidän mukaansa enemmänkin luoda systemaattinen riskienhallinnan järjestelmä, joka käyttää riskienhallinnassa organisaation toimijoiden erilaisia näkökulmia.

### **3.2 Sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys**

Sisäistä tarkastusta ei menettelyn osalta ohjaa lainsäädäntö, vaan etenkin kansainväliset ammattistandardit, joista merkittävimpänä voidaan pitää IIA:n laatimaa kansainvälistä ammatillisten käytäntöjen ajatusmallia (International Professional Practices Framework, jatkossa IPPF). Suomen sisäisten tarkastajien yhteistyöjärjestönä toimii Sisäiset tarkastajat ry. Sisäiset tarkastajat ry:n tarkoituksena on muun muassa ”edistää sisäisen tarkastuksen ammatillista osaamista ja ammatillista arvostusta” sekä ”edistää sisäisten tarkastajien keskuudessa rehellisyyden ja eettisyyden periaatteita sekä niiden noudattamista.” (Sisäiset tarkastajat ry:n säännöt).

Tuorein IPPF-viitekehysten versio on 9.1.2024 julkaistu ja 9.1.2025 voimaan tullut versio, joka korvasi edellisen vuonna 2017 julkaistun viitekehysten. IPPF on jaettu kolmeen osaan: kansainvälisiin sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin, aihekohtaisiin vaatimuksiin sekä kansainvälisiin ohjeisiin. Näistä kaksi ensimmäistä ovat luonteeltaan pakottavia ja viimeinen luonteeltaan täydentävä.

Hyvinvointialueiden kontekstissa sisäisen tarkastuksen ammattistandardien noudattaminen nostetaan esille sisäisen tarkastuksen toimintaohjeissa, joissa ammattistandardit tyypillisesti määritellään joko noudatettavaksi tai huomiotavaksi sisäisen tarkastuksen toteuttamisessa.

Varsinaista laissa asetettua vaatimusta sisäisen tarkastuksen ammattistandardien noudattamiseen ei hyvinvointialueille tai muillekaan organisaatioille ole asetettu. Tosin valtion virastojen ja laitosten kohdalla asetuksessa valtion talousarviosta (1992/1243) 69a §:ssä säädetään, että virastojen ja laitosten on sisäisessä valvonnassa otettava huomioon yleiset standardit ja suositukset, mutta tämäkään ei muodosta varsinaista velvoitetta noudattaa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja.

### 3.2.1 Kansainväliset sisäisen tarkastuksen ammattistandardit

Kansainväliset sisäisen tarkastuksen ammattistandardit (Global Internal Audit Standards) on yksi IPPF:n kolmesta osasta. Standardit muodostuvat sisäistä tarkastusta ohjaavista maailmanlaajuisista ammattikäytännöistä.

Standardit koostuvat 15:stä ohjaavasta periaatteesta, joiden alle on sijoitettu kyseistä periaatetta tukevat standardit. Näihin standardeihin on sisällytetty vaatimuksia, soveltamisessa huomioon otettavia asioita sekä esimerkkejä siitä, miten standardien noudattamista voidaan toteuttaa. 15:n ohjaavan periaatteen tarkoituksena on mahdollistaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus (IIA 2024, 7.) Muodoltaan standardit noudattavat kaava, jossa tietyn asiakokonaisuuden alle sijoitettu standardi on numeroitu ja otsikoitu, jonka jälkeen esitetään standardin vaatimukset, soveltamisessa huomioon otettavat asiat sekä viimeisenä konkreettisia esimerkkejä noudattamisen toteuttamisesta.

Kansainväliset sisäisen tarkastuksen standardit on jaettu viiteen erilliseen asiakokonaisuuteen, joiden alle on jaettu 15 periaatetta, joiden alle taas on jaettu 52 standardia. Asiakokonaisuudet ovat seuraavat:

Asiakokonaisuus I: Sisäisen tarkastuksen tarkoitus. Tämän asiakokonaisuuden tarkoituksena on ”auttaa sisäisiä tarkastajia ja sisäisen tarkastuksen sidosryhmiä ymmärtämään sisäisen tarkastuksen tuottama arvo ja viestimään siitä” (IIA 2024, 15).

Asiakokonaisuus II: Eettisyys ja ammattitaito. Tämä asiakokonaisuus korvaa aiemmat IIA:n julkaisemat sisäisen tarkastuksen eettiset säännöt. Asiakokonaisuuden johdannossa eettisyyden ja ammattitaidon periaatteet määritellään koskemaan kaikkia sisäisiä tarkastajia myös organisaatioiden omien eettisten ohjeistusten ohella. Asiakokonaisuuden sisältämiä standardeja ei myöskään määritellä tyhjentävänä listauksena, vaan sopimattomaksi tai kyseenalaiseksi voidaan katsoa myös tietynlainen käyttäytyminen, jota tässä asiakokonaisuudessa ei erikseen mainittaisi. (IIA 2024, 16.)

Asiakokonaisuus II: Eettisyys ja ammattitaito sisältää viisi periaatetta: Periaate 1 Integriteetin osoittaminen, Periaate 2 Objektivisuuden säilyttäminen, Periaate 3 Ammattitaidon osoittaminen,

Periaate 4 Ammatillisen huolellisuuden noudattaminen sekä Periaate 5 Luottamuksellisuuden säilyttäminen.

Asiakokonaisuus III: Sisäisen tarkastuksen hallinnointi. Tämä asiakokonaisuus sisältää periaatteita ja standardeja, jotka koskevat etenkin sisäisen tarkastuksen johtajan ja organisaation johdon yhteystyötä sekä ylimmän johdon vastuita. Osion johdannossa vastuu asiakokonaisuuden vaatimusten noudattamisesta kohdistetaan sisäisen tarkastuksen johtajalle. (IIA 2024, 37.) Tämä asiakokonaisuus sisältää kolme periaatetta: Periaate 6 Hallituksen valtuuttama, Periaate 7 Itsenäinen asema sekä Periaate 8 Hallituksen valvonta. Tämä osio sisältää tämän tutkielman kannalta keskeisiä standardeja kuten 6.1 Sisäisen tarkastuksen toimivalta, 6.3 Hallituksen ja ylimmän johdon tuki, 7.1 Organisatorinen riippumattomuus, 8.1 Vuorovaikutus hallituksen kanssa sekä 8.2 Resurssit.

Asiakokonaisuus IV: Sisäisen tarkastuksen johtaminen. Tässä asiakokonaisuudessa asetetaan vaatimuksia ja vastuita sisäisen tarkastuksen johtajalle. Asiakokonaisuuden johdanto määrittelee sisäisen tarkastuksen johtajan vastuisiin kuuluviksi strategisen suunnittelun, resurssien hallinnan, suhteiden rakentamisen, sidosryhmien kanssa kommunikoinnin sekä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden varmistamisen ja parantamisen. Johdannossa velvollisuus noudattaa standardeja myös kyseisen asiakokonaisuuden osalta määritellään koskemaan niin organisaation palveluksessa olevaa kuin ulkoista palveluntarjoajaa. Sisäisen tarkastuksen johtajalle myös annetaan mahdollisuus jakaa asianmukaisia vastuita myös muille päteville ammattilaisille, jotka työskentelevät sisäisessä tarkastuksessa, mutta säilyttävät lopullisen vastuun sisäisen tarkastuksen johtajalla. Johdannossa nostetaan esille myös sisäisen tarkastajan raportointisuhdetta hallitukselle ja ylimmälle johdolle. (IIA 2024, 60.) Tämä asiakokonaisuus sisältää neljä periaatetta: Periaate 9 Strateginen suunnittelu, Periaate 10 Resurssien hallinta, Periaate 11 Vaikuttava viestintä sekä Periaate 12 Laadun parantaminen.

Asiakokonaisuus V: Sisäisen tarkastuksen toteuttaminen. Tämä asiakokonaisuus sisältää vaatimuksia sisäisen tarkastuksen toteuttamiselle. Tämä asiakokonaisuus sisältää kolme periaatetta: Periaate 13 Toimeksiannon tuloksellinen suunnittelu, Periaate 14 Toimeksiannon toteuttaminen sekä Periaate 15 Viestintä toimeksiannon tuloksista ja toimenpidesuunnitelman seuranta.

### 3.2.2 Aihekohtaiset vaatimukset

Aihekohtaiset vaatimukset (Topical Requirements) on IPPF:n uusi ja pakottava osa, jota sisäisten tarkastajien on noudatettava tarkastustyössä, kun tarkastetaan jotain sellaista tarkastuskohdetta, jota koskien on julkaistu aihekohtaisia vaatimuksia. Aihekohtaisen vaatimuksen ohessa julkaistaan myös

ohjeistus (User Guide) sen soveltamiseen. Neuvontapalveluissa aihekohtaisten vaatimusten noudattaminen on suositeltavaa. Aihekohtaisten vaatimusten tarkoituksena on määritellä sisäisen tarkastuksen laadun, johdonmukaisuuden ja ammattimaisuuden kehittäminen sekä vähimmäistason ja asianmukaisten kriteerien asettaminen. Aihekohtaiset vaatimukset tulevat velvoittavasti sovellettavaksi silloin, kun aihekohtaisen vaatimuksen kohteena oleva aihe tunnustetaan tarkastussuunnitelmassa, tarkastustoimeksiannon suorittamisen aikana tai esitettäessä alkuperäisestä tarkastussuunnitelmasta puuttuvan toimeksiantopyyntö. Aihekohtaiset vaatimukset tulevat voimaan 12 kuukautta niiden julkistamisen jälkeen. (IIA:n verkkosivut – Topical Requirements.)

Ensimmäinen julkaistu aihekohtainen vaatimus koskee kyberturvallisuutta ja se on julkaistu 5.2.2025 ja tulee näin pakottavaksi osaksi standardeja 5.2.2026.

### 3.2.3 Kansainväliset ohjeet

Kansainväliset ohjeet (Global Practice Guides) ovat IPFF:n pakottavia ohjeistuksia täydentäviä ei-pakottavia ohjeistuksia ja neuvoja, jotka sisältävät yksityiskohtaisia ohjeita tarkastuksen toteuttamiseen esimerkiksi prosessien, menettelyjen ja lähestymistapojen näkökulmasta.

Kansainväliset ohjeet voivat koskea esimerkiksi jotain tiettyä tarkastuskohdetta tai toimialaa.

Kansainväliset ohjeet ovat saatavilla IIA:n jäsenille. (IIA:n verkkosivut – Global Guidance.)

Tällä hetkellä kansainvälisiä ohjeita on julkaistu aiheista kuten korruption vastaisen toiminnan tarkastaminen (Auditing Anti-corruption Activities), tietohallinnon tarkastaminen (Auditing IT Governance) sekä toimialakohtaisia ohjeita kuten rahoituspalveluita ja julkista sektoria koskien. Julkisen sektorin sisäistä tarkastusta koskien on julkaisu kansainväliset ohjeet liittyen julkisten sektorin avustusten tarkastamiseen (Auditing Grants in the Public Sector), hankintojen tarkastamiseen (Auditing Procurement in the Public Sector), tehokkaan sisäisen tarkastuksen toiminnon luomiseen (Building an Effective Internal Audit Function in the Public Sector 2nd Edition) sekä sisäisen tarkastuksen erityispiirteisiin julkisella sektorilla (Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector, 2nd edition). Maaliskuussa 2025 kansainvälisiä ohjeita on IIA:n jäsenportaalissa saatavilla 32 kappaletta.

## 3.3 Sisäinen tarkastus hyvinvointialueilla

### 3.3.1 Sisäinen tarkastus julkisella sektorilla

Suomessa ei ole voimassa sisäiseen tarkastukseen liittyen samanlaista yleislakia, kuin esimerkiksi tilintarkastuksessa, jossa toiminta nojaa kansallisessa lainsäädännössä tilintarkastuslakiin

(2015/1141). Sisäisen tarkastuksen järjestämisestä löytyy kuitenkin säännöksiä useista laeista ja asetuksista, joissa säädetään erilaisten julkishallinnollisten organisaatioiden toiminnasta ja tiettyjen erityislaililla säädeltyjen yksityisten toimijoiden toiminnasta. Sisäiseen tarkastukseen liittyviä säännöksiä löytyy siten esimerkiksi asetuksesta valtion talousarviosta (1992/1243) 70 §:ssä, jossa viraston tai laitoksen johdolle määritellään vastuu järjestää sisäisen tarkastus, jos siihen on perustelua tarvetta kyseisen asetuksen 69 §:n ja 69 a §:n sisäistä valvontaa koskevien vaatimusten johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtäväksi määritellään sisäisen valvonnan asianmukaisuuden ja riittävyyden selvittäminen johdolle sekä johdon määräämien tarkastustehtävien suorittaminen. Säännöksessä 2 momentissa säädetään, että sisäistä tarkastusta koskevat standardit ja suositukset on otettava huomioon sisäisen tarkastuksen järjestämisessä. 3 momentissa säädetään, että viraston tai laitoksen organisaatiossa määräykset sisäisen tarkastuksen menettelyitä koskien ja asemaa koskien vahvistetaan sisäisen tarkastuksen ohjesäännöllä. Sisäisen tarkoituksen ohjesäännön vahvistaa laitos tai virasto itse ja se annetaan tiedoksi Valtiontalouden tarkastusvirastolle sekä asianomaiselle ministeriölle. Sisäisen tarkastuksen järjestämisvastuusta löytyy säännöksiä myös laista työeläkevakuutusyhtiöistä (1997/354) 12e § sekä laista luottolaitostoiminnasta (2014/610) 9:8.

Koivunen (2021, 247) on todennut, että julkisella sektorilla sisäinen tarkastus toimii ilman yhtenäistä säädösperustaa, vaihtelevin toimintaedellytyksin ja hyvin vaihtelevissa toimintaympäristöissä verrattuna esimerkiksi finanssisektoriin. Julkisen sektorin riskienhallinnan järjestelmät muutenkin ovat hyvin vaihtelevia. Suomalaisissa kunnissa kattavaa riskienhallinnan järjestelmää on omaksuttu harvoin ja systemaattisten riskienhallinnan viitekehysten hyödyntäminen on yleisempää isommissa kunnissa (Oulasvirta & Anttiroiko 2017, 465).

Sisäisen tarkastuksen suorittaminen itsessään on tutkimuksessa todettu hyvin samanlaiseksi yksityisellä sektorilla, vaikka jonkin verran eroja onkin havaittu. Sisäisen tarkastuksen vaikuttavuudessa ja tehokkuudessa ei ole kuitenkaan havaittu eroa yksityisen ja julkisen sektorin välillä (Coetzee & Erasmus 2017, 240, 246.) Goodwin (2004, 648) on nostanut sisäisen tarkastuksen eroista julkisen ja yksityisen välillä esille sen, että sisäisellä tarkastuksella on usein korkeampi status julkishallinnollisessa organisaatiossa ja siellä sisäistä tarkastusta pidetään yksityistä harvemmin pelkkänä sellaisena roolina, jossa vietetään lyhyt aika työkokemuksen hankkimiseksi eli niin sanottuna *tour of duty* -toimintona.

Suomalaisessa kontekstissa yksi keskeisimmistä eroista julkisen ja yksityisen sektorin toiminnassa on kuitenkin julkisuusperiaate, joka vaikuttaa myös sisäisen tarkastuksen järjestämiseen. Julkisuudella voi olla vaikutusta etenkin oikean ja riittävän informaation saamiseen, jos

tarkastuksen luottamuksellisuutta ei voida riittävällä tavalla taata. (Koivunen 2021, 249.) Kullan ja Salmisen (2024, 425) mukaan julkisuus takaa osaltaan mahdollisuuden valvoa julkisen vallan käyttöä ja ottaa osaan sen käyttöön lisäten näin yleistä luottamusta julkishallintoon. Heidän mukaansa julkisuuden voidaan myös katsoa lähtökohtaisesti parantavan viranomaisten toiminnan tasoa, koska heidän mukaansa toiminta, joka ottaa huomioon julkisuuden, on laadultaan parempaan kuin salailuun perustuva toiminta.

Suomen perustuslain (1999/731) 12 §:n 2 momentissa säädetään viranomaisten hallussa olevien asiakirjojen ja muiden tallenteiden lähtökohtaisesti julkisuudesta ja jokaisen oikeudesta saada tieto julkisesta asiakirjasta tai tallenteesta. Näiden asiakirjojen ja tallenteiden julkisuutta voidaan rajoittaa lailla välttämättömien syiden vuoksi. Oikeus saada tieto julkisesta asiakirjasta on siis perusoikeus. Lain tasolla keskeisin viranomaisten toiminnan julkisuutta säätelevä laki on laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (1999/621) eli julkisuuslaki, jonka 1 §:ssä viranomaisten asiakirjat säädetään julkisiksi, jollei kyseisessä laissa tai muussa laissa säädetä toisin. Mäenpään (2020, 151–152) mukaan julkisuuden perussisältönä voidaan pitää jokaisen oikeutta saada viranomaisen hallussa oleva asiakirja tai siinä oleva tieto sekä viranomaisen velvollisuutta myös antaa pyydetty asiakirja tai tieto. Mäenpää myös korostaa, että koska Suomen perustuslain 22 §:ssä asetetaan julkisen vallan velvollisuudeksi turvata perusoikeuksien toteutuminen, on viranomaisten huomioitava myös päätöksenteossaan asiakirjajulkisuuden mukaiset tiedonsaantioikeudet.

Asiakirjajulkisuuteen on kuitenkin julkisuuslaissa säädetty useita rajoituksia. Sisäisen tarkastuksen kannalta keskeinen säännös on julkisuuslain 24.1 §:n 15 kohta, jonka mukaan jollei toisin määrätä, salassa pidettäviä viranomaisen asiakirjoja ovat muun muassa viranomaisen tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä seikasta tietoa sisältävät asiakirjat, jos siitä tiedon antaminen vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen tai olisi omiaan aiheuttamaan vahinkoa asiaan osalliselle ilman painavaa syytä. Mäenpään (2021, 394) mukaan edellä kuvatun valvontasalaisuuden kohteena voivat olla esimerkiksi erityisiä tarkastus- ja valvontamenetelmiä koskevat tiedot, yllätystarkastuksen ajankohta sekä tiedot siitä henkilöstä, jonka aloite tai ilmoitus johti tarkastuksen toteuttamiseen. Mäenpää kuitenkin lisää, että tarkastuksen tai muun valvontatoimen suorittamisen jälkeen tiedon antaminen sen tuloksista ei enää voi vaarantaa valvonnan toteuttamista.

Julkisuuslain 25.1 §:n 15 kohdan tarkoituksena on siis suojata sekä valvonnan ja tarkastustoiminnan onnistunutta toteutumista että mahdollisesta epäkohdasta ilmoituksen tehnyttä henkilöä, jos ilmoittajan henkilöllisyyden julkistaminen olisi omiaan aiheuttamaan tällä vahinkoa. Valvonnan

tulokset ovat pääsääntöisesti julkisia, vaikka niistä kävisikin ilmi tietoja, jotka ovat valvonnan kohteen kannalta epäedullisia. Epäedullisuus soveltuu salassapidon perusteeksi vain painavasta syystä kuten esimerkiksi valvonnan kohteelle aiheutuessa taloudellista vahinkoa tai aiheetonta leimautumista. Vaikka valvonnan toteuttaminen saattaa edellyttää myös ilmoittajan ja viranomaisen välistä riittävää luottamuksensuojaa, se ei yksinomaan voi toimia valvontaa koskevien tietojen salassapidon perusteena. (Mäenpää 2020, 483–483.)

### 3.3.2 Laissa asetetut edellytykset sisäisen tarkastuksen järjestämiselle hyvinvointialueella

Hyvinvointialueiden toiminta perustuu lakiin hyvinvointialueesta (2021/611). Kyseisen hyvinvointialuelain 43 §:ssä säädetään yhdeksi aluehallituksen tehtäväksi huolehtia hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Hyvinvointialuelain 51 §:ssä säädetään sisäisen tarkastuksen järjestämisestä seuraavasti: ”Aluehallituksen tulee järjestää hyvinvointialueen riippumaton sisäinen tarkastus”. Kyseinen säännös on siis hyvin suppea eikä sisällä itsessään muuta kuin aluehallitukselle asetetun veloitteen sisäisen tarkastuksen järjestämisestä.

Hyvinvointialuelakia koskevassa hallituksen esityksessä HE 241/2020 vp kyseistä säännöstä perustellaan seuraavasti:

Pykälän mukaan aluehallituksen tulee järjestää hyvinvointialueen riippumaton sisäinen tarkastus. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on varmentaa hyvinvointialueen sisäisen valvonnan toimivuus. Sisäisen valvonnan toimivuuden merkitys korostuu hyvinvointialueen toiminnan ollessa organisoituna monimuotoisesti eri organisaatiomuotoihin. Hyvinvointialueesta annettavassa laissa ei kuitenkaan ehdoteta säädettäväksi tarkemmin sisäisen tarkastuksen järjestämismallista. Sisäinen tarkastus voidaan järjestää esimerkiksi hyvinvointialueen omana toimintana, yhteistoimintana muiden hyvinvointialueiden kanssa tai se voidaan hankkia ulkopuolisilta palvelujen tuottajilta. (HE 241/2020 vp, s. 568.)

Lakiehdotuksen valiokuntakäsittelyssä sisäisen tarkastuksen järjestämiseen ei ole esitetty huomioita perustuslakivaliokunnan lausunnossa tai sosiaali- ja terveystieteiden valiokunnan mietinnöissä.

Hyvinvointialueiden sisäisen tarkastuksen järjestämistavat on siis jätetty lainsäätäjän puolesta tarkoituksellisesti avoimeksi, jolloin hyvinvointialueet voivat itse itsehallintonsa puitteissa järjestää sen tarkoituksenmukaisimmaksi katsomallaan tavalla.

Sisäinen tarkastus toimii osana hyvinvointialueen sisäisen valvonnan kokonaisuutta ja johtamisjärjestelmää ja sen tehtävänä on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan riittävyden

varmentaminen ja arviointi. Sisäisen tarkastuksen toiminnan perusteista kuten sen asemasta, tarkoituksesta ja tehtävistä, toimintavavoista, raportointisuhteista, tiedonsaantioikeuksista ja laadunvarmistuksesta määrätään kirjallisessa toimintaohjeessa, jonka valmistelee hyvinvointialueen johto ja sisäinen tarkastus. Hyväksyminen on hyvinvointialueiden hallintosäännöissä määritelty aluehallituksen tehtäväksi. Sisäisen tarkastuksen toimintaa valvoo ja ohjaa aluehallitus tai sen jaosto. Aluehallitus tai sen jaosto esimerkiksi myös hyväksyy resurssoinnin, sisäisen tarkastuksen suunnitelmat sekä käsittelee raportoinnin. Sisäisen tarkastuksen tarkoituksena on toiminnallaan tukea valvonta-, johtamis-, riskienhallinta- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arviointia ja kehittämistä. (Leppänen ym. 2024, 298–301.)

## 4 Aineiston hankinta ja analyysi

### 4.1 Otokseen valikoidut hyvinvointialueet

Tutkimusotokseen on valittu viisi hyvinvointialuetta siten, että ne edustavat väestöltään, talouden kooltaan, maantieteeltään ja hyvinvointialuetta edeltäneeltä organisaatioltaan riittävän erilaisia organisaatioita. Otokseen on valikoitu Etelä-Karjalan, Kanta-Hämeen, Keski-Uudenmaan, Lapin sekä Pirkanmaan hyvinvointialueet, joiden perustiedot ovat seuraavat:

Taulukko 1. Hyvinvointialueiden tiedot

Hyvinvointialue	Väkiluku 12/2024	Rahoitus vuodelle 2025 (€)	Rahoitus € per asukas vuodelle 2025
Etelä-Karjala	125 162	605 510 960	4 838
Kanta-Häme	169 547	804 406 370	4 744
Keski-Uusimaa	205 444	860 311 383	4 188
Lappi	176 150	1 009 283 580	5 730
Pirkanmaa	539 309	2 509 110 838	4 652

Etelä-Karjalan hyvinvointialue toimii Etelä-Karjalan maakunnan alueella. Hyvinvointialueen toiminta-alueella sijaitsevat Imatran, Lappeenrannan, Lemin, Luumäen, Parikkalan, Rautjärven, Ruokolahden, Savitaipaleen ja Taipalsaaren kunnat (Sosiaali- ja terveysministeriö.) Etelä-Karjalan hyvinvointialueen väkiluku oli vuoden 2024 joulukuussa 125 162. Vuoden 2025 valtion talousarviossa Etelä-Karjalan hyvinvointialueen rahoitukseksi on määritelty 605 510 960 euroa ja rahoitus per asukas on 4 838 euroa (Valtionvarainministeriö 20.12.2025.) Etelä-Karjalan maakunnan alueella sosiaali- ja terveydenhuollon palveluita toteutettiin 31.12.2022 asti Etelä-Karjalan sosiaali- ja terveydenhuollon kuntayhtymän kautta. Tästä kuntayhtymästä käytettiin myös nimeä Etelä-Karjalan sosiaali- ja terveystoimi (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen verkkosivut.) Etelä-Karjalan hyvinvointialuetta voidaan pitää vakiintuneeseen maakuntajakoon perustuvana hyvinvointialueena, jonka alueella on jo aikaisempaa taustaa kuntien välisestä yhteistyöstä sosiaali- ja terveyspalveluiden järjestämisessä sekä selkeä keskuskaupunki eli Lappeenranta. Nämä seikat osaltaan puoltavat Etelä-Karjalan valitsemista otokseen.

Kanta-Hämeen hyvinvointialue toimii Kanta-Hämeen maakunnan alueella ja sen toimialueella sijaitsevat Forssan, Hattulan, Hausjärven, Humppilan, Hämeenlinnan, Janakkalan, Jokioisten, Lopen, Riihimäen, Tammelan ja Ypäjän kunnat (Sosiaali- ja terveysministeriö.) Kanta-Hämeen hyvinvointialueen väkiluku oli vuoden 2024 joulukuussa 169 547. Vuoden 2025 valtion

talousarviossa Kanta-Hämeen hyvinvointialueen rahoitukseksi on määritelty 804 406 370 euroa ja rahoitus per asukas on 4 744 euroa (Valtionvarainministeriö 20.12.2025.) Kanta-Hämeen hyvinvointialueen toiminta-alueella erikoissairaanhoidon palvelut järjestettiin 31.12.2023 asti kuntien omana toimintana ja kuntayhtyminä. Kanta-Hämeen sairaanhoitopiirin erikoissairaanhoidon järjestettiin kuntayhtymän muodossa, jonka toiminta-alue koostui samoista yhdestätoista kunnasta kuin nykyisen hyvinvointialueen toiminta-alue. Kanta-Hämeen alueen kunnat olivat sosiaali- ja terveyspalveluiden järjestämiseksi jäsenenä myös pienemmissä kuntayhtymissä kuten Forssan seudun hyvinvointikuntayhtymässä (Forssa, Humppila, Jokioinen, Tammela ja Ypäjä). Hausjärven kunta kuului taas Riihimäen seudun terveyskeskukset kuntayhtymään. (Kuntaliitto 24.2.2020.) Myös Kanta-Hämeen hyvinvointialuetta voidaan pitää vakiintuneeseen maakuntajakoon pohjautuvana hyvinvointialueena, jolla on selkeä keskuskaupunki eli Hämeenlinna, mutta toisaalta alueella ei sijaitse ainuttakaan väestöltään yli 100 000 hengen kuntaa. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen sisällyttämistä otokseen puoltaa se, että Kanta-Hämeessä sisäisen tarkastuksen toiminto toimi aikaisemmin Pirkanmaan alaisuudessa, mutta sittemmin sisäisen tarkastuksen toiminto on otettu järjestettäväksi omilla resursseilla.

Keski-Uudenmaan hyvinvointialue toimii Uudenmaan maakunnan alueella ja sen toimialueella sijaitsevat Hyvinkään, Järvenpään, Mäntsälän, Nurmijärven, Pornaisten ja Tuusulan kunnat (Sosiaali- ja terveysministeriö). Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen väkiluku oli vuoden 2024 joulukuussa 205 444. Vuoden 2025 valtion talousarviossa Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen rahoitukseksi on määritelty 860 311 383 euroa ja rahoitus per asukas on 4 188 euroa (Valtionvarainministeriö 20.12.2024.) Nykyisen Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen toiminta-alueella sosiaali- ja terveyspalveluita järjestettiin 31.12.2022 asti samojen kuntien keskinäisen kuntayhtymän eli Keski-Uudenmaan sote-kuntayhtymän kautta (Kuntaliitto 24.2.2020). Keski-Uudenmaan hyvinvointialue poikkeaa kuntarakenteeltaan monista muista hyvinvointialueista, koska se ei pohjaudu maakuntarakenteeseen eikä hyvinvointialueella ole nimettävissä selkeää keskuskaupunkia. Tämä poikkeaminen maakuntarakenteesta puoltaa osaltaan Keski-Uudenmaan valitsemista otokseen.

Lapin hyvinvointialue toimii Lapin maakunnan alueella ja sen toimialueella sijaitsevat Enontekiön, Inarin, Kemin, Kemijärven, Keminmaan, Kittilän, Kolarin, Muonion, Pelkosenniemen, Pellon, Posion, Ranuan, Rovaniemen, Sallan, Savukosken, Simon, Sodankylän, Tervolan, Tornion, Utsjoen ja Ylitornion kunnat (Sosiaali- ja terveysministeriö). Lapin hyvinvointialueen väkiluku oli vuoden 2024 joulukuussa 176 150. Vuoden 2025 valtion talousarviossa Lapin hyvinvointialueen rahoitukseksi on määritelty 1 009 283 580 euroa ja rahoitus per asukas on 5 730 euroa.

(Valtionvarainministeriö 20.12.2024.) Nykyisen Lapin hyvinvointialueen toiminta-alueen kunnista moni järjesti sosiaali- ja terveystalvunsa itsenäisesti 31.12.2022 saakka, mutta alueen kuntien välillä oli myös muutama kuntayhtymä. Enontekiön ja Muonion kuntien terveystalvut järjesti Lapin sairaanhoitopiiri, joka vastasi myös erikoissairaanhoidon järjestämisestä maakunnan alueella. Pelkosenniemi ja Savukoski järjestivät terveystalvunsa Pelkosenniemen-Savukosken kansanterveystyön kuntayhtymän kautta. Lisäksi suuremman kuntayhtymän muodosti Länsi-Pohjan sairaanhoitopiiri, johon kuuluivat Kemin, Keminmaan, Simon, Tervolan, Tornion ja Ylitornion kunnat. (Kuntaliitto 24.2.2020.) Lapin hyvinvointialueen sisällyttämistä tutkimusotokseen puoltaa sen maantiede, jossa korostuvat pitkät etäisyydet ja harva asutus. Lisäksi Lapin hyvinvointialueella käytetään rahoitusta asukasta kohden suhteellisen paljon.

Pirkanmaan hyvinvointialue toimii Pirkanmaan maakunnan alueella ja sen toimialueella sijaitsevat Akaan, Hämeenkyrön, Ikaalisten, Juupajoen, Kangasalan, Kihniön, Kuhmoisten, Lempäälän, Mänttä-Vilppulan, Nokian, Oriveden, Parkanon, Pirkkalan, Punkalaitumen, Pälkäneen, Ruoveden, Sastamalan, Tampereen, Urjalan, Valkeakosken, Vesilahden, Virtain ja Ylöjärven kunnat (Sosiaali- ja terveystalvunministeriö). Pirkanmaan hyvinvointialueen väkiluku on vuoden 2024 joulukuussa 539 309 ollen näin väkiluvultaan Suomen suurin hyvinvointialue. Vuoden 2025 valtion talousarvioehdotuksessa Pirkanmaan hyvinvointialueen rahoitukseksi on määritelty 2 509 110 838 euroa ja rahoitus per asukas on yhteensä 4 652 euroa (Valtionvarainministeriö 20.12.2024.)

Pirkanmaa edustaa Etelä-Karjalan tavoin vakiintuneeseen maakuntajakoon perustuvaa hyvinvointialuetta, jolla on selkeä keskuskaupunki eli Tampere. Erikoissairaanhoidon tuottamisesta Pirkanmaan maakunnan alueella vastasi enne hyvinvointialuetta kuntayhtymänä Pirkanmaan sairaanhoitopiiri. Kuitenkin Etelä-Karjalasta poiketen Pirkanmaan alueella muiden sosiaali- ja terveystalvuiden järjestämisestä vastasi 31.12.2022 asti useat kuntien väliset yhteistoiminta-alueet ja kuntayhtymät. Pirkanmaan alueella Hämeenkyrön, Ikaalisten, Lempäälän, Nokian, Valkeakosken ja Ylöjärven kunnat vastasivat itsenäisesti sosiaali- ja terveystalvuidensa tuottamisesta.

Punkalaitumen ja Sastamalan kunnat kuuluivat Sastamalan seudun sosiaali- ja terveystalvut kuntayhtymään. Pirkanmaalla huomattavan yleinen tapa järjestää sosiaali- ja terveystalvuita oli kuntalain (2016/410) 51 §:n mukainen vastuukuntamalli. Vastuukuntamallissa kunta antaa sille kuuluvan tehtävän toisen kunnan eli vastuukunnan hoidettavaksi julkisoikeudellisella sopimuksella. Tehtävää hoitamaan perustetaan kuntien yhteinen toimielin. (Harjula ym. 2019, III.8.)

Vastuukuntamallia Pirkanmaalla hyödynnettiin koko sosiaali- ja terveydenhuollon osalta tai terveydenhuollon osalta ja osittain sosiaalipalveluiden osalta seuraavien kuntien kesken: Akaa-Urjala, Kangasala-Pälkäne, Jämsä-Kuhmoinen, Mänttä-Vilppula-Juupajoki, Parkano-Kihniö,

Pirkkala-Vesilahti, Tampere-Orivesi sekä Virrat-Ruovesi. Pirkanmaan hyvinvointialueen koko ja uudistusta edeltänyt hajanainen sosiaali- ja terveyspalveluiden järjestämistapa puoltavat Pirkanmaan hyvinvointialueen valikoimista tutkimusotokseen.

## 4.2 Haastatteluaineisto

Haastateltavaksi on valittu henkilöitä, jotka ovat vastuussa edustamansa hyvinvointialueen sisäisestä tarkastuksesta joko johtavalla tai suorittavalla tasolla. Kaikki varsinaisissa tutkimushaastatteluissa haastatellut henkilöt ovat hyvinvointialueeseen virkasuhteessa olevia henkilöitä hyvinvointialueen omassa sisäisen tarkastuksen toiminnossa.

Haastattelut toteutettiin etäyhteydellä Microsoft Teams -sovelluksen kautta. Haastattelut nauhoitettiin Microsoft Teamsissa ja haastatteluaineisto litteroitiin automaattisen tekoälyn tuottaman litteroinnin pohjalta vastaamaan suullista haastatteluaineistoa. Litteroinneissa on säilytetty mahdolliset toistot, äännähdykset ja välisanat, mutta tutkielmaan sisällytettävistä suorista lainauksista niitä on saatettu poistaa luettavuuden parantamiseksi.

Varsinaisten tutkimushaastattelujen lisäksi tutkimusaineistoon sisältyy taustoittava haastattelu. Tässä taustoittavassa haastattelussa ei käytetty haastattelurunkoa, mutta taustahaastateltavalle toimitettiin haastattelukutsun yhteydessä ehdotuksia aiheista, joista haastattelussa voitaisiin keskustella. Näitä aiheita olivat:

- Sisäisen tarkastuksen erot julkisen ja yksityisen sektorin välillä
- Sosiaali- ja terveydenhuollon organisaatioiden mahdolliset erityispiirteet sisäisen tarkastuksen näkökulmasta
- Sisäiset tarkastajat ry:n rooli sisäisten tarkastajien parissa sekä yhdistyksen rooli sisäisen tarkastuksen kehittäjänä yleisesti ja julkisella sektorilla
- Valtion ja etenkin Valtionhallinnon tarkastusviraston rooli sisäisen tarkastuksen suhteen valtion rahoittamissa organisaatioissa

Taustahaastateltava on koulutukseltaan kauppatieteiden maisteri, jonka lisäksi hän on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen JHTT-tutkinnon. Hänellä on laaja kokemus kunta- ja aluehallintorakenteista, päätöksenteosta ja julkista sektoria koskevasta säädöspohjasta. Taustaa hänellä on esimerkiksi HUS-kuntayhtymässä ja haastatteluhetkellä hän toimii johtavana sisäisenä tarkastajana Helsingin kaupungin sisäisen tarkastuksen toiminnossa tarkastaen yhtenä

painopistealueena valtion rahoittamien sosiaali- ja terveystalveluiden sekä pelastustoimen toimialaa. Vuodesta 2023 hän on toiminut sisäiset tarkastajat ry:n hallituksen puheenjohtajana.

Taulukko 2. Taustahaastattelun tiedot

Haastateltavan roolit	Koulutus sekä auktorisoinnit ja sertifikaatit	Haastattelun kesto	Haastattelun ajankohta
Johtava sisäinen tarkastaja (Helsingin kaupunki), Hallituksen puheenjohtaja (Sisäiset tarkastajat ry)	KTM, JHTT	37 min 37 s	14.11.2024

Varsinaiset tutkimushaastattelut olivat muodoltaan puolistrukturoituja teemahaastatteluja, joissa edettiin haastattelurungon mukaisessa järjestyksessä (Liite 1). Haastattelussa saatettiin käsitellä myös asioita haastattelurungon ulkopuolelta, jos keskustelussa sellaisia nousi esille. Seuraavassa taulukossa on yhteenveto haastateltavista sekä haastatteluiden kestosta ja ajankohdasta.

Taulukko 3. Hyvinvointialueiden edustajien tiedot

Haastateltavan edustama hyvinvointialue	Haastateltavan rooli hyvinvointialueella	Koulutus sekä mahdolliset auktorisoinnit ja sertifikaatit	Haastattelun kesto	Haastattelun ajankohta
Etelä-Karjala	Sisäinen tarkastaja	DI, CIA	49 min 50 s	11.11.2024
Kanta-Häme	Sisäinen tarkastaja	VTM	1 t 3 min 2 s	4.4.2025
Keski-Uusimaa	Tarkastuspäällikkö	HTM, HT, JHT, CGAP	1 t 21 min 39 s	12.11.2024
Lappi	Sisäinen tarkastaja	Tradenomi (YAMK), EMBA	1 t 3 min 39 s	27.2.2025
Pirkanmaa	Sisäisen tarkastuksen johtaja	HTM, JHTT	1 t 42 min 7 s	19.11.2024

Etelä-Karjalan hyvinvointialueelta haastateltavana oli sisäinen tarkastaja, joka toimii hyvinvointialueen ainoana päätoimisena sisäisen tarkastuksen henkilönä. Koulutukseltaan hän on tuotantotalouden diplomi-insinööri. Hänellä on vuodesta 2017 lähtien ollut CIA-auktorisointi, joka on IIA:n myöntämä ja koko sisäisen tarkastuksen ammatin kattava ammattitutkinto (Sisäisen tarkastajat ry:n verkkosivut, CIA). Lisäksi hänellä on opintoja muun muassa rikostutkinnasta, esitutkinnasta, tullivalvonnasta sekä aikuispedagogiikasta. Ennen hyvinvointialueen perustamista hän on toiminut sisäisessä tarkastuksessa Etelä-Karjalan alueella toimineessa sosiaali- ja

terveyspalveluita tuottaneessa kuntayhtymässä vuodesta 2011 alkaen. Lisäksi on tehnyt vähäisissä määrin freelance-palvelua tilintarkastusyhteisölle julkisyhteisin kohdistuvissa tarkastuksissa.

Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustajana haastateltiin sisäisen tarkastuksen hyvinvointialueen toiminnossa työskentelevää sisäistä tarkastajaa. Koulutukseltaan hän on valtiotieteiden maisteri pääaineenaan sosiaalityö, jonka ohella hänellä on opintoja myös sosiologiasta, tiedotusopista sekä psykologiasta. Hän on myös suorittanut johtamisen ja yritysjohtamisen erikoisammattitutkinnon sisäisestä tarkastuksesta sekä Sisäiset tarkastajat ry:n järjestämät Sisäisen tarkastuksen ammattikurssit eli STAK I ja STAK II kurssit. Ennen tarkastustehtäviin siirtymistä hän työskenteli sosiaalityöntekijänä, mutta siirtyi vuonna 2009 Kansaneläkelaitoksen tarkastustoimintoon, joka tarkasti Kelan hankkimien kuntoutuspalveluiden tuottajia. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin hän siirtyi 2016 Pirkanmaan erityisvastuualueen yhteiseen sisäisen tarkastuksen yksikköön, päätoimipaikkana Kanta-Hämeen sairaanhoitopiiri, työalueena koko erityisvastuualue, tämä sopimus siirtyi hyvinvointialueille. Kanta-Hämeen hyvinvointialue irtautui sopimuksesta ja perusti kaksi sisäisen tarkastuksen virkaa keväällä 2023. Haastateltava toimii nyt kahden hengen yksikössä sisäisenä tarkastajana kolleganaan sisäisen tarkastuksen päällikkö.

Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustajana haastateltiin sisäisen tarkastuksen päällikköä. Koulutukseltaan hän on hallintotieteiden maisteri. Hän on suorittanut myös HT- ja JHT-tilintarkastajatutkinnot. HT-tutkinto on tilintarkastuksen perustutkinto ja JHT-tutkinto julkishallinnon ja -talouden erikoistumistutkinto (Patentti- ja rekisterihallituksen verkkosivut tilintarkastajatutkinnot). Hänellä on myös IIA:n aikaisemmin myöntämä CGAP-sertifikaatti (Certified Government Auditing Professional). Valmistumisen jälkeen hän työskenteli yli 20 vuotta tilintarkastusyhteisössä tilintarkastajana ja sisäisenä tarkastajana pääasiassa julkisyhteisöjen tarkastustoimeksiannoissa, mutta etenkin uran alkuvaiheessa myös yksityisen sektorin tarkastuksissa. Ennen Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen palvelukseen siirtymistä vuonna 2023 hän työskenteli sisäisen tarkastuksen päällikkönä valtion tilivirastossa.

Lapin hyvinvointialueen edustajana haastateltiin hyvinvointialueen sisäistä tarkastajaa. Koulutukseltaan hän on liiketalouden ylempi ammattikorkeakoulututkinto tradenomi (YAMK). Hän on myös suorittanut liikkeenjohdon Executive MBA-tutkinnon eli EMBA:n. Lisäksi hänellä on tilintarkastuksen opintoja, muttei suoritettuja tilintarkastajatutkintoa. Aikaisemmin hän on toiminut sairaanhoitopiirissä talousjohtajana. Hänellä ei ollut aikaisempaa taustaa sisäisen tarkastuksen tehtävistä ennen hyvinvointialueen sisäiseen tarkastukseen siirtymistä.

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustajana haastateltiin sisäisen tarkastuksen johtajaa. Koulutukseltaan hän on hallintotieteiden maisteri. Hänellä on myös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen JHTT-tutkinto, ja hän on työskennellyt tilintarkastustehtävissä tilintarkastusyhteisössä. Hänellä on myös kokemusta tarkastustehtävistä Valtiontalouden tarkastusvirastossa ja valtionvarainministeriössä. Lisäksi hän on toiminut valtionhallinnon sisäistä tarkastusta kehittävän toimielimen puheenjohtajana. Varsinaisiin sisäisen tarkastuksen tehtäviin hän siirtyi sairaanhoitopiirin palvelukseen.

### **4.3 Asiakirja-aineisto**

Tutkimustyössä on tutustuttu myös hyvinvointialueiden sisäistä tarkastusta koskevaan asiakirja-aineistoon. Tärkeimmät aineistot ovat muodostuneet hyvinvointialueilla laadituista ja aluehallitusten hyväksymistä sisäisen tarkastuksen toimintaohjeista, jotka määrittelevät sisäisen tarkastuksen tarkoituksen ja periaatteet, sisäisen tarkastuksen toimivallan ja -alueen, valtuudet ja vastuut, sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja tehtävät sekä toiminnan toteutuksen ja raportoinnin. Lisäksi on ollut aiheellista tutustua tarvittavilta osin hyvinvointialueiden hallintosääntöihin. Siltä osin, kun hyvinvointialueilla on sisäiseen tarkastukseen liittyviä yhteistyö- tai hankintasopimuksia, on näitä sopimuksia sisällytetty tutkimusaineistoon.

Asiakirja-aineisto on saatu käyttöön pääosin hyvinvointialueiden julkisista asiakirjapalveluista käyttämällä sisäiseen tarkastukseen viittaavia hakusanoja. Pirkanmaan hyvinvointialueeseen liittyviä asiakirjoja eli ulkoisten palveluiden hankintaan liittyvä tarjouspyynnön viranhaltijapäätös ja hankintasopimus sekä Pirkanmaan ja Etelä-Pohjanmaan hyvinvointialueiden välinen hallintosopimus sisäisen tarkastuksen järjestämisestä on saatu käyttöön Pirkanmaan hyvinvointialueen edustajalta haastattelun yhteydessä.

### **4.4 Aineiston analyysi ja tulkinta**

Haastatteluaineiston keräämisen ja litterointien koostamisen jälkeen tuloksia käytiin läpi haastattelurungon rakenteen mukaisesti. Haastattelurunko itsessään muodostaa pohjan aineiston teemoitetulle ja koodaukselle, joten se toimii myös loogisena ja selkeänä rakenteena tutkimustulosten läpikäymiseen. Eskola ja Suoranta (1998, 153) esittelevät laadullisen aineiston moninaisia analyysitekniikoita, joihin sisältyy myös tässä tutkielmassa noudatettu tapa eli tarkasteltavia asioita koskevien tekstikohtien seulominen aineistosta teemahaastattelurungon avulla.

Aineiston analyysi tapahtui käytännön tasolla siten, että haastattelurungon mukaisessa järjestyksessä haastatteluaineistosta poimittiin kyseistä haastattelukysymystä koskevat relevantit kohdat. Joihinkin aiheisiin liittyvää keskustelua saatettiin käydä myös muissa kohdin haastattelua, kuin nimenomaisen haastattelukysymyksen kohdalla. Tämän vuoksi tiettyjen aiheiden käsittelyssä hyödynnettiin avainsanoja, joiden perusteella aineistosta haettiin relevantteja kohtia, jotka saatettiin siirtää aihetta koskevan tutkimuskysymyksen yhteyteen. Tulokset purettiin haastattelurungon mukaisessa järjestyksessä ja haastatteluaineiston tukena tarkasteltiin asiakirja-aineistoa.

Edellä kuvattu analyysitapa sopii tämän tutkielman aineistoon, jossa haastatteluja on määrällisesti vähän, mutta ne ovat kestoiltaan pitkiä ja aiheiltaan laajoja. Aineiston analyysia ja tulkintaa on vaikea erottaa toisistaan selkeästi, vaan prosessi on Eskolan ja Suorannan (1998, 151) esittämällä tavalla hermeneuttinen päättelyprosessi, jossa analyysin perusteella tehdään tulkintoja ja tulkinnat puolestaan ohjaavat analyysia.

#### **4.5 Tutkimuseettiset seikat**

Kun tutkimusaineistoon kuuluu haastatteluaineistoa, ovat haastateltavien oikeuksiin liittyvät tutkimuseettiset kysymykset keskeisiä. Haastateltavien oikeudet on tässä tutkielmassa pyritty turvaamaan aineiston käsittelyn läpinäkyvyydellä ja kertomalla haastateltaville heidän oikeuksistaan. Haastateltavien toimitettiin haastattelurungon (Liite 1) lisäksi tietosuojailmoitus (Liite 2), jotta heillä oli mahdollisuus tutustua molempiin. Jo haastattelukutsussa haastateltaville kerrottiin, että haastattelu tullaan nauhoittamaan ja haastatteluiden alussa haastateltaville selvitettiin heidän oikeutensa, jotka tuotiin ilmi myös tietosuojailmoituksessa. Haastateltaville on myös kerrottu heidän oikeudestaan keskeyttää haastattelu ja ennen keskeyttämistä kerätyn aineiston hyödyntämisestä. Tietosuojailmoitus sisältää tiedot henkilötietojen käsittelystä tutkielmatyöskentelyssä. Tietosuojailmoituksessa myös kerrotaan, että tämä tutkielma on julkinen.

Keskeinen tutkimuseettinen pohdinta tähän tutkielmaan liittyen oli päätös käsitellä otokseen valikoituja hyvinvointialueita avoimesti ja tunnistettavasti ilman anonymisointia tai pseudonymisointia, koska vaikka haastateltavien nimiä ei ole sisällytetty tutkielmaan, voi tutkielmaan sisällytettyjen tietojen perusteella selvittää haastateltavien henkilöllisyyden. Haastateltavilta tarjottiin myös mahdollisuus käyttää pseudonyymiä oman hyvinvointialueensa kohdalla, mutta kaikki haastateltavat suostuivat hyvinvointialueensa avoimeen käsittelyyn. Haastateltavien keskuudessa vallitsi näkemys, että heidän toimintansa ja hyvinvointialueen toiminta julkishallinnollisen organisaationa on lähtökohtaisesti julkista, joten tässäkin tutkielmassa hyvinvointialueita voidaan tarkastella avoimesti.

Haastateltaville on ennen tutkielman palauttamista lopulliseen tarkastukseen tarjottu mahdollisuus tutustua niihin tutkielman osioihin, joissa hyödynnetään suoraan heidän sanomisiaan tai näkemyksiään tai esitetään suoria lainauksia haastatteluaineistosta. Haastateltavat antoivat kommentteja ja tarkennuksia heitä koskeviin osuuksiin liittyen. Näiden kommenttien ja tarkennusten pohjalta tekstiin saatettiin tehdä muutoksia. Haastateltaville on myös kerrottu, että käytettäessä suoria lainauksia, haasteltavien sanomisia voidaan muotoilla kirjakieliseen muotoon poistamalla niistä toistoa, välisanoja tai äännähdyksiä. Haastatteluaineiston tulkinnassa on pyritty varmistamaan, että haastateltavan ilmaisu välittyy tutkielmaan sellaisena, kuin haastateltava on sen tarkoittanut. Tätä on varmistettu myös edelle kuvatulla kommentointimahdollisuudella.

## 5 Tutkimustulokset

### 5.1 Hyvinvointialueen erityispiirteet sisäisen tarkastuksen näkökulmasta

Haastattelurungon ensimmäinen osio sisälsi haastateltavan taustaa koskevien kysymysten lisäksi kysymykset siitä, millaisia erityistarpeita haastateltava näkee hyvinvointialueen toimialan julkisten sosiaali- ja terveystalveluiden tuottajana muodostavan sekä millaisia eroja haastateltava näkee sisäisen tarkastuksen järjestämisessä ja hyödyntämisessä yksityisen ja julkisen sektorin välillä.

Vastauksissa nousi esiin joitakin sosiaali- ja terveystalveluiden tuottamiseen liittyviä erityispiirteitä. Esiin nousi hyvinvointialueisiin sekä sisältä että ulkopuolelta kohdistuva moninainen valvonta, joka kohdistuu esimerkiksi potilasturvallisuuteen, lääkintäturvallisuuteen ja tietoturvaan.

--että siis totta kai hyvinvointialueella pitää tunne tuntea tää koko tarkastuskenttä, että mitä on omavalvonta ja mitä on ulkoinen valvonta, mitä on sisäinen valvonta, mitä on potilasturvallisuus, mitä on lääkintäturvallisuuden valvonta, mitä on tietoturvalvonta. Että niinku kauhean paljon meitä toimijoita tässä ja jokaisella on oma paikkansa. (Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja.)

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustajan nosti esille sen, että Sote-uudistusta edeltäneeseen kuntakontekstiin verrattuna hyvinvointialueen toimintaympäristön on suppeampi, koska toimiala keskittyy vain sosiaali- ja terveystalveluihin sekä pelastustoimeen, kun taas kunnissa tehtäväkenttään kuului moninaisemmin myös esimerkiksi sivistykseen, asuntopolitiikkaan ja ympäristöön liittyviä tehtäviä, joita koskee suuri määrä erilaista lainsäädäntöä. Hän nosti kuitenkin esille myös sosiaali- ja terveystalveluiden erityispiirteinä turvallisuusnäkökulmat esimerkiksi sairaaloiden toiminnan turvaamiseksi myös poikkeusoloissa. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja nosti esille myös hyvinvointialueen kuulumisen valtion budjettitalouden piiriin ja sitä kautta tulevan valtionvarainministeriön ja sosiaali- ja terveystministeriön ohjauksen. Lapin hyvinvointialueen edustajan mukaan hyvinvointialueen käsittelemät henkilö- ja potilastiedot asettavat vaatimuksia tietoturvan asianmukaisuudelle, koska riskit ovat suuret, jos tietoturvaan liittyvissä prosesseissa on ongelmia.

Taustahaastateltava nosti esille huomioitaan siitä, että sosiaali- ja terveydenhuollon organisaatioiden toimintakulttuurissa on piirteitä, jotka monesti poikkeavat esimerkiksi kuntien toimialoista. Tällaisina piirteinä hän piti hierarkkisuutta sekä tietynlaista organisaation sisänpäin kääntyneisyyttä. Terveydenhuollon organisaatioiden hallintojen hän kuvaa olevan vahvasti asiantuntijaorganisaatioita, joissa monilla johtavissa asemissa olevilla on lääketieteellinen koulutus ja joissa organisaatiossa eteneminen perustuu usein asiantuntijana kehittymiseen.

### 5.1.1 Julkisuuden merkitys

Haastattelutilanteessa keskusteluun nousi myös asiakirjajulkisuuden vaikutus julkishallinnon sisäiseen tarkastukseen. Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (1999/621) eli julkisuuslaki takaa jokaiselle lähtökohtaisen tiedonsaantioikeuden viranomaisen hallussa olevista julkisista asiakirjoista. Tutkimustyössä vastaan tuli esimerkiksi Pohjois-Pohjanmaan hyvinvointialueen aluehallituksen 16.1.2024 päivätty pöytäkirja, jossa sisäisen tarkastuksen vuoden 2024 työohjelma oli pöytäkirjan liitteenä salattu julkisuuslain 24 §:n 15 kohdan perusteella, joka mahdollistaa asiakirjojen salaamisen silloin, kun ”asiakirjat sisältävät tietoja viranomaisen tehtäväksi säädetystä tarkastuksesta tai muusta valvontatoimeen liittyvästä seikasta, jos tiedon antaminen niistä vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteutumisen tai ilman painavaa syytä olisi omiaan aiheuttaman vahinkoa asiaan osalliselle”. Kyseinen asiakirja oli siis salattu vetoamalla valvontasalaisuudeksi kutsuttuun perusteeseen.

Yleisesti haastateltavat kokivat, että itse tarkastustyön suorittaminen ei sinänsä poikkea yksityisen sektorin tarkastustyöstä, koska tarkastustyö pohjautuu kuitenkin samoihin sisäisen tarkastuksen ammattistandardeihin, joihin sisältyy myös julkishallintoa koskevaa sääntelyä. Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja kuitenkin nosti esille, että vaikka Yhdysvalloista peräisin olevissa ja lähtökohtaisesti yrityksiä varten laadituissa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa huomioidaan myös julkishallinto, niissä ei välttämättä ole huomioitu yhtä laajaa asiakirjajulkisuutta kuin suomalaisiin viranomaisiin sovelletaan.

Haastatteluissa tunnistettiin asiakirjojen julkisuuden tuottamat haasteet luottamuksen luomisessa. Onnistunutta luottamuksen luomista tarkastajien ja tarkastuksen kohteena olevien henkilöiden tai muun henkilöstön välillä pidettiin erittäin tärkeänä sisäisen tarkastuksen menestyksekkään toteuttamisen kannalta, mutta toisaalta asiakirjajulkisuuden vuoksi tarkastusraportit tai muut julkiset asiakirjat voivat päätyä tietopyyntöjen kautta esimerkiksi median käsittelyyn. Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja nosti esille mahdollisen mediajulkisuuden aiheuttamat haasteet luottamuksellisen suhteen luomiselle tarkastajan ja esimerkiksi haastateltavan välillä.

Mä koen hyvin isoksi tekijäksi luottamuksellisuuden ja luottamuksen saamisen. Se kuuluu tähän työhön. Niin kuinka mä voin sen niinku haastateltavalle sanoa, että joo kerro vain kaikkea ja kerro niistä virheistä ja muista, mistä sä vastaat tai puutteista, että mulle voit ihan hyvin kertoa. Sitten mä raportoin ja ne asiat saattaa olla jossain Aamulehden otsikoissa. (Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja.)

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja nosti esille myös sen näkökulman, että julkisuus voi toisaalta lisätä sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta, jos organisaatiossa ei ole toimintatapana

käsitellä sisäisen tarkastuksen raportteja ja ne voisivat ”jäädä johtajan työpöydälle”. Tällaisissa tilanteissa media voi nostaa esille raporteista nousevia tarkastushavaintoja.

Myös taustahaastattelussa nousi esiin se, että media pyytää julkisia sisäisen tarkastuksen raportteja tietopyynnöillä säännöllisesti. Taustahaastateltavan mukaan tarkastustyössä on esimerkiksi kokemuksia tilanteista, jossa tarkastuksen kohteena ollut henkilö oli suoraan kysynyt, voiko hänen sanomansa asiat tulla julkiseksi. Tällaisten kokemusten myötä taustahaastateltava on myös alkanut pohtia, miten julkisuus voi vaikuttaa itse tarkastustoimintaan ja sen suunnitteluun esimerkiksi ohjaamalla huomiota pois sellaisista tarkastusaiheista, joihin saattaa kohdistua julkista kiinnostusta.

--onko niin, että siellä keskusteluissa ei ikään kuin tulekaan niitä päivänpolttavia teemoja edes keskusteluun, koska jo vahvasti tiedetään, että nää sisäisen tarkastuksen raportit saattaa olla sitten siellä Hesarissa? (Taustahaastateltava.)

Taustahaastateltavan mukaan iso sisäisen tarkastuksen raporteista ei ole lehdistön näkökulmasta kiinnostavia, koska ne saattavat käsitellä esimerkiksi organisaation sisäisten prosessien kehittämistä, mutta hänen mukaansa esimerkiksi väärinkäyttöihin liittyvät tarkastukset päättyvät tyypillisesti jossain vaiheessa julkisuuteen, toisin kuin yksityisellä sektorilla. Hän näki, että tilanne, jossa media alkaisi pyytäisi tietopyynnöillä kaiken sisäisen tarkastuksen aineiston johtaisi organisaation harjoittamaan itsesensuuriin ja aiheuttaa riskin, että julkishallintoon ei edes perusteta sisäisen tarkastuksen toimintoja niissä organisaatioissa, joissa se on vapaaehtoista kuten esimerkiksi kunnissa.

Myös Pirkanmaan hyvinvointialueen edustajan mukaan tarkastuksen kohteena olevien epäilyt siitä, että heidän luottamuksellisesti tarkastajalle kertomansa asiat saattavat päätyä käsiteltäväksi valtakunnallisessa mediassa, voi johtaa omien sanomisten sensuroimiseen, mikä myös itessään heikentää sisäisen tarkastuksen tuottamien tulosten luotettavuutta ja sisäisen tarkastuksen toimintamahdollisuuksia.

Taustahaastateltavan mukaan sisäisen tarkastuksen asiakirjojen julkisuudessa on tapahtunut hänenkin uransa aikana muutosta avoimempaan suuntaan. Hänen mukaansa aikaisemmin sisäisen tarkastuksen asiakirjat lähtökohtaisesti salattiin, mutta nykyisen julkisuuslain tulkintalinjan mukaan etenkin valmiita sisäisen tarkastuksen raportteja on enää hankala salata. Hänen mukaansa sisäisen tarkastuksen raporttejakin saatetaan kuitenkin salata esimerkiksi tilanteissa, joissa tarkastuksen kohteena on jokin väärinkäytösepäily, joka on saatettu esitutkintaan taikka raportin sisältäessä liikesalaisuuksiin liittyvää sisältöä. Myös tietojärjestelmiin kohdistuvissa tarkastuksissa saatetaan

osa tarkastusraportista salata, jotta niihin kohdistuva valvonta ei vaarantuisi. Myös sisäiseen tarkastukseen kohdistuvia suunnitteluasiakirjoja pidetään usein organisaation sisäisinä asiakirjoina.

Taustahaasteltava näki, että nykyinen julkisuuslain tulkintalinja sisäisen tarkastuksen asiakirjojen julkisuuden suhteen ei kuitenkaan toteudu kaikkialla julkishallinnossa, vaan esimerkiksi kunnissa asiakirjoja salataan edelleen sisäisen tarkastuksen lisäksi myös esimerkiksi tilintarkastusraporttien kohdalla, vaikka niitäkin koskee lähtökohtaisesti asiakirjajulkisuus.

## **5.2 Sisäisen tarkastuksen järjestämistavat ja tehtävät hyvinvointialueilla**

Haastateltavien taustatietojen keräämisen ja hyvinvointialueiden erityispiirteiden kartoittamisen jälkeen haastattelurungon toinen osio käsitteli sisäisen tarkastuksen järjestämisen tarpoja hyvinvointialueella. Kysymykset keskittyivät sisäisen tarkastuksen asemaan organisaatiossa, sisäiselle tarkastukselle määritelyihin tehtäviin, mahdollisiin ulkoisten palveluiden käyttöön sisäisessä tarkastuksessa, mahdolliseen yhteistyöhön muiden hyvinvointialueiden kanssa, mahdollisten toimintatapojen ja organisaatioiden siirtymisestä hyvinvointialueita edeltäneistä organisaatioista sekä sisäisen tarkastuksen työohjelman laatimiseen.

Kaikilla otokseen valituilla hyvinvointialueilla sisäisen tarkastus on järjestetty suoraan hyvinvointialuejohtajana ja aluehallituksen alaisuudessa olevana itsenäisenä toimintona, jolle on taattu laajat tiedonsaanti- ja tarkastusoikeudet. Kun tarkastellaan sisäisen tarkastuksen toimintaohjeita, Etelä-Karjalan, Kanta-Hämeen, Keski-Uudenmaan ja Pirkanmaan hyvinvointialueilla sisäisen tarkastuksen on määritely olevan hyvinvointialuejohtajan alaisuudessa. Lapin hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa mainitaan kuitenkin sisäisen tarkastuksen yksikön toimivan aluehallituksen ja hyvinvointialuejohtajan alaisuudessa. Myös haastattelussa Lapin hyvinvointialueen edustaja kuvasi sisäisen tarkastuksen olevan organisaationa aluehallituksen alaisuudessa. Kuitenkin myös muiden hyvinvointialueiden edustajat haastatteluissa kuvasivat sisäisen tarkastuksen toimintonsa sijoittuvan sekä hyvinvointialuejohtajan että aluehallituksen alaisuuteen. Hyvinvointialuelain (2021/611) 51 §:n mukaisesti sisäisen tarkastuksen järjestämisvastuu on määritely aluehallitukselle, mutta toisaalta sisäinen tarkastus on korostuneesti toimivan johdon, eli hyvinvointialueen kohdalla hyvinvointialuejohtajan, tukitoiminto, mikä selittääkin haastateltavien käsityksen sisäisen tarkastuksen sijoittumisesta sekä hyvinvointialuejohtajan että aluehallituksen alaisuuteen. Kuitenkin suhdetta hyvinvointialuejohtajaan kuvataan tiiviimpänä ja jokapäiväisen tarkastustyön kannalta merkittävämpänä kuin suhdetta aluehallituksen kanssa. Kaikilla hyvinvointialueilla koettiin, että

ainakin organisatorisesta näkökulmasta sisäisen tarkastuksen toiminnon riippumattomuus on turvattu riittävällä tavalla.

Sisäisen tarkastuksella on kaikilla haastatelluilla hyvinvointialueilla suora raportointiyhteys hyvinvointialuejohtajalle ja aluehallitukselle. Sisäisestä tarkastuksesta on vastuussa virkasuhteessa oleva henkilö, jonka nimikkeenä otokseen kuuluvilla hyvinvointialueilla on joko sisäisen tarkastuksen johtaja (1 kpl), tarkastuspäällikkö (1 kpl) tai sisäinen tarkastaja (3 kpl). Käytetyllä nimikkeelle ei nähty juurikaan merkitystä ja esimerkiksi Etelä-Karjalan edustaja kertoo, että hän ei nähnyt tarvetta ottaa nimikkeeseensä päällikköä tai johtajaa, koska hänellä ei edes ole alaisia, vaan hän toimii sisäisen tarkastuksen toiminnossa yksin. Hän kuitenkin kertoo käyttävänsä kansainvälisissä tilanteissa IIA:n standardeissa esiintyvää nimikettä Chief Audit Executive eli CAE.

Kaikilla haastatelluilla hyvinvointialueilla oltiin tyytyväisiä siihen, että sisäisen tarkastuksen riippumattomuus oli saatu turvattua eikä esimerkiksi vaarallisia työyhdistelmiä päässyt muodostumaan sillä tapaa kuin esimerkiksi kunnallisissa organisaatioissa, jotka nousivat keskustelussa esille. Sisäinen tarkastus oli kaikkien haastateltujen pääasiallinen tehtävä eikä heille ollut määritelty sen lisäksi muita tehtäviä kuin vastuu ilmoittajansuojelulain (1171/2022) mukaisen ilmoituskanavan eli ns. whistleblower-kanavan järjestämisestä hyvinvointialueella. Kyseessä on kyse kanavasta, jonka kautta julkishallinnossa toimivalla henkilöllä on ilman seuraamuksia mahdollisuus tehdä kantelun, nimettömän ilmiannon tai selvityspyynnön havaitsemastaan epäkohdasta, julkisen vallan väärinkäytöstä tai lainvastaisuudesta (Kulla & Salminen 2024, 416).

### 5.2.1 Sisäiselle tarkastukselle määritellyt tehtävät

Tarkastelussa olevien hyvinvointialueiden aluehallitusten vahvistamissa sisäisen tarkastuksen toimintaohjeissa sisäisen tarkastuksen tehtävät on määritelty melko yhdenmukaisesti. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueella sisäisen tarkastuksen tehtäviksi on määritelty hyvän johtamis- ja hallintotavan, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuuden ja tuloksellisuuden arviointi, varmistaminen ja tukeminen sekä toimenpidesuosituksien antaminen edellä mainittujen parantamiseksi. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohje määrittelee sisäisen tarkastuksen tehtävät yhtenevästi, mutta siinä painotetaan lisäksi objektiivisuutta ja riippumattomuutta. Pirkanmaalla sisäisen tarkastuksen tehtäviin on näiden lisäksi mainittu hyvinvointialuekonsernin konsernivalvonta.

Etelä-Karjalan hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa sisäisen tarkastuksen tehtäviksi mainitaan myös konkreettisemmin tehtävä tarkastaa ja arvioida omaisuuden turvaamista,

resurssien käyttöä, kontrolli- ja riskienhallintajärjestelmien riittävyyttä ja tarkoituksenmukaisuutta, raportoinnin ja muun informaation luotettavuutta, oikea-aikaisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä päätösten, sopimusten, ohjeistuksen ja muun käytetyn tiedon oikeellisuutta, noudattamista ja tarkoituksenmukaisuutta. Sisäiselle tarkastukselle on kaikilla tarkastelussa olevilla hyvinvointialueilla määritelty organisaation sisäisiä koulutus- ja konsultointitehtäviä sekä tehtäviä väärinkäytösepäilyjen tutkinnassa. Etelä-Karjalan hyvinvointialueella sisäisen tarkastuksen tehtäviin on myös määritelty tilintarkastuksen suorittamisen edesauttaminen ”mahdollisuuksien ja resurssien mukaan”. Tämä muodostaa eräänlaisen poikkeuksen sisäisen tarkastuksen irrallisuuteen ulkoisesta tarkastuksesta

Lapin hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa sisäisen tarkastuksen tehtäviksi määritellään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan riittävyyden ja asianmukaisuuden selvittäminen johdolle sekä sisäisen valvonnan menettelyiden asianmukaisuuden ja riittävyyden arvioiminen riskeihin nähden. Sisäisen tarkastuksen tehtäväksi määritellään myös omalta osaltaan sen varmistaminen, että johdolla ja ulkoisella ohjauksella on riittävät ja oikeat tiedot hyvinvointialueen taloudesta ja toiminnasta. Lisäksi sisäiselle tarkastukselle on määritelty antaa neuvontaluonteisia konsultointipalveluita sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskien, kunhan ne eivät vaaranna sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja riippumattomuutta.

Kanta-Hämeen hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa sisäisen tarkastuksen tehtäviin on myös sisällytetty asiantuntijatehtäviksi kutsutut tehtävät, jotka voivat koostua sisäisen valvonnan kouluttamisesta, neuvontaluonteisista konsultointipalveluista sekä työryhmiin osallistumista.

## 5.2.2 Ulkoiset palvelut ja yhteistyö

Kaikilla otokseen sisällytetyillä hyvinvointialueilla sisäinen tarkastus järjestetään hyvinvointialueen omana toimintona, jotka kuitenkin hyödynsivät ulkoisia palveluita vaihtelevasti.

Hyvinvointialueiden välillä on solmittu myös yhteistyösopimuksia sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Aihetta koskevissa haastattelurungon kysymyksissä kysyttiin, käytetäänkö hyvinvointialueella ulkoistettuja palveluita sisäisen tarkastuksen järjestämiseen ja jos käytetään, millaisia tehtäviä on ulkoistettu ja miksi. Yhteistyöhön muiden hyvinvointialueiden kanssa kohdistui kysymys, jossa kysyttiin, tekeekö haastateltavan hyvinvointialue yhteistyötä jonkin toisen hyvinvointialueen kanssa sisäisen tarkastuksen järjestämisessä ja jos tekee, millaista yhteistyötä ja miten tällaiseen järjestelyyn on päädytty.

Kaikilla tarkastelussa tähän mennessä olevilla hyvinvointialueilla sisäinen tarkastus järjestetään hyvinvointialueen omana toimintona. Kuitenkin usealla hyvinvointialueella hankitaan tai on mahdollisuus hankkia sisäisen tarkastuksen palveluita ulkoisilta palveluntarjoajilta. Etelä-Karjalan hyvinvointialueella sisäiseen tarkastukseen hankitaan lisäresurssia Imatran kaupungilta yhden henkilön 60 prosenttisella työajalla. Tämä hankinta on siis täydentävää työvoimaa tarkastustehtäviin.

Ja tossa on, että se se on lisäresurssi. Ihan samaa työtä kuin minäkin, mutta on apukäsinä. Tekee kaksi ihmistä enemmän kuin yksi elikkä voidaan jakaa sitten jos meidän pitää haastatella 10 ihmistä niin toinen haastattelee 5 ja minä 5 ja jos hän toinen tarkastaa hallintoa, niin mä voin tarkastaa taloutta ja... Tehdään samaa työtä tiiminä ja että ei ole silleen tehtäväjako kummallisempaa muuta kuin, että lisäresurssi vaan ja sitä on ulkoa niin pitkälle kuin nyt tällä hetkellä johtaja on nähnyt taloudellisesti mahdolliseksi. (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja.)

Lisäksi Etelä-Karjalan hyvinvointialue oli haastateltavan mukaan kertaluonteisesti hankkinut tilintarkastusyhteisön tarjoamia sisäisen tarkastuksen palveluita hyvinvointialueen taloushallinnon yksikköön kohdistuvaan tarkastustoimeksiantoon. Hyvinvointialueen edustaja kuitenkin tunnisti sen mahdollisuuden, että tietyissä erityistä asiantuntemusta vaativissa tarkastustehtävissä voi olla aiheellista hankkia ulkoisia palveluita myös jatkossa. Esimerkkinä tällaisista erityisalueista hän mainitsi tietojärjestelmätarkastukset sekä lääketieteellistä osaamista vaativat tarkastuskohteet. Tällaisissa tapauksissa hyvinvointialueen oman sisäisen tarkastuksen henkilöstön on siis tunnistettava oman osaamisensa rajat ja hyödynnettävä tarvittaessa ulkopuolista asiantuntemusta.

Pirkanmaan hyvinvointialueella on tehty hankintasopimus, jonka kohteena ovat sisäisen tarkastuksen palvelut ja niitä täydentävät lisäpalvelut. Hankintasopimus mahdollistaa palveluiden ostamisen tarvittaessa eikä sisällä määräostovelvoitetta. Sopimuksessa mainitaan myös mahdollisuudesta ostaa sopimuksen puitteissa myös sellaisten erityisasiantuntijoiden palveluita, joita tarjouspyynnössä ei ole määritely. Sopimusehtoihin on kirjattu, että osa tarkastustoiminnoista ulkoistetaan ulkoiselle palveluntarjoajalle ja osa suoritetaan hyvinvointialueen itsensä toimesta ja että hyvinvointialueen resurssit voivat tarvittaessa osallistua myös niihin tarkastustoimeksiantoihin, jotka ovat ulkoisen palveluntarjoajan vastuulla. Ulkoinen palveluntarjoaja kuitenkin vastaa siltä tilattujen tarkastustoimeksiantojen järjestämisestä ja allekirjoittaa tarkastusraportin itse.

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustajan mukaan sopimuksen puitteissa ulkoisia palveluita on hankittu vuosisuunnitelman mukaisesti tarkastuksiin, mutta sopimus mahdollistaa myös eritystarkastusten ja sisäistä tarkastusta koskevien konsultointipalveluiden hankkimisen. Hänen mukaansa ulkoisia palveluita on hyödynnetty esimerkiksi tietoturvaan liittyvässä

tarkastustoimeksiannossa, jonka suorittamiseen oman henkilöstön osaamisen ei koettu olevan riittävää. Hankintasopimuksen puitteissa hyödynnettiin ulkoisen palvelutarjoajan palveluksessa olevaa henkilöä, joka suoritti tarkastustoimeksiannon ja esitteli asian aluehallitukselle.

Lapin hyvinvointialueen edustaja toimi ennen sisäisen tarkastuksen tehtäviin siirtymistä Lapin hyvinvointialueen talousjohtajana, joten hänen aloittaessaan nähtiin tarpeelliseksi hyödyntää ulkoisen palvelutarjoajan sisäisen tarkastuksen palveluita sellaisissa tarkastustoimeksiannoissa, jotka kohdistuivat hänen omaan työhönsä talousjohtajana tai hänen entisiin alaisiinsa. Tässä tapauksessa hän kuvasi ulkoisten palveluiden hankinnan taustalla olleen juuri hänen aikaisemmasta asemastansa johtuneet ”hygieniasyyt”. Lapin hyvinvointialue on myös tehnyt puitesopimuksen sisäisen tarkastuksen palveluiden hankkimisesta tarvittaessa tilanteissa, joissa tarvittaisiin erityistä osaamista esimerkiksi data-analytiikassa. Hän myös näki hankintasopimusten myös mahdollistavan ulkoisten palvelutarjoajien kautta esimerkiksi sellaisten analyysityökalujen ja -järjestelmien hyödyntämisen, joita hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen käyttöön ei ole hankittu tai ei nähdä järkevänä hankkia. Haastateltavan mukaan puitesopimus myös osaltaan mahdollistaa sisäisen tarkastuksen toiminnan jatkumisen esimerkiksi sairastumisen tai muun esteen sattuessa.

Keski-Uudenmaan hyvinvointialueella on mahdollisuus hankkia ostopalveluita tarvittaessa. Haastateltava kuitenkin näki todennäköisempänä jonkinlaisen erityisasemista vaativan resurssin kuten IT-toimintojen tai -järjestelmien arviointiin kohdistuvien palveluiden hankkimisen ulkoiselta palvelutarjoajalta kuin varsinaisen sisäisen tarkastuksen palvelujen hankkimisen. Hän kuvaakin Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen hankkineen ostopalveluina paljon IT-järjestelmiin kohdistuneita auditointeja, jotka osaltaan paikkaavat sisäisen tarkastuksen tarkastustoiminnan ulkopuolelle jääviä osa-alueita. Kanta-Hämeen hyvinvointialueella ei haastateltavan mukaan ole käytössä ulkoisia palveluita sisäisen tarkastuksen järjestämiseen

Pirkanmaan ja Etelä-Pohjanmaan hyvinvointialueiden välillä on tehty sopimus otsikolla: Yhteistyösopimus sisäisen tarkastuksen järjestämisestä Pirkanmaan ja Etelä-Pohjanmaan hyvinvointialueilla. Sopimus jatkaa yhteistyössä, joka alkoi jo sairaanhoitopiirien aikana. Tässä yhteistyösopimuksessa on sovittu, että Pirkanmaan hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toiminnossa on kohdistettu yhden tarkastuspäällikön työpanos Etelä-Pohjanmaan hyvinvointialueen sisäiseen tarkastukseen. Pirkanmaan hyvinvointialue laskuttaa Etelä-Pohjanmaan hyvinvointialuetta sen käytössä olevasta työpanoksesta sekä sen ohella perii hallintolisää, jolla katetaan esimerkiksi työnantajakuluja ja matkakuluja. Pirkanmaan hyvinvointialue toimii sopimuksen mukaisesti Etelä-Pohjanmaalle kohdistetun henkilöstön työnantajana ja vastaa henkilöstöhallinnollisesta

päätöksenteosta ja ohjauksesta koko sisäisen tarkastuksen toimintoa koskien. Sopimuksessa yhteistyön tarkoituksiksi on sopimuspuolten asiantuntemuksen ja resurssien tehokas hyödyntäminen kummallakin hyvinvointialueella. Tehokkuudessa otetaan huomioon toiminnalliset ja taloudelliset seikat. Sopimus ei sisällä yksityiskohtaisia ehtoja esimerkiksi toimeksiantojen suorittamiseen liittyen, mutta linjaa toiminnan periaatteiden, tarkastusprosessin ja laadunhallinnan olevan yhteiset, mutta tarkemmat kysymykset esimerkiksi toimivaltaan ja vastuihin jätetään kuvattavaksi molempien hyvinvointialueiden laatimissa sisäisen tarkastuksen toimintaohjeissa.

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja piti yhteistyösopimuksen yhtenä etuna sitä, että yhteistyösopimukseen kuuluvien hyvinvointialueiden välinen salassapitosopimus mahdollistaa tiedon jakamisen ja organisaatioiden välisen vertailun. Sopimuksen myötä myös henkilöstöä on mahdollisuus hyödyntää yli hyvinvointialueiden rajojen ja toteuttaa esimerkiksi yhteistarkastuksia hyödyntäen sekä Pirkanmaan hyvinvointialueen että Etelä-Pohjanmaan hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen henkilöstöä. Haastateltavan mukaan esimerkiksi vertailevia tarkastuksia ei ole kuitenkaan vielä ehditty tekemään, vaan hyvinvointialueiden alkuvaiheessa yhteistyö on ollut enemmänkin tiedon ja osaamisen jakamista henkilöstön välillä. Tällaisen yhteistyösopimukseen kuului aikaisemmin myös Kanta-Hämeen hyvinvointialue, mutta se irtautui yhteistyöstä 30.9.2023. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja kertoi syyksi yhteistyösopimuksesta irtautumiseen hyvinvointialueen halun saada oma sisäisen tarkastuksen toiminto, jonka työ kohdistuu kokonaan omalle hyvinvointialueelle.

Hyvinvointialueiden sisäisen tarkastuksen toiminnot ovat myös muodostaneet valtakunnallisen yhteistyöverkoston, jonka tarkoituksena on melko vapaamuotoinen yhteydenpito, vertailu ja tiedonvaihto sisäisen tarkastuksen järjestämiseen liittyvistä asioista. Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja kertoo verkoston muodostuneen jo sairaanhoitopiirien ja kuntayhtymien sisäisten tarkastajien välisenä yhteisönä. Verkostolla on etäyhteydellä säännöllisiä tapaamisia kuukauden tai kahden välein, joissa keskustellaan ennakkoon sovituista aiheista. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja nosti esille, että verkoston kautta tapahtuvaa tiedonvaihtoa rajoittaa toki se, ettei oman hyvinvointialueen ulkoisten henkilöiden kanssa voi keskustella salassapitovelvoitteen vuoksi esimerkiksi tarkastuksiin liittyen vaikeista tai korkean riskin alueista tai etenkin tarkastushavainnoista verrattuna siihen, jos kyseessä olisi oman organisaation sisällä toinen tarkastusyksikön edustaja, vaan keskustelua käydään yleisellä tasolla. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja kertoi, että verkoston tapaamiset organisoidaan vuorotellen hyvinvointialueiden sisäisten tarkastajien kesken, mutta myös vapaamuotoisempaa kollegoiden välistä keskustelua ja konsultointia tapahtuu hyvinvointialueiden sisäisten tarkastajien kesken.

Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja kertoi myös vapaamuotoisesta ja spontaanista yhteydenpidosta muiden hyvinvointialueiden sisäisten tarkastuksen henkilöstön kanssa ammatillisen kollegatuen jakamiseksi. Pirkanmaan hyvinvointialueen edustajan mukaan verkostossa ja kollegoiden välillä jaetaan tietoa, joka on julkista, muttei usein ole julkisesti nähtävillä eli esimerkiksi toimintatavat jonkin tietyn substanssin kuten esimerkiksi sivutoimilupien suhteen.

### 5.2.3 Hyvinvointialueita edeltäneiden organisaatioiden vaikutus

Haastattelurunkoon sisältyi kysymys hyvinvointialueita edeltäneiden organisaatioiden vaikutuksesta hyvinvointialueiden sisäiseen tarkastukseen siten, että edeltäneistä organisaatioista olisi siirtynyt hyvinvointialueelle sisäisen tarkastuksen käytänteitä, järjestämistapoja tai organisaatiomalleja.

Hyvinvointialueita edeltäneitä organisaatioita ovat esimerkiksi sairaanhoitopiirit ja muut sosiaali- ja terveystalvueluita tuottaneet kuntayhtymät tai kunnat. Näistä organisaatioista nähtiin vaihtelevasti siirtyneen käytänteitä, järjestämistapoja ja organisaatiomalleja myös nykyisille hyvinvointialueille. Etelä-Karjalan hyvinvointialueelle siirtyi sisäiseksi tarkastajaksi sama henkilö, joka oli vastannut sisäisestä tarkastuksesta hyvinvointialuetta edeltäneessä kuntayhtymässä.

Se yhden miehen malli niin sieltä siirtyi ihan sen takia, että silloin kun hyvinvointialue perustettiin niin silloinhan tuli käytännössä koko johtoporras niin sehän meni uusiksi ja se tarkoitti, että yhtäkkiä kun näin isoon organisaatioon tulee ihan uutta väkeä sinne ylimpään johtoon, niillä on tosi paljon haltuun otettavaa siinä ja tää sisäisen tarkastuksen asema on vaan yksi murena meressä. Niin sitten sillä lähdettiin liikenteeseen mitä oli ja tää oli se tilanne aikamoinen muunkin toiminnon osalta. (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja.)

Syyksi saman organisaatiomuodon ja järjestämistavan siirtymisestä kuntayhtymästä Etelä-Karjalan hyvinvointialueelle kerrotaan edellä kuvatulla tavalla se, että tilanteessa, jossa luodaan suurta uutta organisaatiota, on nähty hyväksi hyödyntää entisiä toimintatapoja soveltuvilta osin myös uudessa organisaatiossa, jotta organisaation muodostamiseen vaadittu työmäärän vähenisi.

Pirkanmaan hyvinvointialueella nähtiin, että sairaanhoitopiiristä ja Tampereen kaupungilta on henkilöstön mukana siirtynyt käytänteitä ja toimintatapoja myös hyvinvointialueelle. Ensinnäkin sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa oli samankaltainen sekä sairaanhoitopiirissä että Tampereen kaupungilla eli se vastaa suoraan sairaanhoitopiirin johtajalle sekä kaupunginhallitukselle. Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja kuvasi, että Tampereen kaupungin suurista sisäisen tarkastuksen resursseista johtuen sisäisen tarkastuksen kehittämistyö on ollut mahdollista. Tampereen kaupungilta siirtyneen työntekijän mukana Pirkanmaan hyvinvointialueen

sisäiseen tarkastukseen siirtyi esimerkiksi seurantaprosessiin liittyviä käytänteitä, joiden kehittämiseen sairaanhoitopiirin sisäisessä tarkastuksessa ei ollut ollut resursseja.

Kanta-Hämeen edustaja näki yhtäläisyyksiä varsinaisessa tarkastustyössä sairaanhoitopiirin ja hyvinvointialueen välillä. Myös Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja kuvasi päässeensä muovaamaan sisäisen tarkastuksen toimintoa niin sanotusti puhtaalta pöydältä, koska aloitti ainoana sisäisen tarkastuksen parissa työskentelevänä henkilönä uudella, vasta alkaneella hyvinvointialueella hyvinvointialuejohtajan alaisuudessa. Hän kuitenkin nosti esille, että hyvinvointialuetta edeltäneestä kuntayhtymän sisäisestä tarkastuksesta on kuitenkin seurannut joitain hyviksi todettuja käytänteitä, kuten sisäisen tarkastajan osallistumien sisäisen valvonnan selonteossa avustamiseen sekä tiettyjä riskien arviointiin liittyvien prosessimallien ja tarkastuslistojen hyödyntämistä. Lisäksi hyvinvointialueelle oli laadittu sisäisen tarkastuksen toimintaohje ja sisäisen valvonnan ohje sekä yleisemminkin oli tehty toimia sisäisen tarkastuksen tunnettavuuden lisäämiseksi organisaation sisällä.

Lapin hyvinvointialueella ei nähty, että aikaisemmista organisaatioista olisi siirtynyt käytänteitä, järjestämistapoja tai organisaatiomalleja sisäiseen tarkastukseen liittyen. Syynä Lapin osalta nähtiin hajanaisuus, jossa esimerkiksi Lapin sairaanhoitopiiri hankki sisäisen tarkastuksen ostopalveluna ja Länsi-Pohjan sairaanhoitopiirissä taas oli omaa sisäistä tarkastusta, mutta toiminto oli hyvin suppea. Hyvinvointialueen perustamisvaiheessa vanhaa henkilöstöä ei siirtynyt hyvinvointialueen sisäiseen tarkastukseen ja organisaatio luotiin täysin uudelta pohjalta. Lapin hyvinvointialueen edustaja näki, että Lapin maakunnan kuntarakenteella on vaikutusta myös nykyiseen hyvinvointialueeseen.

-- esimerkiksi puhutaan vaikka asiakaslaskutuksesta, sekä sosiaalipuolella että terveydenhuollon puolelta siirtyi todella monia toimintayksiköitä, joiden laskutusjärjestelmät jäi kuntiin. Se on vaikuttanut siihen toiminnan kypsyyteen. Ei ole kovin hyödyllistä tarkastaa täysin keskeneräistä prosessia, vaan enneminkin sitä, miten muutoksenhallinta siinä on sujunut. Eli kyllä on monentyyppistä haastetta, joka sitten varmasti eri hyvinvointialueella näyttäytyy eri tavalla. (Lapin hyvinvointialueen edustaja.)

Lapin hyvinvointialuetta siis edelsi hajanainen kuntien ja kuntayhtymien varaan perustunut sosiaali- ja terveystalouden järjestämismalli. Monet Lapin hyvinvointialueen alueella sijaitsevista kunnista ovat myös kooltaan melko pieniä.

#### 5.2.4 Sisäisen tarkastuksen toiminnan suunnittelu

Haastattelurungossa kysyttiin, miten sisäisen tarkastuksen työohjelma laaditaan, miten sisäisen tarkastuksen mahdolliset painopisteet määritellään ja millaisella aikajänteellä tulevia toimenpiteitä suunnitellaan.

Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja kuvasi laativansa vuosittain asiakirjan, jota kutsuu tarkastusvaraudeksi. Asiakirjaan hän sisällyttää kaikki mahdolliset tarkastettavat alueet, ja niillä toimivat toimijat sekä olennaiset kohdat kyseisten toimijoiden raportoinnista. Tämän asiakirjan tarkoituksena on kuvata tarkastuskokonaisuutta, jota sitten tarkastellaan yhdessä organisaation oman riskianalyysin kanssa. Yhdistämällä organisaation tunnistamat riskit ja tarkastusvarauuden hän arvioi riskitilannetta kokonaisuutena ja yhdistää siihen oman riskianalyysinsä. Tämän pohjalta hän kertoi laativansa esityksen hyvinvointialuejohtajalle. Hyvinvointialuejohtaja keskustelee esityksestä sisäisen tarkastajan kanssa ja tekee lopulta päätöksensä sisäisen tarkastajan esityksen suhteen. Haastateltavan mukaan suunnittelun aikajännettä on jatkuvasti lyhennetty, jotta sisäinen tarkastus ei jäisi jälkeen ja tuottaisi paremmin lisäarvoa johtamiselle.

Halutaan olla tässä ajassa ja että kun pitäisi tuottaa lisäarvoa johtamiselle niin se arkeologinen toiminta ei auta niitä ihan kauheasti, että jos mä nyt kerron että viime keväänä oli jonkinlainen tilanne niin sitten no mitäs me voidaan asialle tehdä? No ei mitään enää. Se ei auta. Että kyllä pitää olla tässä ajassa. (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja.)

Etelä-Karjalan hyvinvointialueella toimintaa suunnitellaan tältä pohjalta 6–12 kuukautta eteenpäin niin, että noin 60 prosenttia työajasta kuluisi suunnitelman mukaiseen tarkastustyöhön ja 40 prosenttia suunnitelman ulkopuolisiin ad hoc -tyyppisiin tarkastustehtäviin, joita haastateltava kuvasi tulevan eteen jatkuvasti. Etelä-Karjalan hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa työsuunnitelmasta todetaan vain lyhyesti, että ”sisäinen tarkastus laatii kutakin vuotta varten työsuunnitelman, jonka hyvinvointialuejohtaja vahvistaa”.

Kanta-Hämeen hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa määritellään tehtäväksi pidemmän aikavälin suunnitelma toiminnan painopisteistä, joita tarkennetaan vuosisuunnitelmissa. Vuosisuunnitelman perustana on sisäisen tarkastuksen tekemä riskienarviointi ja siinä huomioidaan myös talouden ja toiminnan riskit, jotka ovat nousseet esille hyvinvointialueen riskienarvioinnissa. Myös aluehallituksen, hyvinvointialuejohtajan sekä ylimmän johdon näkemykset voidaan huomioida suunnitelmassa. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja kertoi sisäisen tarkastuksen laativan puolentoistavuoden aikajännettä käsittelevän vuosisuunnitelman, jota muovataan ylimmän johdon kanssa käytävissä keskusteluissa. Näissä hyvinvointialuejohtajan kanssa käytävissä

keskusteluissa kootaan riskejä, joihin olisi syytä kohdistaa tarkastustoimenpiteitä ja pyritään tarkastusten kohdistamiseen tasaisesti hyvinvointialueen toimintoihin. Tarkastustyön suunnittelussa pyritään myös välttämään päällekkäisyyttä muiden toimijoiden tekemän tarkastus- ja valvontatyön kanssa. Ajankohtaista tilannetta käydään kolmen viikon tai kuukauden välein läpi sisäisen tarkastuksen päällikön ja hyvinvointialuejohtajan välisissä keskusteluissa. Hyvinvointialuejohtajalla on oikeus tehdä sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmaan viranhaltijapäätöksellä muutoksia, jotka menevät aluehallituksen tietoon. Aluehallituksella on mahdollisuus perua hyvinvointialuejohtajan tekemät muutokset, jos se katsoo sen tarpeelliseksi. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustajan mukaan jatkossa on tarkoitus laatia nelivuotiselle valtuustokaudelle pidemmän aikavälin sisäisen tarkastuksen suunnitelma. Tällaista ei ole laadittu nykyiselle valtuustokaudelle, vaan Kanta-Hämeen hyvinvointialueen oman sisäisen tarkastuksen toiminnon aloittaessa laadittiin suunnitelma vain jäljellä olevan valtuustokauden ajaksi. Vuoden 2025 aluevaaleja seuraavana syksynä on hänen mukaansa tarkoitus laatia sekä nelivuotisen valtuustokauden suunnitelma että vuosisuunnitelma.

Keski-Uudenmaan hyvinvointialueella sisäisen tarkastuksen toimintaa suunnitellaan sekä vuositasolla että nelivuotisten valtuustokausien tasolla. Aloittaessaan sisäisen tarkastuksessa keväällä 2023 haastateltava kertoi sopineensa hyvinvointialuejohtajan kanssa haastattelevansa hyvinvointialueen johtoryhmän jäsenet ja pyrki näin muodostamaan kokonaiskuvan organisaation keskeisimmistä osa-alueista ja palvelualueista tutustuen samalla näiden osa-alueiden riskienhallintaan, toimintaprosesseihin, valvontaan, dokumentaatio-ohjeisiin, sääntöihin sekä hyviin käytäntöihin. Haastatteluiden yhteydessä hän myös osallistui johtotiimien kokouksiin. Haastateltavalta ylimmältä johdolta myös tiedusteltiin, mitkä ovat hänen vastualueensa korkean riskin alueita ja mihin sisäisen tarkastuksen toivottiin keskittyvän. Lisäksi kuvattiin tulevien tarkastusten tarkastusprosessin käytännön kulkua ja viestintää. Näiden tietojen pohjalta hän teki kattavan riskiarvioinnin alkukartoituksen ja pyrki muodostamaan yleiskäsityksen hyvinvointialueen tarkastusavaruudesta ja teki samalla sisäisen tarkastuksen toimintoa tunnetummaksi hyvinvointialueen organisaatiossa. Hyvinvointialuejohtaja oli hänen mukanaan sisäisen tarkastuksen painotuksia määriteltäessä.

Ja tietysti sen aikaisella hyvinvointialuejohtajalla oli siinä semmoinen tietty tärkeä merkitys, että mihin hän halusi sitä sisäistä tarkastusta painotettavan, ei pelkästään aiheiden osalta, vaan myöskin niin kun on aihe niin, miten tarkastus rajautuu. Mikä se scope on? Ja hän taas oli jo keskustellut sitten siitä, enempi aluehallituksen kanssa ja hallituksen puheenjohtajankin kanssa, että minkälainen näkemys sieltä tulee vuosisuunnitelman painopistealueille. (Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja.)

Johtoryhmän käsittelyn jälkeen tarkastussuunnitelma meni edelleen aluehallituksen kommentoitavaksi ja lopulta hyväksyttäväksi. Alkukartoituksen pohjalta Keski-Uudenmaan hyvinvointialueella laadittiin pitkän aikavälin tarkastussuunnitelmat valtuustokauden loppuun eli vuoden 2025 aluevaaleihin saakka. Ensimmäistä valtuustokauden mittaista tarkastussuunnitelmaa ei kuitenkaan saatu aluehallituksen käsittelyyn ennen vuoden 2023 syksyä, joten valtuustokauden suunnitelmasta tuli lopulta painopistealueista ja -aiheista johdettu vuoden 2023 lopun ja koko vuoden 2024 vuosisuunnitelma, joka sisälsi myös alustavan tarkastus- ja vuosisuunnitelman vuodelle 2025. Haastatteluajankohtana ei ollut vielä varmuutta, miten suunnittelun sykliä jatketaan uudella valtuustokaudella, mutta alustava suunnitelma oli tehdä jälleen koko valtuustokauden pitkä tähtäimen suunnitelma, josta johdetaan taas tarkemman tason vuosisuunnitelmat. Aluehallituksella ja hyvinvointialueen johtoryhmällä oli haastateltavan mukaan mahdollisuus vaikuttaa vuosisuunnitelmien luonnoksiin, jotka sisäinen tarkastus esitteli hyvinvointialuejohtajan kanssa. Hyvinvointialuejohtajalle on annettu oikeus tehdä vuosisuunnitelmaan vuoden aikana pieniä muutoksia, mutta suuremmat muutokset täytyy viedä aluehallituksen käsiteltäväksi. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustajan mukaan suunnitteluprosessin lähtökohtana on sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit, sisäisen valvonnan viitekehikko COSO ERM sekä muut laatustandardit. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeessa määritellään, että sisäinen tarkastus laatii riskiperusteisesti suunnitelman valtuustokaudelle, jota tarkennetaan vuosisuunnitelmissa. Molemmat suunnitelmat hyväksyy aluehallitus.

Lapin hyvinvointialueen edustajan mukaan Lapin hyvinvointialueella riskien arvioiminen ei haastatteluhetkellä ole vielä ajan tasalla, koska esimerkiksi hyvinvointialueen riskienhallinnan ohjetta ei ole vielä käsitelty aluehallituksessa, joten sisäisen tarkastuksen painopisteitä ei ole voitu määrittää riskiperusteisesti. Tarkastuksen suunnitelmia on siis pyritty laatimaan strategisten tavoitteiden mukaisesti. Toiminnan alkaessa laadittiin nopeasti ensimmäisen vuoden suunnitelma ja sitten seuraavat kaksi vuotta kattava suunnitelma. Haastateltavan mukaan jatkossa olisi tarkoitus rullaavien vuosisuunnitelmien lisäksi laatia pidemmän aikavälin suunnitelmia myös nelivuotiselle valtuustokaudelle. Tarkastuksen painopisteet määrittyvät haastateltavan mukaan ristiperusteisesti ja strategia huomioiden. Myös Lapin hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen suunnittelussa on siis havaittavissa malli, jossa pidemmän aikavälin suunnitelmat muodostavat kehykset, joita tarkennetaan yksityiskohtaisimmissa vuosisuunnitelmissa.

Mutta kyllä mä itse näen sen järkevänä, että olisi semmoinen pidemmän aikavälin suunnitelma, jota sitten työohjelmassa tarkennetaan ja käydään läpi vaikka hyvinvointialuejohtajan kanssa. Niin silloin se mahdollistaa semmoisen tehokkaamman reagoinnin niihin huomiota vaativiin asioihin. (Lapin hyvinvointialueen edustaja.)

Lapin hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen mukaan sisäinen tarkastus laatii hyvinvointialueen riskienarvioinnin perusteella vuosittaiset vuosisuunnitelmat aluehallituksen käsiteltäväksi. Tämän vuosisuunnitelman tarkastuskohteista laaditaan yksityiskohtaisempi suunnitelma, joka sisältää keskeiset työvaiheet, tarvittavat resurssit sekä alustavan aikataulun. Toimintaohjeessa myös varataan mahdollisuus tehdä muutoksia vuosisuunnitelman mukaisiin tarkastusaiheisiin, jos toimintaympäristössä tapahtuvat olennaiset muutokset tai riskien arviointi tätä vaatii. Näistä muutoksista tulee toimintaohjeen mukaan raportoida aluehallitukselle. Lapin hyvinvointialueen edustaja arvioi, että sisäisen tarkastuksen tarkastustyöstä noin puolet kohdistuu vuosisuunnitelman mukaisiin tarkastuksiin ja toinen puolet taas ad hoc -tyyppisiin tarkastustoimeksiantoihin ja neuvontatyöhön. Lapin hyvinvointialueen edustaja myös totesi, että hyvinvointialueen pirstaleisuus vaikuttaa osaltaan sisäisen tarkastuksen suunnitteluun.

Sitten tää hyvinvointialueen pirstaleisuus, niin kyllä se vaikuttaa siihen tarkastusten suunnitteluun ja tekemiseen ja yksinkertaisesti siihen, että onko järkeä, että jos nyt tarkastetaan tämän hetken tilannetta ja tiedetään, että se on muuttumassa ja se on parin kuukauden päästä toinen, niin ei siihen kannata paukkuja sisäisessä tarkastuksessa laittaa oikeastaan. (Lapin hyvinvointialueen edustaja.)

Pirkanmaan hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen mukaan hyvinvointialueen sisäisen tarkastus laatii valtuustokauden mittaisen suunnitelman, joka sisältää toiminnan painopisteet kuten varmennukset, arvioinnin ja asiantuntijatyön sekä tarkastuksen kattavuutta koskevaa pitkän aikavälin suunnittelua. Valtuustokauden suunnitelmaa taas tarkennetaan vuosisuunnitelmilla, joiden mukaiset tehtävät sisäinen tarkastus toteuttaa ja raportoi. Pirkanmaan hyvinvointialueen edustajan mukaan ensimmäiselle valtuustokaudelle tehtiin kahden ja puolen vuoden suunnitelma, joka sisältää sisäisen tarkastuksen toiminnan painopisteet, jotka pohjautuvat riskiarviointiin. Sisäisen tarkastuksen tekemät tarkastukset ovat taas näiden painopistealueiden varmentamista ja arviointia, joiden lisäksi tarjotaan neuvontapalveluita. Haastateltava kuvasi suunnitteluprosessiin toimineen tähän mennessä hyvin, mutta oli hieman huolissaan siitä, onko seuraavan valtuustokauden neljän vuoden suunnitelma liian pitkälle ajalle, jotta kaikki riskikohdat voitaisiin siinä huomioida. Hän näki, että valtuustokauden mittaista suunnitelmaa olisi ehkä syytä päivittää esimerkiksi kahden vuoden jälkeen.

### **5.3 Sisäisen tarkastuksen toimintamahdollisuudet, resursointi ja valvonta**

#### **5.3.1 Sisäisen tarkastuksen resurssit ja taloustilanteen vaikutus**

Haastattelurungon kolmanteen osion sisältyi kysymyksiä hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen resurssien riittävydestä sille määriteltyjen tehtävien toteuttamiseen. Osiossa kysyttiin myös

hyvinvointialueen taloudellisen tilanteen mahdollisista vaikutuksista sisäisen tarkastuksen toimintamahdollisuuksiin ja resursseihin.

Alla olevassa taulukossa on yhteenveto otokseen sisällytettyjen hyvinvointialueiden sisäisen tarkastuksen toimintojen käytössä olevasta henkilöstöstä. Etelä-Karjalan hyvinvointialueella on oman virkasuhteisin sisäisen tarkastajan lisäksi hankintasopimus Imatran kaupungin sisäisen tarkastajan työpanoksen ostamisesta 60 prosentilla työllä. Pirkanmaan hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toiminnossa kaksi henkilöä on kohdistettu Pirkanmaan hyvinvointialueen sisäiseen tarkastukseen, joiden lisäksi yksi tarkastuspäällikkö on kohdistettu Etelä-Pohjanmaan hyvinvointialueen sisäiseen tarkastukseen. Muuten hyvinvointialueiden sisäisten tarkastuksen toiminnoissa ei ollut jaettu henkilöstöä minkään virallisen linjauksen mukaisesti tarkastamaan esimerkiksi tiettyjä toimintoja.

Taulukko 4. Sisäisen tarkastuksen henkilöstömäärä otoksen hyvinvointialueilla

Hyvinvointialue	Käytössä oleva henkilöstö henkilötyövuosina
Etelä-Karjala	1,6 (1 + 0,6)
Kanta-Häme	2
Keski-Uusimaa	1
Lappi	2
Pirkanmaa	2 (3)

Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja nosti esille, että resurssien riittävyys lähtee siitä, mitä sisäiseltä tarkastukselta odotetaan. Johto siis lopulta päättää, miten paljon sisäiselle tarkastukselle kohdennetaan resursseja ja sen mukaisesti sisäinen tarkastus pystyy tehtäviään toteuttamaan.

--Se on pitkälle poliittinen päätös paljonko sinne (sosiaali- ja terveydenhuoltoon) sitten alokoidaan ja samalla lailla se on tää sisäisen tarkastuksen resurssien riittävyys, että se on ihan miten se johto milloinkin sen kokee ja sitten toi, että onko riittävä tehtävien suorittamiseksi, niin se on sellainen kehäpäätelmä, että jos on vaan yks ihminen, se yksi ihminen sanoo että mä kerkeän tekeä nää ja enempää sitten (en) tee, niin se aina riittävä. Se vaan tarkoittaa sitä fokusta sitten, että niinku sanottu niistä kalojen koosta, että sitten vaan fokusoidaan isompiin. (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja.)

Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja piti haastatteluhetkellä ainakin sen hetkisiä resursseja riittävinä sisäiseltä tarkastukselta toivotun tehtävän täyttämiseen. Hän myös totesi, että tietenkin lisäresurssi avustavan tarkastusresurssin muodossa mahdollistaisi esimerkiksi laajemmat aineistotarkastukset, nopeamman reagoinnin ad hoc- tyyppisiin toimeksiantoihin, voisi mahdollisesti lyhentää tarkastustoimeksiantojen läpimenoaikaa sekä mahdollistaisi useampien

tarkastusten toteuttamisen samanaikaisesti kuin yhden tarkastajan voimin on mahdollista. Hän nosti myös esille, että sisäisen tarkastuksen toiminnolta enemmän ad hoc -tarkastuksia vaativa ylin johto saattaisi johtaa nykyisenkaltaisten resurssien riittämättömyyteen, mutta hän näki, että nykyisten tehtävien ja vaatimustason kanssa resurssit ovat tasapainossa.

--kyllä mä näen, että nää tehtävät tarkastukset on tasapainossa nimenomaan niiden annettujen resurssien kanssa. Että ei ole vaadittu mitään mahdottomuuksia, eikä semmoisia aihealueita niin kun, mitä en voisi ottaa vastaan ja pystyn tekemään niin kun ne sitten siinä vaan on päätetty vuosisuunnitelman aikataulussa. (Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja.)

Lapin hyvinvointialueen edustaja piti sisäiselle tarkastukselle osoitettuja resursseja riittävinä Lapin kokoiselle hyvinvointialueelle ja totesi sisäisen tarkastuksen olevan paremmin resursoitu kuin monilla muilla hyvinvointialueilla. Hän myös nosti esille sen, että hän on itse voinut määrittellä työohjelmansa, eikä hyvinvointialueelta tai aluehallitukselta ole tullut sellaisia tarkastustoimeksiantoja, jotka olisivat vaikeuttaneet toiminnan suunnittelua. Myös Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja piti käytössä olevia resursseja riittävinä hyvinvointialueen kokoon suhteutettuna.

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja piti hyvinvointialueensa sisäisen tarkastuksen toiminnon resursseja pieninä verrattuna Kanta-Hämeen ja Lapin hyvinvointialueisiin, jotka ovat kuitenkin organisaatioina Pirkanmaan hyvinvointialuetta pienempiä. Hän myös nosti esille hankintasopimuksen, jonka puitteissa lisäresurssia on toki mahdollista hankkia ulkoisena palveluna. Haastateltavan mukaan pienellä resurssoinnilla on sellaisia vaikutuksia, että tarkastustoimeksiantoja ei voi suorittaa enempää kuin resurssit riittävät, joten tarkastuksien kohdentamisessa tulee keskittyä olennaisiin tarkastuskohteisiin. Nykyisellään sisäisen tarkastus suorittaa Pirkanmaan hyvinvointialueella noin kahdeksan tarkastusta vuodessa. Hän myös nosti esille hyvinvointialueen tarkastusympäristön moninaisuuden, joiden joukosta tarkastuskohteet joudutaan jotenkin poimimaan, vaikka tarkastuskohteita on sellainen määrä, johon voisi saada kulumaan suuren määrän resursseja, jos niitä olisi tarjolla.

Mutta sitten kun miettii, minkälaiset toiminnot meillä on, toimintaympäristön moninaisuus... Meillä on mitä viisi TES:iä olemassa eri ammattiryhmiä. Hankintatoimittajia joku yli 4000 ja hankintojen yhteismäärä on, oliko se yli 50% meidän budjetista. Siis ihan valtavasti. Tarkastuksia voisi tehdä ihan mielettömästi, että onko se hyvä, että jos me nyt saadaan joitakin riskejä, isoimpia riskejä nostettua. Niin kuinka paljon jää sitten semmoisia mihin me ei pystytä tarttumaan, niin se on tietysti hyvä kysymys mitä tässä joutuu itsekkin miettimään. Ja kyllä mä näkisin, että ammattistandardien kautta meidän täytyy pitää sitä yllä, että meillä nyt on tän verran

resursseja ja että resurssien niukkuus huomioidaan. (Pirkanmaan sisäisen tarkastuksen edustaja.)

Kaikki haastateltavat kokivat, että heille on annettu organisaatiossa tarpeelliset toimintamahdollisuudet tarkastustoiminnan toteuttamiseen. Hyvinvointialueiden toimintaohjeissa sisäiselle tarkastukselle on taattu laajat oikeudet kuten saada käyttöönsä tietoja ja asiakirjoja salassapitosäännösten estämättä, saada tietojärjestelmien käyttöoikeudet, osallistua hyvinvointialueen toimielinten kokouksiin, päästä hyvinvointialueen käytössä oleviin fyysisiin tiloihin, haastatella henkilöstöä ja saada tehtäviensä hoitamisen kannalta tarpeellista apua.

Hyvinvointialueiden heikolla taloustilanteilla ja säästöpainella nähtiin olevan vaikutusta vähintäänkin sitä kautta, ettei lisäresurssien saaminen nähtiin vaikeana myös jatkossa. Varsinaisia sisäisen tarkastuksen toimintoon kohdistuvia säästöpainetta ei otokseen sisällytetyillä hyvinvointialueilla tunnistettu, eikä sisäiseen tarkastukseen ole kohdistunut esimerkiksi henkilöstön lomautuksia, mutta sitä pidettiin kuitenkin mahdollisena jatkossa.

### 5.3.2 Sisäiseen tarkastukseen kohdistuva valvonta

Haastattelurunkoon sisältyi kysymys siitä, millaista valvontaa hyvinvointialueen sisäiseen tarkastukseen kohdistetaan. Lisäksi alakysymyksenä kysyttiin, millaista valvontaa valtio hyvinvointialueiden rahoittajana kohdistaa hyvinvointialueen sisäiseen tarkastukseen sekä, kohdistuuko sisäisen tarkastuksen toimintoon jotain muuta valvontaa.

Hyvinvointialueiden rahoittajan eli valtion osalta valvontaa hyvinvointialueiden sisäiseen tarkastukseen kohdistuu haastateltavien mukaan vaihtelevasti. Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja toivoi Valtiontalouden tarkastusvirastolle nykyistä suurempaa roolia. Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja taas näki Valtionhallinnon tarkastusviraston enemmänkin yhteistyökumppanina eikä niinkään hyvinvointialueen sisäistä tarkastusta tarkastavana toimijana. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja kertoi Kilpailu- ja kuluttajaviraston vierailleen kaikilla hyvinvointialueilla ja olleen myös sisäiseen tarkastukseen yhteydessä osana julkisten hankintojen sopimushallinnon tarkastusta. Lapin hyvinvointialueen edustaja ei nähnyt valtion puolelta kohdistuvan mitään suoraa valvontaa.

Joo no näinhän se on, että mitään suoraa valvontaa sieltä valtion taholta ei ole, että jos eivät nyt sitten keksi jonkun tämmöisen resurssin sieltä sitten, että joka voisi alkaa tuota... Nyt jos niinkun jossakin kohtaa muistavat, jotta niin tähän tosiaan laista tulee, että pitäisikö valvoa, mutta ei... (Lapin hyvinvointialueen edustaja.)

Tilintarkastajien kerrottiin kiinnostavan tilintarkastuksen yhteydessä jonkin verran huomiota myös sisäisen tarkastuksen toimintoon, mutta Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustajan mukaan tilintarkastajan huomio kiinnittyy lähinnä siihen, onko sisäinen tarkastus ylipäättään järjestetty lain edellyttämällä tavalla. Myös Pirkanmaan hyvinvointialueen edustajan piti tilintarkastajan roolia melko vähäisenä. Lapin hyvinvointialueen edustajan mukaan tilintarkastajalle riittävä selvitys sisäisen tarkastuksen toiminnolta on taas ollut hyvinvointialueiden toimintakertomuksille annetun mallin mukainen kuvaus sisäisen tarkastuksen järjestämistavasta, käytössä olevista resursseista ja siitä, mihin tarkastustyössä on kiinnitetty huomiota. Myös Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja kertoi tilintarkastajan arvioivan sisäisen tarkastuksen riittävää resursointia sekä objektiivisuuden toteutumista.

Ulkoisen tarkastuksen toimijoista myös yhteyttä hyvinvointialueen tarkastuslautakuntaan pidettiin vähäisenä. Tarkastuslautakunnan ei sanottu kohdistavan sisäisen tarkastuksen toimintoon valvontaa, mutta esimerkiksi Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja kuvasi tarkastuslautakuntaa lähinnä keskustelukumppanina hyvinvointialueen tarkastamista ja valvontaa koskevilla kysymyksissä. Haastatteluhetkellä Keski-Uudenmaan hyvinvointialueella ei ollut tarkastuslautakunnan alaista omaa viranhaltijaa vaan tarkastuslautakunnan sihteeripalvelut hankittiin ostopalveluna tilintarkastusyhteisöltä. Tarkastuslautakunnan tarkastuspäällikön virka oli haastatteluhetkellä haussa ja virkaan valittu henkilö aloitti tehtävässään joulukuussa 2024. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja kertoi myös sisäisen tarkastuksen vierailevan tarkastuslautakunnassa kertomassa toimitetuista tarkastuksista. Myös Lapin hyvinvointialueen edustaja kuvasi sisäisen tarkastuksen suhdetta tarkastuslautakuntaan lähinnä keskusteluna ja raportointina sisäisen tarkastuksen tekemistä havainnoista.

--kyllä se on niinku ihan selkeästi niin, että tarkastuslautakunta elää sitä omaa elämäänsä ja sitten niiltä osin ollaan ajateltu, että jos jotain havaintoa tulisi, niin sitten yhteistyötä, mutta se ei niinku kohdistu tämmöiseen valvonta-asiaan millään lailla. Kyllä nytkin olen menossa raportoimaan tarkastuslautakunnalle sisäisen tarkastuksen tekemistä havainnoista, mutta tota... Ei valvontaa kohdistu niinku sen kummemmin. (Lapin hyvinvointialueen edustaja.)

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja näki mahdollisena, että ulkoinen tarkastus voisi ulottua myös sisäisen tarkastuksen toimintoon ja sen henkilöstöön, mutta ei pitänyt todennäköisenä, että tarkastuslautakunta kiinnittäisi huomiota sisäisen tarkastuksen varsinaiseen työskentelyyn, vaikka tunnisti senkin mahdollisuuden. Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustajan mukaan tarkastuslautakunta kutsuu hänet sisäisen tarkastuksen edustajana kuultavaksi kerran tai kaksi

vuodessa, jolloin hän kertoo tarkastuslautakunnalle pintapuolisesti sisäisen tarkastuksen toimintatavoista, mutta ei jaa yksityiskohtaista tietoa tarkastuksista.

#### **5.4 Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen hyvinvointialueen hallinnossa**

Haastattelurungossa oli oma osionsa liittyen sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen hyvinvointialueen hallinnossa. Osiossa kysyttiin, miten sisäistä tarkastusta hyödynnetään hallinnossa ja haluaako hyvinvointialueen johto sekä aluehallitus käyttää sisäisen tarkastuksen toimintaa aktiivisesti. Osiossa kysyttiin myös, pitääkö haastateltava sisäisen tarkastuksen keskusteluyhteyttä hyvinvointialueen johtoon ja aluehallitukseen riittävänä. Lisäksi kysyttiin, onko sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen jatkuvaa vai enemmän ad hoc -tyyppistä tarpeen esiintyessä. Kysyttäessä sisäisen tarkastuksen hyödyntämisestä hyvinvointialueella nousi haastatteluissa esiin johdon rooli. Sisäisen tarkastuksen aktiivisen hyödyntämisen nähtiin olevan riippuvaista etenkin hyvinvointialuejohtajasta.

Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja kuvasi hyvinvointialuejohtajaa tarkastusmyönteiseksi ja kertoi tämän ymmärtävän sisäisen tarkastuksen merkityksen ja roolin.

Sitä (sisäistä tarkastusta) hyödynnetään tosi tehokkaasti tällä hetkellä, koska johtaja on tarkastusmyönteinen ja ymmärtää sen roolin ja alusta pitäen muodosti luottamuksellisen suhteen. Ensimmäistä kertaa kun hän tuli ja tavattiin, niin hän sanoi, että... tota se olisi syksyllä (20)22... (20)23 aloitti, syksyllä (20)22. Niin sanoi että, meillä tulee olemaan sitten viikoittainen tapaaminen ja mä ajattelin, että hupsistakeikkaa, että kun tähän mennessä niin on ollut hyvä, jos vuosittainen tapaaminen niin jää nähtäväksi, että en usko kyllä ennen kuin näen. Se on toteutunut. Meillä on joka viikko. Ilman katkoja. (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja.)

Etelä-Karjalan hyvinvointialueella hyvinvointialuejohtajan kuvataan kuuntelevan sisäisen tarkastuksen huomiota ja reagoivan niihin tarvittavilla toimienpiteillä. Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustajan mukaan sekä hyvinvointialuejohtaja että aluehallitus näkevät sisäisen tarkastuksen roolin ja ei nähnyt merkitystä sillä, että aluehallitus on luottamushenkilöistä koostuva poliittinen elin. Hänellä on suora puheyhteys aluehallituksen puheenjohtajaan. Haastateltava kuvasi, että Etelä-Karjalan hyvinvointialueella aluehallitus näkee sisäisen tarkastuksen apuna ja tukena ja hänen näkemyksensä mukaan aluehallitus on tyytyväinen siihen, että sisäisen tarkastuksella ja hyvinvointialuejohtajalla on hyvä yhteys. Haastateltavan mukaan jatkuvan hyödyntämisen ohella myös nopeasti eteen tulevissa tapauksissa sisälle tarkastukselle on käyttöä.

Toi ad hoc on siinä vahvasti läsnä, että meillähän voidaan minä aamuna hyvänsä todeta, että meillä on epäily valelääkäristä siellä tai epäily jostain muusta epäasiallisesta toiminnasta. Jostain ihan mistä tahansa ja sitten mä oon se, joka niitä sitten kun ne on

riittävän raskaan kaliiberin juttuja niin sitten ne tulee mulle ja sitten mua hyödynnetään siinä... (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja.)

Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja nosti esiin sen, että haastatteluhetkellä Keski-Uudenmaan hyvinvointialueella oli jo kolmas hyvinvointialuejohtaja hyvinvointialueen perustamisen jälkeen. Hän näki tällä olevan tietenkin vaikutusta sisäisen tarkastuksen ja hyvinvointialueen johtajan välisen yhteistyösuhteen luomiseen. Hän kuitenkin näki, että niin toimiva johto kuin aluehallituskin haluavat hyödyntää sisäisen tarkastuksen toimintoa aktiivisesti ja hänellä on hyvä keskusteluyhteys molempiin. Haastateltava koki, että hyvinvointialuejohtajan vaihtuminen ei vaikuttanut käytännössä sisäisen tarkastuksen tehtävien hoitamiseen. Johto hyödyntää sisäistä tarkastusta suunnitelmissa sovittuihin tarkastusaiheisiin kohdistuvina tarkastuksina, mutta haastateltava näki, että sisäistä tarkastuksen mahdollisuuksia voisi hyödyntää enemmänkin erityisesti neuvontapalveluiden osalta. Haastateltavan mukaan sisäisen tarkastuksen funktio ja tunnettavuus sekä tietoisuus laajemmasta hyödyntämisestä lisääntyy koko ajan tarkastuksissa muodostuneiden kumppanuuksien ja sisäisen viestinnän avulla. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueella aluehallituksen puheenjohtaja toimii roolissaan kokoaikaisesti ja osallistuu esimerkiksi johtoryhmän strategisiin kokouksiin, millä saattaa olla pohtivista vaikutusta aluehallituksessa vallitsevaan tietoisuuteen sisäisestä tarkastuksesta ja tarjota ajantasaista tietoa tarkastuksista.

Mä en tiedä itse asiassa, miten muilla alueilla on, mutta meillä aluehallituksen puheenjohtaja on täysiaikaisesti hyvinvointialueen palveluksessa. Eliikkä hän on jättäytynyt niinku päivätöistään ja keskittyy puheenjohtajan tehtävään, mikä mun mielestä on tosi hyvä ja sitä myötä tietysti sitten on johtoryhmän strategisissa kokouksissa paikalla. Mun mielestä taitaa olla kaikissa niin hänellä on hyvä näppituntuma ja hän on siellä tavallaan siellä johtoryhmän sisällä kokousmielessä eli on hyvin lähellä tätä ja näkee, että miten sisäinen tarkastus sitten siellä tuo esiin ja raportoi ja keskustele siltä osin kun on ite niissä kokouksissa ja päätöksenteossa mukana. Mutta totta kai, kun luottamustoimesta puhutaan, niin totta kai luottamushenkilöt ovat paljon etäämpänä siitä päivittäisestä johtamisesta virkamiehistä koostuvaan hyvinvointialueen johtoryhmään verrattuna. (Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja.)

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja taas kuvasi hyvinvointialueen johtajan kyllä tiedostavan sisäisen tarkastuksen toiminnon merkityksen ja hyödyntävän sitä, mutta hyödyntämisestä ei välittynyt yhtä aktiivinen ote kuin kahdella edellä mainitulla hyvinvointialueella. Hänen mukaansa hyvinvointialuejohtaja on tyytyväinen säännölliseen yhteydenpitoon sisäisen tarkastuksen kanssa ja on väillä ottanut sisäiseen tarkastukseen yhteydessä, jos on nähnyt tarvetta toimittaa tarkastusta vastaan tulleiden riskien perusteella. Tällaisesta esimerkkinä hän nosti tilanteen, jossa oli havaittu palveluasumisen ostopalveluiden kustannusten nousseen paljon. Sisäinen tarkastus tarkasti

palveluasumisen ostopalveluita siitä näkökulmasta, oliko palveluasumisen myöntämisessä noudatettu siihen annettuja kriteerejä.

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja näki, että aluehallituksen suhde sisäiseen tarkastukseen ei ole yhtä aktiivinen kuin operatiivisen johdon, muttei nähnyt siihen myöskään tarvetta, koska operatiivisella johdolla ja sisäisellä tarkastuksella on muutenkin kiinteämpi yhteys. Hänen mukaansa aluehallitus on kyllä kiinnostunut sisäisen tarkastuksen havainnoista ja raportoinnista, mutta hän kuitenkin toivoi, että aluehallitus voisi tarjota myös enemmän näkemystä etenkin riskienhallintaan ja näin toteuttaa aluehallituksen valvontaroolia. Hän kuvasi, että hyvinvointialuejohtaja ja sisäisen tarkastus pitävät tärkeänä sitä, että aluehallituksella on tieto hyvinvointialueen riskeistä ja riskienhallinnasta valvontaroolinsa toteuttamiseen, mutta haluaisi vielä varmistaa, että aluehallitus myös ymmärtää merkittävän valvontavastuunsa.

Niin että toivoisin että pääsisi enemmän riskejä pohtimaan tai silleen, että myös aluehallitus ymmärtää, että miten iso valvontavastuu heillä on sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä, että hei, mitä te haluatte saada tietoa, kyllä me tuotetaan ja annetaan tietoa että kunhan vaan saisi kiinni, että millä tasolla he haluaa tietoa. (Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja.)

Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja näki, että hyvinvointialueen johdolla on halu hyödyntää sisäisen tarkastuksen toimintoa aktiivisesti. Sisäisen tarkastuksen raportteja käsitellään hyvinvointialueen ja toimialojen johtoryhmissä ja toimiva johto keskustelee aktiivisesti sisäisen tarkastuksen kanssa. Hän myös nosti esille sen, että sisäisen tarkastuksen vaikuttavuus nousee lopulta siitä, miten johto reagoi sisäisen tarkastuksen havaintoihin.

--on seurantatarkastuksia nyt tehty niin niidenkin perusteella voi sanoa, että kyllä on hommat on laitettu kuntoon, kun me ollaan nostettu asioita pöydälle ja se on se, miten pitää ollakin, että arvostetaan sitä työtä ja tuo myöskin palautetta meille tavallaan, että on puututtu oikeisiin asioihin, niihin on sitten tartuttu ja laitettu asiat kuntoon, että se vaikuttavuus tulee siitä, että oikeasti se keskusteluyhteys on ja mun mielestä se on kyllä... niinku en mä tiedä voisiko se paremmalla tasolla olla kuin mitä se nyt on. (Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja.)

Kanta-Hämeen hyvinvointialueella on haastateltavan mukaan onnistuttu luomaan onnistunut keskusteluyhteys sisäisen tarkastuksen ja johdon välillä sekä suunnittelu- että raportointivaiheessa. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja kuvasi sisäisen tarkastuksen ja aluehallituksen välistä suhdetta etäisemmäksi, mutta keskusteluyhteyttä on kuitenkin turvattu käytännössä ja sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen tasolla, jossa edellytetään sisäisen tarkastuksen raportoivan viivytyksettä hyvinvointialuejohtajalle ja itsenäisen harkintansa mukaisesti myös aluehallituksen

puheenjohtajistolle, jos se havaitsee merkkejä väärinkäytöksestä tai merkittäviä sisäisen valvonnan tai riskienhallinnan puutteita

Lapin hyvinvointialueen edustaja taas näki, ettei aluehallitus ole toistaiseksi hyödyntänyt sisäistä tarkastusta tavalla, jonka sisäiselle tarkastukselle annetut resurssit mahdollistaisivat. Hänen mukaansa sisäisen tarkastus on toimittanut aluehallitukselle raporttejaan, mutta aluehallitus ei esimerkiksi ole kutsunut sisäisen tarkastuksen edustajia esittelemään tai raportoimaan tarkastusraporttejaan. Hyvinvointialuejohtajalta hän kertoo sisäisen tarkastuksen saaneen muutamia toimeksiantoja, mutta sisäisen tarkastuksen osaamista ei hänen mukaansa kaiken kaikkiaan käytetä kovin aktiivisesti hyvinvointialueen hallinnossa. Lapin hyvinvointialueella sisäisellä tarkastuksella itsellään on aktiivinen rooli sen havainnoissa hyvinvointialueella tapahtuvia asioita ja kohdistavan huomiota eri toimialoille oma-aloitteisesti. Sisäinen tarkastus saattaa hänen mukaansa siis esimerkiksi puuttua hyvinvointialueen toimialoilla esiintyviin puutteisiin tai ongelmiin ilman, että hyvinvointialueen johto on antanut varsinaista toimeksiantoa.

--että mistä nousee tällaisia hälyjä, että joku ei ehkä menekään, miten niin kuin lain kirjain sanoo ja muuta tällaista, niin se hyödyntäminen on niinku sanoisin jatkuvaa eli niitä huomioita annetaan pyytämättä sinne toimialoille, että pankaa tätä ja tätä asiaa kuntoon siitä, niin se on semmoista jatkuvaa työtä josta on kuitenkin sille johdolle selvää hyötyä, vaikka he eivät sitä osaa itse pyytää, että tähän on niinku sisäisen tarkastuksen yksi tehtävä. (Lapin hyvinvointialueen edustaja.)

Lapin hyvinvointialueella ei hänen mukaansa oikein tunnusteta sisäisen tarkastuksen merkitystä niin virkasuhteessa olevassa johdossa kuin luottamushenkilöistä koostuvassa aluehallituksessakaan.

Luulisin, että periaatteessa on kysymys samasta asiasta, että sekä virkamiesjohto että luottamushenkilöorganisaatio ei välttämättä tunnista sitä sisäisen tarkastuksen toiminnan merkitystä siinä määrin, että he osaisivat lähteä sitä hyödyntämään oma-aloitteisesti. (Lapin hyvinvointialueen edustaja.)

Haastateltava epäili, epäili, ettei hyvinvointialueen johdossa ole vielä totuttu siihen, että käytössä on hyvinvointialueen oman sisäisen tarkastuksen toiminto. Lapin hyvinvointialueella hyvinvointialuejohtajan ja sisäisen tarkastuksen välille on saatu vakiinnutettua säännölliset tapaamiset ja toimiva keskusteluyhteys. Haastateltavan mukaan sisäisellä tarkastuksen ja aluehallituksen välille ei ole päässyt muodostumaan toimivaa keskusteluyhteyttä, vaan sisäinen tarkastus on saattanut asiansa aluehallituksen tietoon hyvinvointialuejohtajan kautta. Hänen mukaansa kaikki edellytetty ja tarpeellinen raportointi sisäiseltä tarkastukselta aluehallitukselle on kyllä saatu toteutettua, mutta suoraa keskusteluyhteyttä ei vain ole päässyt muodostumaan.

## 5.5 Sisäisen tarkastuksen kehittäminen

Haastattelurungon osiossa viisi kysyttiin sisäisen tarkastuksen kehittämistä haastateltavan edustamalla hyvinvointialueella. Haastateltavilta kysyttiin, haetaanko sisäisen tarkastuksen järjestämisessä aktiivisesti parhaita käytänteitä tai teknologioita sekä, millaisia kehitystarpeita haastateltava näkee edustamansa hyvinvointialueen sisäisessä tarkastuksessa. Osion kolmas kysymys koski sitä, näkeekö haastateltava, että sisäistä tarkastusta voisi hyödyntää nykyistä enemmän.

Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja nosti esille, että koska hän vastaa sisäisen tarkastuksen toiminnasta yksin, on sen kehittäminenkin pitkälti hänen varassaan. Hän kuvasi olevansa teknologiaorientoitunut diplomi-insinööri-taustansa takia ja siksi kehittävänsä sisäistä tarkastusta etenkin teknologian näkökulmasta.

Mä oon ollut ihan etunenässä tässä datamurskauksessa, joka on siis ihan puhdasta tilintarkastusohjelmiston tehokasta hyödyntämistä, että aikaa sitten on siirrytty jo satunnaistarkastuksista tämmöisiin totaalitarkastuksiin, että oon tehnyt sitä pitkään, että otan massana dataa ja sitten katsotaan sitä eri tavoin. (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja.)

Teknologian hyödyntämisestä etenkin tekoälyn hyödyntäminen nousi esiin tulevaisuuden mahdollisuutena. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustaja näki tekoälyssä mahdollisuuksia sisäisen tarkastuksen toiminnan tehostamisessa ja kertoi käyttäneensä sitä jonkin verran sekä käyneensä asiaa käsitteleviä koulutuksia. Etelä-Karjalan ja Keski-Uudenmaan hyvinvointialueiden edustajat näkivät kehittämismahdollisuutena etenkin suurten datamassojen analysoinnin hyödyntämisen osana sisäistä tarkastusta nykyistä laajemmin ja tehokkaammin. Yleisesti sisäisessä tarkastuksessa hyödynnettiin otokseen sisältyvillä hyvinvointialueilla erilaisia taloushallinnon ohjelmistoja sekä runsaasti taulukkolaskentaohjelmia. Myös Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja näki paljon potentiaalia teknologiassa ja nosti esille tarpeen jonkinlaisen tarkastusohjelmiston ottamisesta käyttöön sisäisen tarkastuksen työkaluna. Tällaisessa järjestelmässä esimerkiksi aineiston käsitteleminen olisi tarkastusprosessin aikana käytännöllisempää ja parantaisi hänen näkemyksensä mukaan tietosuojan toteutumista sekä tekisi ulkoisten toimijoiden osallistumisesta käytännöllisempää, jos sisäisen tarkastuksen aineisto ja tarkastusprosessi olisi keskitetty yhteen järjestelmään. Tällä hetkellä tarkastustyössä hyödynnetään hänen mukaansa tavanomaisia tekstinkäsittely-, taulukkolaskenta- ja esitysgraafiikkaohjelmistoja. Tiedostot säilötään verkkolevyille, joka on sisäisen tarkastuksen henkilöstön käytössä.

Esiin nousi myös esimerkiksi hyvinvointialueiden sisäisten tarkastajien verkoston piirissä tapahtuvat ”benchmarkkaus”, jossa toimintatapoja vertaillaan sekä jaetaan tietoa ja vinkkejä.

Lapin hyvinvointialueen edustaja myös toi esille sen, että heidänkin hyvinvointialueensa sisäisen tarkastuksen toiminto ovat organisaationa nuori, joten käytänteitä kehitetään jatkuvasti. Hän myös näki, että parhaiden käytänteiden hakeminen on sinällään jo osa sisäisen tarkastajan työtä. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja nosti myös esille sen, että kahden hengen organisaatiossa toimintatapojen kehittäminen on huomattavan ketterää. Myös Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja nosti pienen organisaation ketteryyden toiminnan kehittämisen kannalta ja kuvasi sisäisen tarkastuksen henkilöstön olevan heidän hyvinvointialueellaan kehittämisorientoitunutta.

Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja näki kehittämistarpeena omaan työhönsä kohdistuvien laatukontrollien lisäämisen vertaisarviointien myötä. Myös Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja näki tarpeen ottaa käyttöön ulkoisen laadunvarmistuksen menettelyitä, joita sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa edellytetään.

--meillä ei vielä tätä ulkoista laadunvarmennusta ole ollut, että sen puoleen ei ole käytetty, eikä ole kukaan tullut meidän työtä tsekkaamaan siltä puolelta. Mä oon vähän yrittänyt täällä verkostossakin sellaista, että tehtäisiin tämmöisiä ristiin varmistuksia eri paikkojen kanssa ja ne menisi tähän ammattistandardienkin kannalta hyväksytyyn muotoon, mutta ei ole oikein porukka lämmennyt sille tai ollut kaikenlaista muuta tehtävää, niin se ei ole vielä oikein käynnistynyt. (Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja.)

Kysyttäessä haastateltavien näkemystä siitä, miten sisäistä tarkastusta voitaisiin hyödyntää nykyistä enemmän, nousi esille seuraavia ajatuksia. Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja näkee sisäisellä tarkastuksella potentiaalisen roolin taloudellisen tehokkuuden parantamisessa hyvinvointialueen organisaatiossa.

Eli sitten jos se poliittinen linjaus kristallisoituu kirkkaaksi, niin sittenhän se on teknistä suorittamista ja siinä teknisessä suorittamisessa sitten taas sisäinen tarkastaja on kova luu, koska ei vastualuejohtajat, ne keskiportaant johtajat, ei ne tuu kertoon, että mulla on muuten kolme ylimääräistä toimitilaa täällä ja ne on vajaakäytöllä koko ajan. Ei ne tule kertomaan sitä. Kuka sen muuten kertoo, jos se ei oo sisäinen tarkastaja ja sieltä niitä säästöjä voisi löytyä. (Etelä-Karjalan hyvinvointialueen edustaja.)

Hän siis näkee sisäisellä tarkastuksella olevan rooli riippumattomana ja koko organisaation etua ajavana toimintona, jota voitaisiin hyödyntää perinteisen tarkastustoiminnan ohella myös organisaation tehokkuuden tarkastamiseen. Kanta-Hämeen hyvinvointialueen edustaja nosti esille sen, että sisäisellä tarkastajalla monesti kertyy asiantuntemusta tarkastuskohteestaan. Tätä asiantuntemusta olisi taas mahdollista hyödyntää organisaatiossa esimerkiksi koulutusten

järjestämisessä ja muutenkin laajemmin kuin pelkän tarkastusraportin muodossa. Keski-Uudenmaan hyvinvointialueen edustajan taas näki mahdollisuuden hyödyntää sisäistä tarkastusta laajemmin riskienhallinnan kokonaisvaltaisessa kehittämisessä. Hän näki, että sisäisellä tarkastuksella on poikkileikkaus koko organisaatiosta sekä hyvä yleiskäsitys organisaatiossa esiintyvistä heikkouksista ja hyvistä käytänteistä. Myös Lapin hyvinvointialueen edustaja näki mahdollisuuksia sisäisen tarkastuksen toiminnon osaamisen hyödyntämisessä organisaation toiminnan kehittämiseksi sekä hyvinvointialueen henkilöstön kouluttamiseksi.

Pirkanmaan hyvinvointialueen edustaja kuitenkin näki resurssikysymykset esteenä toiminnan laajentamiselle ja näki tarpeen myös tavanomaista tarkastustoimeksiantoa pienempimuotoisille arvioinneille ja tarkastuksille, joita hän nimitti pistokokeiksi. Tällaisia tarkastuksia voisi hänen mukaansa kohdentaa esimerkiksi ostopalveluita tuottavien yritysten talouteen tai erilaisiin avustuksiin. Hän näki myös tarvetta käydä aktiivisesti läpi valvontaviranomaisen raportteja ja arvioida näiden pohjalta hyvinvointialueella tehtyjä toimenpiteitä. Lisäksi hänen mukaansa sisäinen tarkastus voisi järjestää enemmän koulutuksia hyvinvointialueen toimijoille sekä arvioida ja kommentoida erilaisia organisaation prosesseja. Kuitenkaan tämänhetkisillä resursseilla ei ole mahdollista toteuttaa edellä kuvattuja toimia, vaan resurssit kuluvat haastateltavan mukaan tarkastustoimeksiantoihin. Myös Lapin hyvinvointialuejohtaja näki hyvinvointialueen taloustilanteen vaikuttavan siihen, millaisia investointeja sisäistä tarkastusta hyödyttäviin teknologioihin on mahdollista kohdistaa. Hänen mukaansa tällaisia sisäisen tarkastuksen kehittämiseen liittyviä investointeja ei ole käynnissä, mutta näki, että etenkin tekoälyä voidaan tulevaisuudessa hyödyntää sisäisessä tarkastuksessa.

Yleisesti haastateltavien vastauksissa nousi esille kiinnostus laajentaa sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä organisaatiossa myös perinteisen tarkastustoiminnan ulkopuolelle. Sisäisellä tarkastuksella nähtiin olevan laaja-alaista ja läpileikkaavaa tietoa ja näkemystä hyvinvointialueen organisaatiosta, jota voitaisiin hyödyntää laajemmin myös kehittämisessä ja johtamisessa.

## **5.6 Muut esiin nousseet asiat**

Haastattelujen myötä yleistyivät myös haastattelurungon ulkopuoliset kysymykset. Yksi näistä oli kysymys siitä, muodostuuko laajimmillaankin vain muutaman henkilön kokoisen sisäisen tarkastuksen toiminnon ja laajan tarkastusavaruuden välillä sellainen epäsuhta, joka aiheuttaisi riskin, että sisäisen tarkastuksen henkilöstön osaamisen ulkopuolelle jäävät tarkastuskohteet jäävät tarkastussuunnitelmien ulkopuolelle. Onko siis riski, että muodostuu katvealueita, joiden tarkastamiseen sisäisen tarkastuksen henkilöstön osaaminen ei ole riittävää?

Tällainen riski tunnistettiin, koska potentiaalisten tarkastuskohteiden kirjo on hyvinvointialueilla hyvin laaja. Esille nousi kuitenkin se, että hyvinvointialueiden toimintaan kohdistuu hyvin monenlaista muutakin valvontaa esimerkiksi Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto Valviran toimesta sekä erilaisten tietojärjestelmien auditointien kautta. Näiden muiden tahojen suorittaman tarkastus- ja valvontatyön nähtiin osaltaan paikkaavaan sisäisen tarkastuksen henkilöstön osaamisen muodostamia katvealueita.

Myös taustahaastateltava tunnsti henkilöstön osaamisen muodostamien katvealueiden mahdollisuuden tarkastusavaruuden ollessa laaja. Näitä katvealueita muodostuu hänen mukaansa väistämättä. Yhtenä ratkaisuna näihin hän nosti esille guest auditor -mallin, jossa sisäinen tarkastus voi hyödyntää henkilöstöä organisaation muusta toiminnosta tai tarkastuksen kohteena olevasta toiminnosta henkilöiden substanssiosaamisen ja toimintatapojen tuntemuksen takia. Tällaisissa tilanteissa tulee kuitenkin hänen mukaansa kiinnittää erityistä huomiota riippumattomuuden ja objektiivisuuden turvaamiseen. Myös guest auditor -mallissa viimekätinen vastuu on sisäisellä tarkastajalla. Taustahaastateltava myös huomautti, ettei ulkoisilla palveluntarjoajillakaan ole välttämättä riittävää asiantuntemusta tällaisissa tapauksissa, jossa tarkastukset kohdistuvat organisaation ydintoimintoihin. Yhtenä ratkaisukeinona hän nosti vielä esiin yhteistyön organisaation muiden varmennustoimijoiden sekä sosiaali- ja terveydenhuollon kontekstissa myös omavalvontaorganisaation kanssa. Hän myös tunnsti muun hyvinvointialueisiin kohdistuvan valvonnan paikkaavan mahdollisia sisäisen tarkastuksen osaamisen muodostamia katvealueita.

## 6 Johtopäätökset, luotettavuus ja jatkotutkimuksen mahdollisuudet

### 6.1 Johtopäätökset

#### 6.1.1 Sisäisen tarkastuksen järjestäminen

Tutkielman tutkimuskysymyksinä olivat kysymykset siitä, millaisia tapoja sisäisen tarkastuksen järjestämiseen hyvinvointialueilla on omaksuttu ja, miten hyvinvointialueiden hallinnossa hyödynnetään sisäistä tarkastusta. Näihin tutkimuskysymyksiin lähdettiin hakemaan vastauksia laaja-alaisen haastattelurungon (Liite 1) kautta, jolla pyrittiin selvittämään muun muassa hyvinvointialueiden sisäisen tarkastuksen organisaatiota, sisäisen tarkastuksen toiminnan suunnittelua ja käytössä olevia resursseja sekä sisäisen tarkastuksen näkemystä siitä, miten sisäistä tarkastusta hyödynnetään osana hyvinvointialueen hallintoa ja johtamista.

Otokseen sisällytetyillä hyvinvointialueilla sisäisen tarkastuksen toiminto on toteutettu hyvinvointialueen omalla henkilöstöllä, jolle on mahdollisesti järjestetty lisäresursseja ulkoisena palveluna. Resurssit koetaan hyvinvointialueilla riittäväksi tämänhetkisen toiminnan toteuttamiseen, mutta usealla hyvinvointialueella kuitenkin koetaan, että toiminnan laajentaminen nykyisestä vaatisi lisäresursseja. Hyvinvointialueiden tehtäväkenttään ja organisaatioiden kokoon nähden sisäisen tarkastuksen toiminnot koetaan resursseiltaan melko pieniksi osalla hyvinvointialueista. Sisäiselle tarkastukselle on taattu hyvinvointialueilla laaja pääsy esimerkiksi erilaisiin tietojärjestelmiin ja tiloihin, mikä on linjassa esimerkiksi (Soh & Martionv-Bennie 2011, 611) havaintojen kanssa, Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus niin organisatorisesti kuin toiminnallisesti on onnistuttu turvaamaan riittävällä tasolla täyttäen lain ja sisäisen tarkastuksen ammattistandardien vaatimukset ja sille on taattu riittävät toimintamahdollisuudet ja pääsy tarpeelliseen aineistoon.

Aineistosta oli huomattavissa, että monella hyvinvointialueella organisaatio on vielä muotoutumassa eivätkä toimintatavat ole välttämättä vielä vakiintuneet ja vaihtuvuus henkilöstössä ja hyvinvointialueen johdossa on saattanut olla suurta. Hyvinvointialueiden moninainen tausta, jossa toimintoja on siirtynyt hyvinvointialueelle monenlaisista kunnista ja kuntayhtymistä näkyy hyvinvointialueiden organisaatioissa ja myös sisäisen tarkastuksen järjestämisessä. Joillain hyvinvointialueille toiminto on saattanut siirtyä melkein sellaisenaan esimerkiksi sairaanhoitopiiristä, mutta toisaalla sisäisen tarkastuksen toiminto on saatettu rakentaa täysin alusta. Koska hyvinvointialueiden sisäisen tarkastuksen organisaatiot ja käytänteet ovat edelleen muotoutumassa, aktiivinen tietojenvaihto esimerkiksi hyvinvointialueiden sisäisten tarkastajien verkoston piirissä ja toiminnan jatkuva kehittämisen ovat tärkeässä roolissa.

Osalla otokseen kuuluvista hyvinvointialueista on tehty ulkoisten palveluntarjoajan kanssa hankintasopimuksia sisäisen tarkastuksen palveluiden hankkimiseksi. Ulkoisilla palveluilla nähdään rooli omaan sisäisen tarkastuksen toimintoa tukevana lisäresurssina, mutta ne nähdään myös mahdollisuutena hankkia tarvittaessa erityisosaamista sellaisiin tarkastuskohteisiin, joiden tarkastamiseen oman henkilöstön osaamisen ei koeta riittävän. Hyvinvointialueiden laaja tarkastusavaruus moninaisine toimintoineen muodostaa tarpeen hyödyntää erityisosaamista tietyissä tarkastuskohteissa. Juuri joustavasti hyödynnettävä hankintasopimus voidaan nähdä tarkoituksenmukaisena keinona paikata hyvinvointialueen oman henkilöstön osaamisen mahdollisesti muodostamia katvealueita. Edellytyksenä kuitenkin on, että sisäisessä tarkastuksessa ensinnäkin tunnistetaan nämä mahdolliset katvealueet ja kohdistetaan niihin resursseja.

Hyvinvointialueen organisaatiossa oli havaittavissa joitakin IIA:n kolmen linjan mallissa esiteltyjä piirteitä. Ylimmän hallinnollisen elimen rooli on hahmotettavissa aluehallitukselle. Toimivaksi johdoksi voidaan määrittellä hyvinvointialuejohtaja sekä muu toimiva johto. Ensimmäisen linjan roolien voidaan hyvinvointialueiden kontekstissa katsoa sijoittuvan lähelle käytännön sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien suorittamista esimerkiksi tietoturvasta huolehtimisena ja hankintaohjeistuksien noudattamisena. Sisäisen tarkastuksen rooli vaikuttaisi hyvinvointialueilla toteutuvan mallin mukaisena riippumattoman arvioinnin ja varmistuksen toteuttajana, joka on vastuussa ensi sijassa ylimmälle johdolle.

Sisäisen tarkastuksen toimintaa suunnitellaan sekä valtuustokausien pituisilla suunnitelmilla että vuosisuunnitelmilla. Yleinen toimintatapa on laatia valtuustokauden mittainen yleisempi suunnitelma, jota tarkennetaan vuosisuunnitelmilla. Hyvinvointialueiden toiminnan käynnistäminen näkyy osittain vielä toiminnan suunnittelussa, koska suunnittelun syklit eivät välttämättä ole vielä vakiintuneet. Sisäisen tarkastuksen suunnittelua pyritään tekemään riskiperusteisesti ja tiiviisti yhteistyössä toimivan johdon kanssa, jotta johdon näkemys välittyisin myös tarkastuksen suunnitteluun ja tarkastuskohteiden valintaan.

Sisäisen tarkastuksen järjestämistä lakiin sisällyttämistä lakiin hyvinvointialueen kaltaisen organisaation kohdalla voidaan pitää perusteltuna. Hyvinvointialueet ovat organisaatioltaan monimutkaisia, tehtäväkentältään moninaisia ja julkistaloudellisesti merkittäviä. Hyvin järjestetty ja resursseiltaan riittävä sisäinen tarkastus on tarpeen riskienhallinnan ja hallinnon asianmukaisuuden turvaamiseksi.

### 6.1.2 Julkisuuden vaikutus

Mielenkiintoisena huomiona haastattelurungon ulkopuolelta nousi esille suomalaisen julkishallintoon kohdistuvan verrattain laajan asiakirjajulkisuuden vaikutukset sisäisen tarkastuksen järjestämiseen. Julkisuuden nähdään osaltaan hankaloittavan sisäisen tarkastuksen ja tarkastuskohteen välisen luottamuksen luomista. Julkisuuden nähdään myös muodostavan riskin itsesensuuriin, jossa sellaisia asioita, joita ei haluta julkisuuteen, jätetään kertomatta sisäiselle tarkastukselle.

Julkishallinnon sisäisen tarkastuksen läpinäkyvyyden arvo on tunnistettu myös kirjallisuudessa, mutta esimerkiksi Liston-Heyes ja Luc (2020, 672) nostavat esille sen, että sisäisen tarkastuksen valvontarooli olisi otettava myös julkisella sektorilla huomioon siten, että sinänsä julkista intressiä toteuttava julkisuus voi todellisuudessa myös haitata muiden intressien toteutumista, koska se voi vaikuttaa siihen, miten arvokasta ja kriittistä tietoa sisäisen tarkastus lopulta johdolle antaa. Sisäisen tarkastuksen toiminnon ei siis pitäisi joutua miettimään, mitä sen tuottamat tiedot aiheuttavat julkisuudessa, vaan keskittyä mahdollisimman paljon arvoa tuottavaan tarkastustyöhön.

Vaikka laaja asiakirjajulkisuus on tärkeä periaate suomalaisessa julkishallinnossa, sisäisen tarkastuksen kohdalla se voi johtaa myös seurauksiin, jotka itsessään ovat julkista intressiä vastaan. Tällaisia seurauksia olisivat esimerkiksi tarkastuskohteiden valikoituminen sen mukaan, että vältetään aiheita, jotka voisivat saada mediajulkisuutta, Myös itsesensuurin yleistyminen organisaatiossa muodostaa riskin toiminnalle laajemminkin. Vaikeneminen asioiden julkisuuteen päätyminen pelossa sekä luottamuksellisen suhteen muodostumatta jääminen sisäisen tarkastuksen ja hyvinvointialueen henkilöstön välillä voi johtaa siihen, että tärkeitä ongelmia voi jäädä piiloon sisäiseltä tarkastukselta ja johdolta. Lainsäädäntö kyllä mahdollistaa valvontasalaisuuteen vedoten sisäisen tarkastuksen asiakirjojen salaamisen osittain, mutta julkisuuslinjaa olisi syytä pohtia, jotta sisäisen tarkastuksen tehokkaan ja vaikuttavan toiminnan edellytykset pystytään jatkossa turvaamaan.

### 6.1.3 Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen

Tutkimusaineiston perusteella voidaan todeta, että sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen riippuu korostuneesti hyvinvointialueen johdon halusta hyödyntää sitä. Etenkin hyvinvointialuejohtajan aktiivisuus sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen suhteen määrittelee paljon sisäisen tarkastuksen roolia hyvinvointialueen hallinnossa, mikä on siitä näkökulmasta luonnollista, että hyvinvointialuejohtaja edustaa ylintä toimivaa johtoa, jonka tukitoimintona sisäisen tarkastus

vakiintuneesti nähdään. Haastateltavat myös näkivät, että sisäistä tarkastusta voisi hyödyntää myös nykyistä monipuolisemmin esimerkiksi pienimuotoisin ja pistokoemaisiin tarkastuksiin. Myös sisäisen tarkastuksen asiantuntemusta voitaisiin haastateltavien mukaan hyödyntää laajemminkin hyvinvointialueen organisaatiossa. Sisäisellä tarkastuksella nähtiin riippumattomana toimintona arvoa myös esimerkiksi taloudellisen tehokkuuden seuraamisessa. Kiinnostava havainto oli, että joillakin hyvinvointialueilla johdolla on kiinnostusta ja halua hyödyntää sisäistä tarkastusta, mutta sisäisen tarkastukselle ei silti ole osoitettu kovin mittavia resursseja, kun taas esimerkiksi Lapin hyvinvointialueen sisäisen tarkastuksen toiminnolla on hyvinvointialueen kokoon suhteutettuna erittäin hyvät resurssit, mutta johto ei silti hyödynnä sisäisen tarkastuksen potentiaalia kovinkaan laajasti. Otokseen sisällytetyt hyvinvointialueet voidaan sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen perusteella jakaa kolmeen ryhmään: hyvin aktiiviseen, aktiiviseen sekä melko passiiviseen.

Hyvin aktiiviseen ryhmään sisältyvät Etelä-Karjalan ja Kanta-Hämeen hyvinvointialueet. Näillä hyvinvointialueilla johto tunnistaa sisäisen tarkastuksen arvon ja haluaa aktiivisesti hyödyntää sisäistä tarkastusta osana hallintoa. Sisäisellä tarkastuksella ja johdolla on näillä hyvinvointialueilla aktiivinen ja säännöllinen keskusteluyhteys ja sisäisen tarkastuksen toiminnolla on vaikuttavuutta hyvinvointialueen johtamisessa ja hallinnossa.

Aktiiviseen ryhmään sisältyvät Keski-Uudenmaan ja Pirkanmaan hyvinvointialueet. Näillä hyvinvointialueilla johto kyllä hyödyntää sisäistä tarkastusta aktiivisesti osana hallintoa ja johtamista, mutta paljon sisäisen tarkastuksen osaamista ja potentiaalia jää hyödyntämättä.

Melko passiiviseen ryhmään sisältyy Lapin hyvinvointialue, jossa hyvinvointialueen johdon voidaan sanoa hyödyntävän sisäisen tarkastuksen toimintoa melko satunnaisesti, vaikka sisäisellä tarkastuksella on käytössään kaksi kokoaikaista henkilöä. Myöskään yhteydenpito sisäisen tarkastuksen ja johdon välillä ei ole kovinkaan aktiivista.

## **6.2 Luotettavuuden arviointi ja rajoitteet**

Tutkimustulosten luotettavuuden arviointiin voidaan hyödyntää kolmea kriteeriä: reliabiliteetti, validiteetti sekä yleistettävyyys. Reliabiliteetti on kriteerinä hyödynnetty enemmänkin määrällisessä tutkimuksessa, jossa sillä mitataan tutkimustulosten toistettavuutta. Sen soveltaminen laadullisen tutkimuksen arvioimiseen kuitenkin jakaa mielipiteitä. (Eriksson & Kovalainen 2016, 305.) Tämän tutkimuksen reliabiliteetin arvioinnissa on huomioitava se, että etenkin puolistrukturoidun haastattelun toistaminen samanlaisena on melko mahdotonta, vaikka se toistettaisiin samojen henkilöiden kesken, koska haastattelun aikana esiin nousevat lisäkysymykset ja keskustelut ovat

usein spontaaneja ja saattavat ohjata keskustelua ennakoimattomasti. Tässä mielessä laadullinen haastatteluaineistoon perustuva tutkimus ei ole sinällään toistettavissa samanlaisena, mutta haastatteluiden toteuttaminen samojen haastateltavien kanssa samankaltaisilla haastattelurungolla ja haastattelijan taustatiedoilla johtaisi todennäköisesti samanlaisiin tuloksiin. Eskolan ja Suorannan (1998, 211) mukaan laadullisessa tutkimuksessa tutkijan avoin subjektiviteetti on lähtökohta. Tutkimustulosten reliabiliteettia ei siis tällaisessa tutkimuksessa voi arvioida pelkän objektiivisen toistettavuuden näkökulmasta, vaan tulee ottaa huomioon edellä todetut seikat.

Validiteetilla kuvataan tutkimuksen tulosten välittämän kuvan yhteyttä todellisuuteen. Validiteetin soveltaminen laadullisen tutkimuksen kriteerinä myös jakaa mielipiteitä, mutta sitä on mahdollista soveltaa laadulliseen tutkimukseen siten, että arvioidaan tutkimusmenetelmien ja tulosten raportoinnin oikeellisuutta. (Eriksson & Kovalainen 2016, 305.) Tämän tutkielman kohdalla validiteettia voidaan tarkastella siten, antavatko saadut tulokset todellisuutta vastaavan kuvan sisäisen tarkastuksen järjestämisestä ja hyödyntämisestä hyvinvointialueilla. Tämä edustaa ulkoista validiteettia, jossa on siis kyse aineiston ja siitä tehtyjen johtopäätösten suhteen pätevyydestä (Eskola & Suoranta 1998, 214). Tässä tutkielmassa johtopäätökset on pyritty kytkemään läheisesti haastatteluaineistoon, josta välittyy otokseen sisältyvien hyvinvointialueiden edustajien näkemykset. Näin hyvinvointialueella vallitseva todellisuus välittyy myös aineiston pohjalta tehtyihin johtopäätöksiin.

Yleistettävyyys on luotettavuuden kriteeri, jossa arvioidaan sitä, voidaanko tutkimustulokset ulottaa laajempaan kontekstiin (Eriksson & Kovalainen 2016, 307). Tämän tutkielman tapauksessa yleistettävyyttä voidaan arvioida siten, ovatko tutkimustulokset yleistettävissä myös otoksen ulkopuolelle jäävään 16:een hyvinvointialueeseen. Tutkimusotokseen on sisällytetty taustaltaan, kooltaan ja muilta ulkoisilta tekijöiltään erilaisia hyvinvointialueita, joiden perusteella on saatu käsitystä erilaisista tavoista järjestää ja hyödyntää sisäistä tarkastusta hyvinvointialueilla. Käytössä olevalla aineistolla on saavutettu riittävä yleistettävyyys.

Tämän tutkielman rajoitteena voidaan pitää sitä, ettei tutkimusotokseen ole saatu sisällytettyä esimerkiksi täysin ulkoisiin sisäisen tarkastuksen palveluihin nojaavaa hyvinvointialuetta. Haastatteluiden kohdistaminen vain sisäisen tarkastuksen henkilöstöön puolestaan rajaa näkökulmaa huomattavasti verrattuna siihen, että sisäisen tarkastuksen edustajien lisäksi olisi haastateltu myös esimerkiksi aluehallituksen jäseniä, tilintarkastajia tai hyvinvointialuejohtajia.

### 6.3 Mahdollisuudet jatkotutkimukselle

Näen, että hyvinvointialueiden sisäiseen tarkastukseen ja sisäisiin valvontajärjestelmiin on syytä kohdistaa tutkimusta myös jatkossa. Tämä tutkielma käsittelee hyvinvointialueiden laissa edellytettyä sisäistä tarkastusta järjestämisen tapojen ja hyödyntämisen näkökulmasta keskittyen esimerkiksi sisäisen tarkastuksen toiminnon organisointiin, tarkastustyön suunnitteluun, sisäisen tarkastuksen toiminnon resursseihin ja toimintamahdollisuuksiin sekä sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen nykytilanteeseen hyvinvointialueiden hallinnossa. Tämän tutkielman tutkimusote on toiminta-analyyttinen, joten organisaatiota ja toimintatapoja on niiden kuvaamisen lisäksi pyritty ymmärtämään. Kuitenkin aiheeseen liittyen löytyy paljon mahdollisuuksia jatkotutkimukselle erilaisilla lähestymistavoilla ja näkökulmilla.

Aiheellista voisi olla kohdistaa myös määrällistä tutkimusta hyvinvointialueiden sisäiseen tarkastukseen. Määrällistä tutkimusta voisi toteuttaa siten, että otokseen sisällytetään kaikki hyvinvointialueet ja näin olisi mahdollista saada kattava kokonaiskuva hyvinvointialueista.

Tämän tutkielman valmistumishetkellä hyvinvointialueet ovat olleet toiminnassa vasta noin kaksi ja puoli vuotta, joten niiden osalta ei ole muodostunut juurikaan tutkimukseen soveltuvia pitkittäisaineistoja. Kuitenkin pitkittäistutkimuksen kohdistaminen hyvinvointialueiden organisaatioihin voisi olla aiheellista useamman valtuustokauden jälkeen ja organisaatioiden vakiinnuttua.

Tässä tutkielmassa keskitytään hyvinvointialueiden sisäiseen tarkastukseen sisäisen tarkastuksen edustajien näkökulmasta. Aihetta olisi myös syytä tutkia hyvinvointialueiden toimivan virkamiesjohdon ja luottamushenkilöiden näkökulmasta, jotta olisi mahdollista saada johdon näkökulmaa etenkin sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen.

Asiakirjajulkisuuden vaikutus sisäisen tarkastuksen toteuttamiseen julkishallinnossa on kiinnostava löydös, ja sitä olisi aiheellista tutkia jatkossa myös tarkemmin. Esimerkiksi julkishallinnon sisäisen tarkastuksen haastatteleminen henkilöiden kokemuksia julkisuuden vaikutuksesta heidän avoimuuteensa sisäisen tarkastuksen haastattelukohteena olisi hyödyllistä tutkia. Myös sen selvittäminen, onko julkisuus johtanut muuten hyödylliseksi katsotun sisäisen tarkastuksen toiminnon perustamatta jättämiseen esimerkiksi kunnissa, olisi aiheellista. Hyvän tutkimusaiheen muodostaisi myös organisaatioiden mahdollinen itsesensuuri tai tarkastuskohteiden valikoitumien julkisuuden vaikutuksesta.

## Lähteet

- Ala-aho, Virpi – Leppänen, Pasi – Oulasvirta, Lasse (2019) *Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä*. Alma Talent, Helsinki.
- Alasuutari, Pertti (1999) *Laadullinen tutkimus*. 3. uud. p. Vastapaino, Tampere.
- Andorfer, Isabella – Minto, Andrea (2015) The ”four lines of defence model” for financial institutions. Financial Stability Institute Occasional Paper No 11. Kansainvälinen järjestelypankki.
- Biernacki, Patrick – Waldorf Can (1981) Snowball Sampling: Problems and Techniques of Chain Referral Sampling. *Sociological Methods & Research*, Vol. 10 (2), 141–163.
- Coetzee, Philna – Erasmus, Lourens J. (2017) What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. *International Journal of Accounting*, Vol. 23 (3), 237–248.
- Coram, Paul – Ferguson, Colin – Moroney, Robyn (2018) Internal Audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance (Parkville)*, Vol. 48 (4), 543–559.
- Drašček, Matej (2024) The Theory of Internal Audit – The Purpose Driven Internal Audit. *EDPACS*, Vol 69 (2), 12–21
- Eriksson, Päivi – Kovalainen, Anne (2016) *Qualitative Methods in Business Researchs*. 2. p. Sage Publications, London
- Eskola, Jari – Suoranta, Juha (1998) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Vastapaino, Tampere.
- Eulerich Anna – Eulerich, Marc (2020). What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *MAB ('s-Gravenhage. Online)*, Vol. 94 (3), 83–92.
- Flick, Uwe (2002) *An Introduction to Qualitative Research*. 2. painos. Sage, London.
- Goodwin, Jenny (2004) A Comparison of Internal Audit on Private and Public Sectors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 (5), 640–650
- Hair, Joseph F. Jr. (2016) *Essentials of Business Research Methods*. 3. uud. p. Routledge, New York.
- Harjula, Heikki – Prättälä, Kari – Myllymäki, Juha – Sarvilinna, Sami (2024) *Kuntalaki. päivittyvä hakuteos*. Alma Insights, Helsinki.
- Holopainen, Aatte – Koivu, Eila – Kuuluvainen, Antero – Lappalainen, Keijo – Leppiniemi, Jarmo – Mikola, Matti – Vehmas, Keijo (2010) *Sisäinen tarkastus*. 2. laitos. Tietosanoma, Helsinki.

IIA (2024) Kansainväliset sisäisen tarkastuksen standardit

IIA:n kolmen linjan mallin suomennos. < <https://theiia.fi/wp-content/uploads/2023/03/iian-kolmen-linjan-malli-kolmen-puolustuslinjan-mallin-paivitys.pdf>>, haettu 31.4.2025

IIA:n verkkosivut – Definition of Internal Auditing. < <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/>>, haettu 31.5.2024

IIA:n verkkosivut – Global Guidance. < <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-guidance/>>, haettu 26.3.2025

IIA:n verkkosivut – Topical Requirements. < <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/topical-requirements/>>, 26.3.2025

Jensen, Michael C. – Meckling, William H. (1976) Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal in financial economics*, Vol. 39 (4), 305–360.

Jóhannesdóttir, Anna Margrét – Nielsson Kristiansson, Stina – 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 stjórnsýsla*, Vol. 14 (2), 19–44.

Koivunen, Riikka. (2021) Sisäinen tarkastus osana corporate governancea julkisella sektorilla. Teoksessa: *Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa*, toim. Kaarina Sinersalo, 247–253, Tampere University Press, Tampere.

Koskinen, Ilpo – Alasuutari, Pentti – Peltonen, Tuomo (2005) *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino, Tampere.

Kulla, Heikki – Salminen, Janne (2024). *Hallintomenettelyn perusteet*. 12. uud. p. Alma Talent, Helsinki.

Kuntaliitto 24.2.2020. Sosiaali- ja terveydenhuollon järjestäminen 1.1.2020.

<<https://www.kuntaliitto.fi/sosiaali-ja-terveydenhuollon-jarjestaminen-2020>>, haettu 18.4.2025

Leppänen, Pasi – Sorvettula, Johanna – Valli-Lintu, Auli (2024) *Hyvinvointialue: järjestäminen, hallinto ja talous*. Alma Talent, Helsinki

Liston-Heyes, Catherine – Juillet, Luc (2020) Burdens of transparency: An analysis of public sector internal auditing. *Public Administration (London)*. Vol. 98 (3), 659–674.

Mäenpää, Olli (2020). *Julkisuusperiaate*. 4. uud. p. Alma Talent, Helsinki.

Mäenpää, Olli (2021). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet*. 6. uud. p. Edita, Helsinki.

Mäenpää, Olli (2023). *Hallinto-oikeus*. 3. uud. p. Alma Talent, Helsinki

Neilimo, Kari – Näsi, Juha (1980) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampereen yliopisto, Tampere.

- Niemi, Paula (2018) *Sisäinen tarkastus käytännössä*. Alma Talent, Helsinki.
- Niemivuo, Matti (2022). *Uusi aluehallinto: hyvinvointialueista maakuntaitsehallintoon*. Kauppakamari, Helsinki
- Oulasvirta, Lasse – Anttiroiko, Ari-Veikko (2017). Adoption of comprehensive risk management on local government. *Local Government Studies*. Vol. 43 (3), 451–474.
- Patentti- ja rekisterihallituksen verkkosivut, tilintarkastajatutkinnot.  
<[https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietoa\\_tilintarkastajatutkinnoista\\_ja\\_ohjeet\\_ilmioittautumiseen.html](https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietoa_tilintarkastajatutkinnoista_ja_ohjeet_ilmioittautumiseen.html)>, haettu 20.4.2025
- Pickett, K. H. Spencer (2011) *The essential guide to internal auditing*. 2. p. Wiley. Chichester, West Sussex, United Kingdom.
- Raiborn, Cecily – Butler, Janet B – Martin, Kasey – Pizzini, Mina (2017). The internal audit function: a prerequisite for good governance. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*. Vol. 28 (2), 10–21.
- Rönkkö, Jaakko (2019). *Sisäinen tarkastus: tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto?* Tampereen yliopisto, Tampere
- Sapsford, Roger (2006). Methodology. Teoksessa: *The Sage Dictionary of Social Research Methods*, toim. Victor Jupp, 175–176. Sage, London.
- Sarens, Gerrit – Abdolmohammadi, Mohammad J. (2011). Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables. *International journal of auditing*. Vol. 15 (1), 1–20.
- Schillemans, Thomas – Busuioc, Madalina (2015). Predicting public sector accountability form agency drift to forum drift. *Journal of Public Administration Research & Theory*. Vol. 25 (1), 191–215.
- Seidenfuss, Kai-Uwe – Young, Agnus – Datwani, Mohan (2023). Integrating governance, risk and compliance? A multi-method analysis of the new Three Lines Model. *SN Business & Economics*. Vol. 3 (10).
- Sisäiset tarkastajat ry:n säännöt. <<https://theiia.fi/yhdistys/yhdistyksen-saannot/>>, haettu 2.4.2024
- Sisäiset tarkastajat ry:n verkkosivut, CIA. <<https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattitutkinnot/>>, haettu 20.4.2025
- Soh, Dominic S.B. – Martionv-Bennie, Nonna (2011). The internal audit function: perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 26 (7), 605–622.
- Sosiaali- ja terveysministeriö. <<https://stm.fi/hyvinvointialueet-kartalla>>, haettu 19.4.2025

THL tilastoraportti 62/2024. Julkisen sektorin sosiaali- ja terveydenhuollon henkilöstö 2023.

<https://urn.fi/URN:NBN:fi-fe20241219104730>. haettu 3.6.2025

Thompson, Steven K. (2012). *Sampling*. 3. painos. Wiley.

Valtioneuvosto (06.06.2019). Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta. Valtioneuvoston julkaisuja 2019:33

Valtioneuvoston kanslia (29.5.2015). Ratkaisujen Suomi: Pääministeri Juha Sipilä hallituksen strateginen ohjelma. Hallituksen julkaisusarja 2015:10

Valtiontalouden tarkastusvirasto 14.10.2021. Muistio hyvinvointialueiden valmistelijoille.

[https://theiia.fi/wp-content/uploads/2021/11/yhteinen-muistio-hyvinvointialueen-tarkastustoimijoista\\_final\\_2021.pdf](https://theiia.fi/wp-content/uploads/2021/11/yhteinen-muistio-hyvinvointialueen-tarkastustoimijoista_final_2021.pdf), haettu 24.5.2025

Valtionvarainministeriö 20.12.2024. Hyvinvointialueiden rahoituksen muodostuminen v. 2025.

<https://vm.fi/rahoituslaskelmat>, haettu 18.4.2025

Viherkenttä, Timo (2021). Tulisiko hyvinvointialueilla olla verotusoikeus? *Kansantaloudellinen aikakausikirja*. Vol, 117 (2), 190–202.

#### Virallislähteet:

PeVL 17/2021. Perustuslakivaliokunnan lausunto 17/2021

HE 241/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle hyvinvointialueiden perustamista ja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisen uudistusta koskevaksi lainsäädännöksi sekä Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan 12 ja 13 artiklan mukaisen ilmoituksen antamiseksi

## Liitteet

### Liite 1. Haastattelurunko

#### Osio 1. Taustatiedot haastateltavasta

1. Missä roolissa toimit hyvinvointialueen sisäisessä tarkastuksessa?
2. Millainen tausta sinulla on sisäisen tarkastuksen parissa?
  - a. Jos sinulla on kokemusta sisäisestä tarkastuksesta sekä yksityisellä että julkisella sektorilla, miten kuvailisi näiden välisiä eroja sisäisen tarkastuksen järjestämisen ja hyödyntämisen suhteen?
  - b. Jos sinulla on kokemusta sisäisestä tarkastuksesta erilaisissa organisaatioissa, näetkö hyvinvointialueiden toimialan julkisten sosiaali- ja terveystalveluiden tuottajana muodostavan erityistarpeita sisäisen tarkastuksen osalta verrattuna esimerkiksi liikeyrityksen tai kunnan sisäiseen tarkastukseen?
3. Sisältyykö tehtäviisi hyvinvointialueella muita tehtäviä kuin sisäistä tarkastusta?

#### Osio 2. Sisäisen tarkastuksen järjestäminen hyvinvointialueella

4. Miten sisäisen tarkastuksen toiminto on järjestetty hyvinvointialueellanne?
  - a. Mihin sisäisen tarkastuksen toiminto sijoittuu organisaatiossa?
  - b. Kenelle sisäinen tarkastus raportoi?
  - c. Millaisia henkilöstöresursseja sisäiseen tarkastukseen on varattu?
  - d. Miksi tällaiseen järjestämistapaan on päädytty?
5. Mitä tehtäviä sisäiselle tarkastukselle on määritelty hyvinvointialueellanne?
6. Käytättekö ulkoistettuja palveluita sisäisen tarkastuksen järjestämiseen?
  - a. Jos käytätte, millaisia tehtäviä on ulkoistettu ja miksi?
7. Tekeekö hyvinvointialueenne yhteistyötä jonkin toiseen hyvinvointialueen kanssa sisäisen tarkastuksen järjestämisessä?
  - a. Jos tekee, millaista yhteistyötä?
  - b. Jos tekee, miksi tällaiseen järjestelyyn on päädytty?
8. Onko hyvinvointialuetta edeltäneistä organisaatioista (kunnat, kuntayhtymät ja sairaanhoitopiirit) siirtynyt sisäisen tarkastuksen käytänteitä, järjestämistapoja tai organisaatiomalleja hyvinvointialueilla?
  - a. Jos on, millaisia?

9. Miten sisäisen tarkastuksen työohjelma laaditaan?
  - a. Miten sisäisen tarkastuksen mahdolliset painopisteet määritetään?
  - b. Millaisella aikajänteellä tulevia toimenpiteitä suunnitellaan?

### **Osio 3. Sisäisen tarkastuksen toimintamahdollisuudet, resursointi ja valvonta**

10. Onko sisäisen tarkastuksen toiminnolle osoitettu riittävät resurssit ja toimintamahdollisuudet tehtäviensä täyttämiseen?
  - a. Onko sisäistä tarkastusta varten osoitettu omaa kokoaikaista henkilöstöä?
  - b. Onko määritellyt tehtävät tasapainossa annettujen resurssien kanssa?
11. Onko hyvinvointialueenne taloustilanteella ollut vaikutusta sisäisen tarkastuksen toimintamahdollisuuksiin ja resursseihin?
  - a. Näetkö, että hyvinvointialueenne taloustilanne voisi vaikuttaa sisäisen tarkastuksen toimintamahdollisuuksiin ja resursointiin tulevaisuudessa?
12. Millaista valvontaa sisäisen tarkastuksen toimintoon kohdistetaan?
  - a. Millaista valvontaa valtio hyvinvointialueiden rahoittajana kohdistaa hyvinvointialueiden sisäiseen tarkastukseen?
  - b. Onko jotain muuta valvontaa, joka kohdistuu sisäisen tarkastuksen toimintoon?

### **Osio 4. Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen hyvinvointialueen hallinnossa**

13. Miten sisäistä tarkastusta hyödynnetään hyvinvointialueen hallinnossa?
  - a. Haluaako johto ja aluehallitus käyttää sisäisen tarkastuksen toimintoa aktiivisesti?
  - b. Millaisena johto ja aluehallitus näkee sisäisen tarkastuksen roolin, ja onko näiden välillä eroja?
14. Onko sisäisen tarkastuksen toiminnolla mielestäsi riittävä keskusteluyhteys hyvinvointialueen johdon ja aluehallituksen kanssa?
15. Hyödynnetäänkö sisäistä tarkastusta jatkuvasti vai onko hyödyntäminen enemmänkin ad hoc?

**Osio 5. Sisäisen tarkastuksen kehittäminen**

16. Haetaanko sisäisen tarkastuksen järjestämisessä aktiivisesti parhaita käytänteitä tai teknologioita?
17. Millaisia kehittämistarpeita näet hyvinvointialueenne sisäisessä tarkastuksessa?
18. Näetkö, että sisäistä tarkastusta olisi mahdollista hyödyntää enemmänkin? Miten?

**Osio 6. Muut esiin tulevat asiat**

19. Jäikö aikaisemmassa keskustelussa vielä jotain sanomatta?
20. Onko tarvetta tehdä tarkennuksia johonkin aikaisempaan vastaukseen?

## Liite 2. Tietosuojailmoitus

Tietosuojailmoitus

### 1. Rekisterin nimi:

Sisäisen tarkastuksen järjestäminen hyvinvointialueilla

### 2. Rekisterinpitäjä:

Pro gradu -tutkielman kirjoittaja Juuso Peltonen

### 3. Vastuuhenkilön yhteystiedot:

Juuso Peltonen, \*\*\*\*\*@utu.fi, \*\*\*\*\*

### 4. Henkilötietojen käsittelyn tarkoitukset ja käsittelyn oikeusperuste:

Tutkimuksessa on tarpeen kerätä haastateltavista seuraavia tietoja: haastateltavan nimi, haastateltavan edustama hyvinvointialue, haastateltavan asema hyvinvointialueella, haastateltavan koulutus sekä mahdolliset auktorisoinnit ja sertifiointit. Näiden tietojen kerääminen on tarpeen tutkielman tavoitteiden saavuttamiseksi ja riittävän kuvan antamiseksi tarkasteltavien hyvinvointialueiden sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Lisäksi haasteltavien esittämät mielipiteet ja näkemykset voidaan itsessään katsoa henkilötiedoiksi. Tutkielmassa voidaan nostaa esiin myös suoria lainauksia haastatteluista. Näitä suoria lainauksia voidaan kuitenkin muokata kirjakieliseen muotoon ja niistä voidaan poistaa täytesanoja ja äännähdyksiä luettavuuden parantamiseksi kuitenkin niin, ettei lainauksen merkityssisältö muutu.

Jokaiselta haastateltavalta kysytään suostumus siihen, että hänen edustamaansa hyvinvointialuetta voidaan käsitellä hyvinvointialueen nimellä. Hyvinvointialueiden käsitteleminen avoimesti pseudonymisoinnin sijaan parantaa tutkielman informaatioarvoa ja tulosten hyödynnettävyyttä huomattavasti. Lisäksi tämä tukee julkishallinnon avoimuutta ja yleistä etua. Jos suostumusta ei saada, hyvinvointialue pseudonymisoidaan, mutta siitä esitetään silti sellaiset perustiedot, jotka ovat tarpeen tutkielman kannalta. Tällaisia tietoja ovat esimerkiksi hyvinvointialueen maantieteellinen sijainti, väestöpohja ja alueen kuntarakenne.

Henkilötietojen käsittelyn oikeusperusteet muodostavat yliopistolaki (558/2009), tietosuojalaki (1050/2018) sekä Euroopan unionin yleinen tietosuoja-asetus eli GDPR (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus 2016/679). Yliopistolain 2 §:ssä säädetään muun

ohessa, että yliopistojen tulee edistää tutkimustulosten yhteyskunnallista vaikuttavuutta. Tietosuojalain 4 §:n mukaan henkilötietoja saa käsitellä tietosuoja-asetuksen 6 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaisesti muun ohessa silloin, kun käsittely on tarpeen tieteellistä tutkimusta varten ja se on oikeasuhtaista sillä tavoitellun yleisen edun mukaiseen tavoitteeseen nähden.

#### **5. Käsiteltävät henkilötietoryhmät:**

Tutkimuksen toteuttamista varten kerätään seuraavat henkilötiedot: haastateltavan nimi, haastateltavan edustama hyvinvointialue, haastateltavan rooli hyvinvointialueella, haastateltavan sähköpostiosoite. Haastattelussa esille tulleita näkemyksiä, tietoja, ajatuksia ja kommentteja voidaan myös pitää henkilötietoina.

#### **6. Henkilötietojen vastaanottajat tai vastaanottajaryhmät:**

Kerättävää tutkimusaineistoa käsittelee kyseessä olevan pro gradu -tutkielman kirjoittaja Juuso Peltonen. Lisäksi pro gradu -tutkielman ohjaajalla on tarvittaessa oikeus nähdä kerätty aineisto ja saada tietoonsa myös mahdollisesti pseudonymisoitujen hyvinvointialueiden tiedot sekä haastateltavien henkilöllisyydet. Ohjaajan oikeus saada tietoonsa kerätty aineisto ja haastateltavien henkilöllisyys on haastattelujen paikkansapitävyyden ja aitouden varmistamiseksi välttämätöntä.

#### **7. Tietojensiirto kolmansiin maihin:**

Henkilötietoja ei luovuteta EU:n tai Euroopan talousalueen ulkopuolelle.

#### **8. Henkilötietojen säilyttämisaika:**

Tutkimusaineistona käytettävät haastattelut nauhoitetaan ja litteroidaan. Kerätyt henkilötiedot ja muu haastatteluihin liittyvä aineisto säilytetään Turun yliopiston suositusten mukaisesti enintään viisi vuotta, jonka jälkeen tiedot hävitetään.

#### **9. Haastatteluun osallistuvan oikeudet:**

Tutkimukseen osallistuminen perustuu osallistujan vapaaehtoisuuteen. Halutessaan haastateltavalla on oikeus peruuttaa suostumuksensa tutkimukseen osallistumiseen milloin tahansa, mutta tämän tietosuojaselosteen kohdassa 4 esitetyn tietojen käsittelyperusteen mukaisesti niitä tietoja, jotka on kerätty ennen suostumuksen peruuttamista, voidaan edelleen käyttää tutkimuksessa. Tämä tarkoittaa, että haastateltavan kohdalla EU:n yleisen

tietosuoja-asetuksen 17 artiklan mukaista oikeutta pyytää tietojensa poistamista voidaan rajoittaa, jos tietojen poistaminen kesken tutkimuksen vaarantaa tai vaikeuttaa tutkimuksen etenemistä. Haastateltavalla on oikeus nähdä tutkimuksen häntä koskeva empiirinen osio ennen tutkielman lopullista palauttamista tarkastukseen. Haastateltavalla on myös oikeus pyytää tietojensa korjaamista tai oikaisemista.

#### **10. Tiedot siitä, mistä henkilötiedot on saatu:**

Haastattelukutsujen lähettämistä varten haastateltavien sähköpostiosoitteet ja nimet saadaan joko haastateltavan itse ilmoittaessa kiinnostuksensa osallistua tutkimukseen, muiden haastateltavien kautta tai hyvinvointialueiden julkisista asiakirjoista ja verkkosivuilta. Muut tiedot kerätään suoraan haastatteluun osallistuvilta.

#### **11. Tiedot automaattisen päätöksenteon ml. profiloinnin olemassaolosta:**

Kyseessä olevia tietoja ei käytetä automaattiseen päätöksentekoon tai profiloinnin tekemiseen.

#### **12. Muuta huomioitavaa:**

Opinnäytetyö on kokonaisuudessaan julkinen asiakirja. Näin ollen valmis pro gradu -tutkielma on kaikkien saatavilla ja luettavissa esimerkiksi yliopiston kirjaston tiloissa.

Osallistumalla tähän tutkimukseen hyväksyt myös samalla tämän tietosuojailmoituksen sisällön