



## **Sisäisen tarkastuksen vaikuttavuuden lisääminen**

Jani Laaksonen

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Amk-opinnäytetyö

2022

Tradenomin tutkinto

## Tiivistelmä

<b>Tekijä(t)</b> Jani Laaksonen
<b>Tutkinto</b> Tradenomi
<b>Opinnäytetyön nimi</b> Sisäisen tarkastuksen vaikuttavuuden lisääminen
<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 37 + 0
<p>Tässä toiminnallisessa opinnäytetyössä käsitellään sekä avataan käytännön toimenpiteitä, joiden avulla eri organisaatioiden Sisäisen tarkastuksen toiminnot voivat toteuttaa ja kehittää oman toiminnon ja toiminnan vaikuttavuuden lisäämistä. Vaikuttavuuden lisäämistä on lähestytty käytännön läheisesti kohdeyrityksessä toteutettujen toimenpiteiden kautta.</p> <p>Sisäisen tarkastuksen vaikuttavuuden lisäämiseksi tähtäävistä toimenpiteistä ei ole aikaisempaa ohjeista tai kirjallisuutta vaikka Sisäisen tarkastuksen yksi merkittävä tehtävä organisaatioissa on lisäarvon tuottaminen. Opinnäytetyö tarjoaa näin ollen sisäisen tarkastuksen yksiköille tai sisäisille tarkastajille hyviä näkökulmia toiminnan kehittämiseen sekä oman työn vaikuttavuuden edistämiseen organisaatioissa. Opinnäytetyössä esille tuodut toimenpiteet eivät ole vaatineet erillistä kehittämisbudjettia tai lisä resurssointia. Opinnäytetyö on kohdistettu erityisesti pienemmille tarkastusyksiköille (1–3 henkilöä). Lähtökohtaisesti voidaan olettaa, että isompien tarkastusorganisaatioiden toiminnan kehittäminen on ollut systemaattisempaa sekä kehittämiselle on voitu varata erillinen budjetti.</p> <p>Opinnäytetyön alun teoriaosuudessa käsitellään yleisesti sisäisen tarkastuksen tehtävää, asemaa ja raportointisuhteita organisaatioissa. Hieman tarkemmin käsitellään ammatillisen viitekehyksen sekä kansainvälisten ammattistandardien asemaa sekä sisäisen tarkastajien että sisäisen tarkastuksen toiminnon näkökulmasta. Teoriaosuuden lopuksi on käsitelty vaikuttavuutta yleisesti sekä vaikuttavuuden lisäämistä sisäisen tarkastuksen näkökulmasta.</p> <p>Opinnäytetyön toiminnallinen osuus toteutettiin Suomalaisessa vakuutusyhtiössä, jolla on pieni, kahden hengen tarkastusorganisaatio (sisäisen tarkastuksen johtaja ja sisäinen tarkastaja). Kohdeyrityksen sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta on lähdetty kehittämään ja parantamaan suhteellisen matalalta kypsyystasolta. Vaikuttavuuden lisäämisen toimenpiteisiin ei myöskään anottu erillistä rahoitusta, vaan ne on toteutettu normaalin budjetin puitteissa ja omilla henkilöresursseilla.</p> <p>Toiminnallisessa osuudessa paneuduttiin kuuteen (6) erilaiseen tapaan, joiden avulla Sisäisen tarkastuksen toiminnon vaikuttavuutta voidaan edistää ja lisätä. Kehittämistoimenpiteiden suunnittelu ja toteuttaminen aloitettiin kohdeyrityksessä vuonna 2019. Valitut kehittämiskohteet valittiin kohdeyrityksen Sisäisen tarkastuksen toiminnon ja osittain myös yrityksen johdolta saadun palautteen perusteella.</p> <p>Tehtyjen toimenpiteiden vaikutuksen mittaaminen ja osoittaminen havaittiin hankalaksi. Mittaamista jouduttiin tekemään pääosin vapaamuotoisilla suullisilla palautteilla. Sisäisen tarkastuksen vaikuttavuuden lisäämiseen tähtäävät toimenpiteet koettiin yhtiössä onnistuneiksi ja niiden avulla onnistuttiin nostamaan toiminnan profiilia johdon, tarkastusvaliokunnan sekä hallituksen suuntaan. Toiminto nähdään lisäksi aikaisempaa enemmän keskeisenä toimintona, joka tuo yhtiölle ja yhtiön toimintaan lisäarvoa.</p>
<b>Asiasanat</b> Sisäinen tarkastus, vaikuttavuus, lisäarvo, toiminnan kehittäminen

# Sisällys

1	Johdanto .....	1
2	Työn tavoite, rajaus ja tutkimusongelma .....	3
2.1	Tutkimustyön metodin valinta .....	4
3	Sisäinen tarkastus .....	5
3.1	Sisäisen tarkastuksen määritelmä ja tehtävä .....	5
3.2	Ammatillinen viitekehys .....	6
3.3	Ammattistandardit .....	7
3.4	Asema ja raportointisuhteet .....	7
3.5	Lisäarvon tuottaminen .....	8
3.6	Eettiset säännöt .....	9
4	Vaikuttavuus .....	11
4.1	Vaikuttavuuden yleinen määrittely .....	11
4.2	Vaikuttavuus sisäisessä tarkastuksessa .....	12
4.3	Toiminnallisen työn vaikuttavuuden määrittely .....	13
4.4	Toiminnallisen työn vaikuttavuuden tavoitteet .....	13
5	Toiminnallinen työ .....	15
5.1	Kohdeyhteyksen esittely .....	15
5.2	Toiminnallisen työn valinta ja tavoitteet .....	16
5.3	Sisäisen tarkastuksen lähtötilanne .....	17
5.4	Toimenpiteiden suunnittelu .....	17
5.5	Toimenpiteiden priorisointi .....	19
6	Toiminnallisen työn käytännön toimenpiteet .....	21
6.1	Sisäisen valvontakulttuurin kehittäminen .....	21
6.1.1	Alkutilanne .....	21
6.1.2	Toimenpiteiden suunnittelu .....	21
6.1.3	Tehdyt toimenpiteet .....	22
6.2	Säännölliset tapaamiset .....	22
6.2.1	Alkutilanne .....	23
6.2.2	Toimenpiteiden suunnittelu .....	23
6.2.3	Tehdyt toimenpiteet .....	23
6.3	Perehdys .....	24
6.3.1	Alkutilanne .....	24
6.3.2	Toimenpiteiden suunnittelu .....	24
6.3.3	Tehdyt toimenpiteet .....	24
6.4	Raportointi .....	25
6.4.1	Alkutilanne .....	25
6.4.2	Toimenpiteiden suunnittelu .....	25

6.4.3	Tehdyt toimenpiteet.....	26
6.5	Toiminnan laadun mittaaminen .....	26
6.5.1	Alkutilanne .....	26
6.5.2	Toimenpiteiden suunnittelu .....	27
6.5.3	Tehdyt toimenpiteet.....	28
6.6	Tarkastusten seuranta .....	29
6.6.1	Alkutilanne .....	29
6.6.2	Toimenpiteiden suunnittelu .....	30
6.6.3	Tehdyt toimienpiteet.....	31
6.7	Sisäisen tarkastuksen tavoitetilan kysely.....	31
6.7.1	Alkutilanne .....	31
6.7.2	Toimenpiteiden suunnittelu .....	32
6.7.3	Tehdyt toimenpiteet.....	32
7	Toiminnallisen työn analysointi, keskeiset saavutukset ja tulokset.....	34
7.1	Toimenpiteiden analysointi.....	34
7.2	Keskeiset saavutukset ja tulokset.....	36
8	Johtopäätökset.....	40
	Lähteet .....	42

## 1 Johdanto

Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa (Holopainen, Koivu, Kuuluvainen, Lappalainen, Leppiniemi, Mikola & Vehmas, 2013, 17). Sisäisten tarkastajien ammattistandardeissa määritellään, että Sisäisen tarkastuksen toiminto tuottaa lisäarvoa organisaatiolle ja sen sidosryhmille, kun se ottaa huomioon strategiat, tavoitteet ja riskit, pyrkii tarjoamaan toimenpiteitä johtamis- ja hallinto- sekä riskienhallinta- ja valvontaprosessien kehittämiseksi ja kun se tuottaa objektiivisesti merkityksellistä arviointi- ja varmistuspalveluita (Sisäiset tarkastajat ry, 2021). Lisäarvon tuottamista on kuvattu lyhyesti sisäisten tarkastajien kansainvälisissä ammattistandardeissa, mutta koen, että lisäarvoa tuottamisen vaatimuksia voitaisiin määritellä laajemminkin eri organisaatioissa.

Kuten edellisestä kappaleesta käy selville, on Sisäisen tarkastuksen toiminnolle luotu määritelmä ja keskeinen tehtävä. Kun mietitään tarkemmin sisäisen tarkastuksen luoman lisäarvon tuottamisen vaatimusta, ei sille mielestäni löydy selkeitä ja käytännön läheisiä ohjeita tai käytäntöjä. Olen itse toiminut kohdeyrityksen sisäisenä tarkastajana vuodesta 2013 lähtien. Työkokemukseni sekä opinnäytetyön kautta saavutettujen tulosten kautta koen, että sisäisen tarkastuksen lisäarvon tuottamista on tehokasta, mielekästä ja antoisaa lähestyä vaikuttavuuden lisäämiseen tähtäävien toimien kautta.

Vaikuttavuuden lisääminen on vain yksi mutta erittäin merkittävä tapa toteuttaa Sisäisen tarkastuksen toiminnon keskeisen tehtävää, eli lisäarvon tuottamista organisaatiolle. Vaikuttavuuden lisääminen voi parhaassa tapauksessa lisätä Sisäisen tarkastuksen toiminnon näkyvyyttä ja merkitystä organisaation eri tasoilla. Niemisen (2018, 22) mukaan sisäisen tarkastuksen kannattaa markkinoida toimintoaan organisaation sisällä, koska sisäinen tarkastus on toiminto, joka ei välttämättä ole laajasti tunnettu yrityksessä. Toiminnon markkinointi on yksi vaikuttavuuden lisäämisen keino, mutta parhaiten vaikuttavuutta voidaan saada ja ansaita toimilla, jotka vaikuttavat koko organisaation toimintaan sekä näkyvät organisaation eri tasoilla. Tässä erityistä huomiota pitäisi kiinnittää toimiin, jotka lisäävät Sisäisen tarkastuksen toiminnon ja hallituksen välistä kommunikointia sekä yhteistyötä.

Opinnäytetyössä esille tuodut toimenpiteet edustavat toimia, jotka ulottuvat yhtiön koko organisaatioon sekä vaikuttavat organisaation eri tasoille. Opinnäytetyö jakaantuu seitsemään pääluukuun. Alussa kerron yleisesti sisäisestä tarkastuksesta ja sen määritelmästä sekä merkityksestä ja tavoitteista. Tämän jälkeen kerron lyhyesti vaikuttavuudesta yleis-

sesti. Miten sitä voidaan yleisesti määritellä, mitä vaikuttavuus tarkoittaa sisäisen tarkastuksen näkökulmasta ja miten vaikuttavuus määritellään opinnäytetyön toiminnallisessa osuudessa. Toiminnallisessa osuudessa kerron toimenpiteistä, joita suunnittelimme ja toteutimme kohdeyrityksen Sisäisen tarkastuksen toiminnossa vaikuttavuuden lisäämiseksi. Opinnäytetyön lopussa analysoin toimenpiteiden vaikutuksia ja esitän keskeiset johtopäätökset.

## 2 Työn tavoite, rajaus ja tutkimusongelma

Kyseessä on toiminnallinen opinnäytetyö, jossa käydään läpi toteutettujen toimien näkökulmasta menetelmiä, joita sisäinen tarkastus voi käyttää vaikuttavuuden lisäämiseen. Vaikuttavuuden lisäämisen toimenpiteiden kohdistamista on tehty kaikille organisaatioita soille; hallitus/tarkastusvaliokunta, yhtiön johto, jolla tässä opinnäytetyössä tarkoitetaan konsernin ja yhtiöiden toimitusjohtajia sekä yhtiöiden että konsernin johtoryhmiä, liiketoiminta- ja liiketoiminta. Opinnäytetyön tavoitteena on tuoda lukijalle esiin käytännön läheisiä ja helposti käyttöön otettavia vaikuttavuuden lisäämisen mahdollistavia työkaluja ja prosesseja sekä kuvata niiden toteuttamista kohdeyrityksen näkökulmasta.

Opinnäytetyön ulkopuolelle on rajattu vaikuttavuuden lisäämisen varsinainen mittaaminen, jolla pyrittäisiin arvioimaan lähtötilannetta nykytilanteeseen esim. johdon näkökulmasta. Rajaus on tehty, koska mittaamisen keinot ja välineet ovat varsinkin johdon ja hallituksen osalta hyvin rajattuja ja koskisivat lähinnä mielikuvia toiminnan laadusta. Tästä johtuen vaikuttavuuden lisäämistä ylimmän johdon ja tarkastusvaliokunnan osalta on arvioitu saamamme suullisen palautteen avulla.

Sisäisten tarkastajien kansainvälisten ammattistandardit luovat peruseriaatteet ja määritelmät mm. Sisäisen tarkastuksen toiminnon ohjeistusten noudattamiselle, palveluiden suorittamiselle ja edistämiseksi, tulosten arvioinneille sekä parempien organisatorien ja toiminnallisten prosessien kehittämiseksi. Ammattistandardit ovat sisäisen tarkastuksen luonnetta ja toteutusta kuvaavia keskeisiä periaatteita. Ne muodostavat sisäisen tarkastuksen toteutusta ja edistämistä tukevan ajatusmallin. Ammattistandardit ovat luonteeltaan velvoittavia. (Sisäiset tarkastajat ry, 2021.)

Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen. (Sisäiset tarkastajat ry, 2021.) Sisäiset tarkastajat ry (2021) myös ohjeistaa ja kouluttaa ammatillisesti sisäistä tarkastusta sekä sen toimintaa.

Opinnäytetyön aihe on merkittävä, koska vaikka esim. vakuutus- ja finanssialalla Solvenssi II -lainsäädäntö ja Vakuutusyhtiölaki määrittää, että yhtiöllä pitää olla sisäisen tarkastus toiminto, ei se itsessään riitä yhtiön omansisäisen tarkastuksen olemassaolon perusteeksi. Sisäisen tarkastuksen ja sen toiminnon pitää myös Sisäiset tarkastajat ry:n mu-

kaan luoda lisäarvoa yhtiölle. Lisäarvon tuottamiseksi tulee sisäisen tarkastuksen olla vaikuttavaa niin liiketoimintajohdon kuin ylimmän johdon suuntaan (Sisäiset tarkastajat ry, 2021). Kuitenkaan kirjallisuudessa, aikaisemmissa tutkimuksissa tai opinnäytetöissä ei ole koottu tai avattu tarkemmin keinoja, joilla lisäarvoa ja tätä kautta vaikuttavuutta voitaisiin tuottaa.

## **2.1 Tutkimustyön metodin valinta**

Ammattikorkeakoulun toiminnallisessa opinnäytetyössä yhdistyvät käytännön toteutus ja sen raportointi tutkimusviestinnällisin keinoin (Vilkka & Airaksinen 2003, 9). Toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteiden mukaisesti, tämä opinnäytetyö tarjoaa käytännönläheisiä ja käyttökelpoisia toimintatapoja Sisäisen tarkastuksen toiminnon vaikuttavuuden lisäämiseen.

Opinnäytetyön avulla eri organisaatioiden Sisäisen tarkastuksen toiminnot saavat keinoja siihen, että miten he voivat kehittää toimintaansa vaikuttavuuden lisäämisen kautta ja vastata kansainvälisissä ammattistandardeissa esitetyn lisäarvon tuottamisen vaatimukseen.

Toiminnallisen opinnäytetyön laadullinen tutkimusmenetelmäosuus koostuu kahden eri kehittämisalueen kvalitatiivisesta kyselystä: kahdesta erillisestä toiminnan laadun Webropol-kyselystä sekä sisäisen tarkastuksen tavoitetilan Survaypal-kyselystä. Laadullisella tutkimuksella etsitään usein vastausta kysymyksiin ”miksi” ja ”miten” (Tutkijan ABC, 2015). Kvalitatiivisten kyselyiden tavoitteena on osoittaa, että miten toiminnallisen työn osuudessa on onnistuttu ja miten toimenpiteet ovat vaikuttaneet sisäisen tarkastuksen vaikuttavuuteen.



### 3 Sisäinen tarkastus

Tässä kappaleessa käsittelen sisäisen tarkastuksen määritelmää ja tehtävää sekä ammattillista viitekehystä. Avaan lisäksi velvoittavia ohjeita, suosituksia, täydentäviä ohjeita, ammattistandardeja sekä sisäisen tarkastuksen asemaa ja raportointisuhteita. Viimeisissä alaluvuissa käsitellään sisäisen tarkastuksen lisäarvon tuottamista sekä eettisiä sääntöjä.

#### 3.1 Sisäisen tarkastuksen määritelmä ja tehtävä

Sisäinen tarkastus on riippumaton hallituksen ja ylimmän johdon tukitoiminto. Sen tehtävänä on objektiivisella arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoiminnallaan tukea organisaation kehittämistä ja tavoitteiden saavuttamista. Sisäisen tarkastuksen työ kohdistuu koko organisaation toiminnan sisäiseen valvontaan, riskienhallintaan sekä johtamis- ja hallintoprosesseihin. (Sisäiset tarkastajat ry, 2021.) Sisäisen tarkastuksen määritelmään kiteytyy sisäisen tarkastuksen toiminnan ydin (Niemi, 2018, 29).

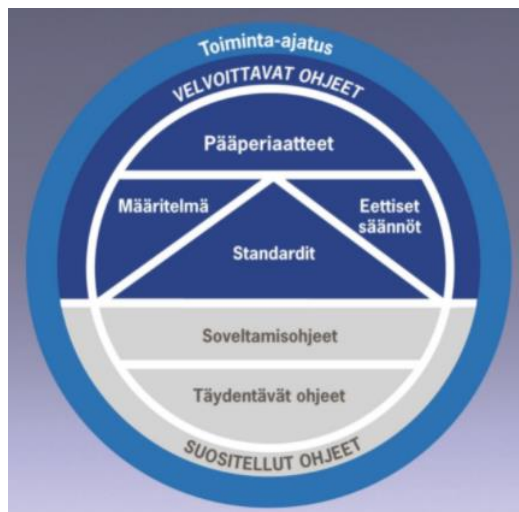
Sisäinen tarkastus voidaan nähdä myös yrityksen johtamisen ja hallinnon kulmakivenä. Sisäinen tarkastus on aidosti yksi hyvän organisaatiokulttuurin, johtamisen ja hallinnon kulmakivi, käsitettiinpä muut toimijat joko suppeasti tai laajasti. Sisäinen tarkastus toimii tyypillisesti kahdella tavalla. Ensinnäkin sisäiset tarkastajat tuottavat riippumatonta ja objektiivista arviointia ja varmistusta organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmästä ja sen toiminnan tehokkuudesta ja tarkoituksenmukaisuudesta (Holopainen ym. 2013, 28). Hallintojärjestelmällä (Corporate Governance) tarkoitetaan yhtiön sääntöjen, käytäntöjen ja prosessien järjestelmää, jolla yritystä ohjataan ja valvotaan. Hallintojärjestelmä tarkoittaa myös tapaa, jolla yritystä johdetaan. Sen avulla tunnistetaan, kenellä on valta ja vastuu yhtiössä ja kuka tai mikä taho tekee päätöksiä. Toiseksi sisäiset tarkastajat toimivat muutosagentteina konsultoiden ja suositellen parannuksia organisaation johtamis- ja hallintorakenteisiin ja -käytäntöihin. Sisäinen tarkastus siis tukee ohjausta (Holopainen ym. 2013, 28). Sisäisen tarkastuksen voidaan katsoa tuovan myös hyvin toteutettuna huomattavaa lisäarvoa sekä varsinaisen tarkastuksen kohteelle, että organisaation johdolle (Niemi, 2018, 14).

Sisäinen tarkastus vaikuttaa laaja-alaisesti organisaation sisällä ja on myös osa organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää yhdessä hallituksen, ylimmän johdon ja tilintarkastajien kanssa (Niemi, 2018, 13).

### 3.2 Ammatillinen viitekehys

The Institute of Internal Auditors (jatkossa IIA) on Alan maailmanlaajuinen kattojärjestö ja se vastaa muun muassa alan kansainvälisestä viitekehuksesta. IIA:lla on yli 180 000 jäsentä 190 maassa. Suomen yhdistyksellä jäseniä on noin 670 ja he edustavat yli 300 organisaatiota. (Sisäiset tarkastaja ry, 2021.)

Sisäiselle tarkastukselle on luotu ammatillinen viitekehys kuvaamaan toimintaympäristön säännönmukaisuutta. IIA:n kansainvälinen ammatillisten käytäntöjen viitekehys (engl. International Professional Practices Framework, IPPF) on konseptuaalinen ajatusmalli, johon on koottu IIA:n ammattiin liittyvä ohjeistus (Niemi, 2018, 27). Ohjeistus ohjaa sisäisen tarkastuksen koko toimintaa ja henkilöstöä.



Kuva 1. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys (Sisäiset tarkastajat ry, 2021)

Viitekehyksessä on toiminta-ajatuksen lisäksi kuusi (6) osa-aluetta, joista osa on velvoittavia ja osa suositteluja (kuva 1). Kuvan mukaisesti sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatus kattaa sekä velvoittavat että suositellut ohjeet.

Velvoittaviin ohjeisiin sisältyvät sisäisen tarkastuksen pääperiaatteet, määritelmä, standardit ja eettiset säännöt.

Toiminta-ajatus kertoo, mitä sisäinen tarkastus pyrkii saavuttamaan organisaatiossa. Siinä korostuu lisäarvon tuottaminen, johon sisäisen tarkastuksen tulee pyrkiä, olipa kyseessä sitten konsultointi tai varmennus. (Niemi, 2018, 28.). Sisäisen tarkastuksen määritelmään kiteytyy sisäisen tarkastuksen toiminnan ydin (Niemi, 2018, 29).

Standardit kattavat kuvan mukaisesti suurimman osan velvoittavista ohjeista ja ovat tarkastustoiminnan keskiössä. Standardit muodostavat sisäisen tarkastuksen toteutusta ja

edistämistä tukevan ajatusmallin ja ne ovat luonteeltaan velvoittavia. (Sisäiset tarkastajat ry Finland, 2021.)

Pääperiaatteet määrittävät sisäiseltä tarkastajalta vaadittavia ominaisuuksia sekä toimintatapoja mm. rehellisyys, ammattitaito, puolueettomuus ja riippumattomuus, viestinnän tuoksellisuus, organisaation kehittymisen edistäjä (Niemi, 2018, 31).

Eettisten sääntöjen tarkoituksena on edistää sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa (Sisäiset tarkastajat ry 2008, 1).

Suosittelut ohjeet sisältävät soveltamisohjeet sekä täydentävät ohjeet. Soveltamisohjeet pitävät sisällään tarkempia kuvauksia standardin käytännön toteuttamisesta ja luovat näin ollen raamit toiminnalle. Täydentävät ohjeet ovat yksityiskohtaisia sisäisen tarkastuksen toteutusta koskevia ohjeita, joita voidaan hyödyntää käytännön työssä. Niihin sisältyy yksityiskohtaisia prosesseja ja menettelytapoja, esimerkiksi työkaluja ja tekniikoita, ohjelmia, vaihe vaiheelta kuvattuja toimintatapoja sekä erimerkkejä näiden tuotoksista. (Niemi 2018, 46.)

### **3.3 Ammattistandardit**

Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit ovat sisäisen tarkastuksen luonnetta ja toteutusta kuvaavia keskeisiä periaatteita. Ne muodostavat sisäisen tarkastuksen toteutusta ja edistämistä tukevan ajatusmallin. Ammattistandardit ovat luonteeltaan velvoittavia. (Sisäiset tarkastajat ry, 2016.)

Ammattistandardeissa on kaksi pääluokkaa: ominaisuus-, toteutustapastandardit. Ominaisuusstandardit (1000–1322) koskevat sisäisen tarkastuksen tehtäviä hoitavien organisaatioiden ja toimijoiden ominaisuuspiirteitä. Toteutustapastandardit (2000–2600) kuvaavat sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteen ja määrittävät ne laatuvaatimukset, joihin vertaamalla näistä tehtävistä suoriutumista voidaan arvioida. (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 2.)

Kahden pääluokan lisäksi on soveltamisstandardit, jotka syventävät ominaisuus- ja toteutustapastandardeja ja sisältävät arviointi- ja varmistus- tai konsultointitehtäviä koskevia vaatimuksia (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 2).

### **3.4 Asema ja raportointisuhteet**

Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit asettavat veloitteita (standardeja) sisäisen tarkastuksen organisatorisesta ja hallinnollisesta asemasta.

Standardin 1100 mukaan sisäisen tarkastuksen tulee olla riippumaton. Riippumattomuus merkitsee sellaisten olosuhteiden välttämistä, jotka uhkaavat Sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävien puolueetonta hoitamista. Jotta sisäisellä tarkastuksella olisi tehtävien tuloksellisen hoitamisen edellyttämä riittävä riippumattomuus, sisäisen tarkastuksen johtajalla on suora ja rajoittamaton keskusteluyhteys ylimpään johtoon ja hallitukseen. Tämä voidaan toteuttaa siten, että sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi sekä ylimmälle johdolle että hallitukselle. (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 6.)

Kommunikointi hallituksen ja sisäisen tarkastuksen johtajan välillä on hyvässä kulttuurissa avointa ja tapahtuu säännöllisesti etukäteen sovittuina aikoina sekä spontaanisti kumman tahansa osapuolen aloitteesta ilman toimivan johdon läsnäoloa tai välitystä (Holopainen ym. 2013, 30).

Standardin 1110 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida sellaiselle organisaatiotasolle, että Sisäisen tarkastuksen toiminnon on mahdollista täyttää velvollisuutensa. Sisäisen tarkastuksen johtajan on vähintään vuosittain annettava hallitukselle vahvistus Sisäisen tarkastuksen toiminnon organisatorisesta riippumattomuudesta. Organisaatorinen riippumattomuus toteutuu tuloksellisesti silloin, kun sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi toiminnastaan hallitukselle. (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 7.)

Standardin 1110.A1 mukaan Sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee voida vapaasti päättää sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän laajuudesta, suorittaa tehtävänsä ja raportoida tulokset (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 7).

Standardin 1111 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee viestiä suoraan hallitukselle ja olla sen kanssa suorassa yhteydenpidossa (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 7).

### **3.5 Lisäarvon tuottaminen**

Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen. (Sisäiset tarkastajat ry, 2021.)

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardin 2000 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee johtaa Sisäisen tarkastuksen toimintoa tuloksellisesti varmistaakseen lisäarvon tuottaminen organisaatiolle. Standardin tulkintaohjeen mukaan Sisäisen tarkastuksen toiminto tuottaa lisäarvoa organisaatiolle ja sen sidosryhmille, kun se ottaa

huomioon strategian, tavoitteet ja riskit, pyrkii tarjoamaan toimenpiteitä johtamis- ja hallinto sekä riskienhallinta- ja valvontaprosessien kehittämiseksi ja kun se tuottaa objektiivisesti merkityksellistä arviointi- ja varmistuspalvelua. (Sisäiset tarkastajat ry 2016, 16.)

Määritelmän mukaan sisäinen tarkastus on toimintaa, jolla tuotetaan lisäarvoa organisaatiolle ja kehitetään organisaation toimintaa. Lisäarvon tuottaminen ymmärrettävästi onkin avain olennainen vaatimus toiminnan harjoittamiselle. Mistä lisäarvo sitten tulee? Sisäisen tarkastuksen toiminto tuottaa lisäarvoa organisaatiolle (ja sen sidosryhmille) objektiivisella ja merkityksellisellä arvioinnilla ja varmistuksella sekä edistäessään johtamis- ja hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessien tuloksellisuutta ja tehokkuutta. Arviointi- ja varmistus- sekä konsultointipalvelut tuottavat hyötyä parantamalla organisaation mahdollisuuksia saavuttaa tavoitteet ja tunnistamalla toiminnallisia kehittämiskohteita. (Holopainen ym. 2013, 162.)

Sisäisen tarkastuksen kannattaa tuoda organisaatiossa tuoda esiin omaa toimintaansa sekä hyötyjä, joita toiminnon tehokkaalla toteuttamisella voidaan saavuttaa koko yhtiön tasolla. Samalla voidaan vähentää negatiivisia ennakkoluuloja, joita toiminnosta voi olla syntynyt esim. televisiosarjoista tai aikaisemmasta ajasta, jolloin toiminta keskittyi lähinnä virheiden etsimiseen tai väärinkäytöstapausten selvittämiseen. Mitä enemmän sisäinen tarkastus kertoo toiminnastaan avoimesti ja lisää ymmärrystä toiminnon tarkoituksesta, sitä paremmin se pystyy hälventämään turhia ennakkoluuloja tai epätietoisuutta toimintoa kohtaan. Tämä puolestaan auttaa nostamaan sisäisen tarkastuksen profiilia organisaation sisällä ja vakiinnuttamaan sisäisen tarkastuksen mainetta luotettavana kumppanina. (Niemi, 2018, 23.)

Opinnäytetyön kannalta lisäarvon tuottaminen on keskeisin sisäisen tarkastuksen teoreettisista näkökulmista. Lisäarvon tuottaminen on helppo käytännön tasolla nostaa vaikuttavuuden lisäämisen rinnalle ja usein niiden edistämine tukevat toinen toistaan. Lisäarvon tuottaminen edistää vaikuttavuuden lisäämistä ja vaikuttavuuden lisääminen edistää lisäarvon tuottamista.

### **3.6 Eettiset säännöt**

Sisäisten tarkastajien (IIA) eettisten sääntöjen tarkoituksena on edistää sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa. Ne koskevat sekä henkilöitä että sisäisen tarkastuksen palveluja tuottavia yksiköitä ja ovat luonteeltaan velvoittavia. (Sisäiset tarkastajat ry, 2008, 1.)

Eettiset säännöt sisältävät sisäisen tarkastuksen määritelmän lisäksi periaatteet ja käyttäytymissäännöt, joiden mukaan sisäisten tarkastajien odotetaan toimivan (Sisäiset tarkastajat ry, 2008, 1). Periaatteet ovat olennaisia sisäisen tarkastuksen ammatille ja toiminnalle ja käyttäytymissäännöt kuvaavat sitä käyttäytymistä, jota sisäisiltä tarkastajilta odotetaan (Niemi, 2018, 45).

Sisäisen tarkastuksen odotetaan noudattavan ja vaalivan periaatteita, joita ovat rehellisyys, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja ammattitaito. Käyttäytymissäännöt kuvaavat tarkemmin miten sisäisen tarkastajan odotetaan toimivat jokaisen periaatteen (4 kpl) osalta.

## 4 Vaikuttavuus

Vaikuttavuuden määrittelylle on vaikea löytää kirjallisuudesta selkeää ja yleismaailmallista kuvausta. Sisäisen tarkastuksen toiminnan vaikuttavuudelle ei myöskään ole luotu määritelmää tai kuvausta, että mitä se sisäisen tarkastuksen osalta voisi tarkoittaa.

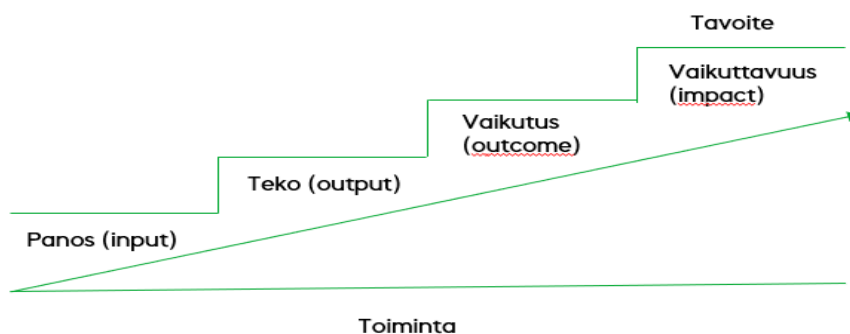
Vaikuttavuuden lisäämiseen tähtäävät toimenpiteet vaativat ensin vaikuttavuuden määrittämisen. Tässä opinnäytetyössä vaikuttavuuden yleisen määrittelyn jälkeen on avattu vaikuttavuuden lisäämisen keinoja sisäisen tarkastuksen näkökulmasta sekä opinnäytetyön vaikuttavuuden määrittelyä sekä tavoitteita.

### 4.1 Vaikuttavuuden yleinen määrittely

Vaikuttavuudelle on vaikea löytää kirjallisuudesta selkeää ja yhtenäistä määritelmää. Tästä johtuen olen alla avannut muutamia vaikuttavuuden yleisiä määritelmiä.

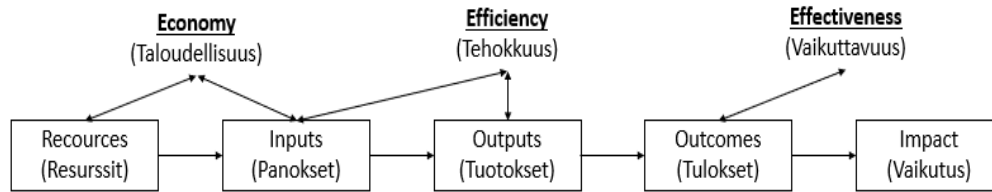
Yksi määritelmä on, että vaikuttavuus on positiivinen ja negatiivinen, ensisijainen ja toissijainen pitkän aikavälin vaikutus jo on tuotettu kehitystoimenpiteellä suorasti tai epäsuorasti, tarkoitettusti tai tarkoittamatta (OECD, 2010, 24).

Vaikuttavuuden määrittelyä voidaan lisäksi lähestyä Suomessa suhteellisen yleisesti käytettävän vaikutusketjun kautta (kuva 2). Vaikutusketju tunnetaan kansainvälisesti nimellä "iooi" (input, output, outcome ja impact). Vaikutusketju kuvaa mitkä toimenpiteet lopulta johtavat itse vaikuttavuuteen.



Kuva 2. Vaikutusketju (mukaillen Sitra, 2018, 5 ja Bertelsman Stiftung, 2010, 21)

Rahan arvon mittaamiseen ja kuvaamiseen sekä kustannusten vaikutukseen on luotu kolmen E:n (EEE) -mallia (kuva 3). Mallia käyttää mm. Iso-Britannian kansainvälisen kehityksen ministeriö (DFID) sekä jotkut muut organisaatiot.



Kuva 3. Kolmen E:n malli (mukaillen DFID määritelmä, OPM, 2018, 11)

Mallin avulla voidaan hahmottaa vaikuttavuuden aspektia kustannusten kautta. Mallissa on kuvattu vaikuttavuuden (Effectiveness) lisäksi vaikutus (Impact). Nämä määritelmät eroavat toisistaan sillä, että vaikutus on konkreettinen muutos ihmisissä tai rakenteissa, kun taas vaikuttavuus on tavoite ja tavoiteltava hyöty (Keino-osaamiskeskus, 2020, 14).

#### 4.2 Vaikuttavuus sisäisessä tarkastuksessa

Sisäiset tarkastajat ry tai sen kattojärjestö IIA eivät ole määritelleet vaikuttavuutta eikä kirjallisuudestakaan löydy määritelmää sisäisen tarkastuksen vaikuttavuudelle. Kirjallisuudesta ei myöskään löydy tieteellistä tai ei tieteellistä pohdintaa tai tutkimuksia vaikuttavuudelle sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Tässä opinnäytetyössä on sovellettu edellisessä kappaleessa (4.1) kuvattuja vaikuttavuuden määritelmiä ja mittaamisen keinoja.

Sisäiset tarkastajat ry (Sisäiset tarkastajat ry, 2021) määrittelee, että sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Määritelmän mukaisesti voidaan katsoa, että vaikuttavuutta voidaan arvioida sisäisen tarkastuksen lisäarvon tuottamisella.

Sisäisen tarkastuksen lisäarvon tuottamiseen löytyy vaatimuksia määritelmiä niin sisäisen tarkastuksen ammattistandardeista kuin alan kirjallisuudesta. Nämä vaatimukset ja määritelmät käsittävät lähinnä kuvauksia sisäisen tarkastuksen tehtävistä, toiminnan luonteesta ja vastuista. Mielestäni lisäarvon tuottaminen organisaatiolle objektiivisella ja merkityksellisellä arvioinnilla ja varmistuksella sekä johtamis- ja hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessien tuloksellisuuden ja tehokkuuden arviointi käsittää vain yhden näkökulman lisäarvon tuottamiseen. Nämä siis kuvaavat miten sisäinen tarkastus voi tuottaa lisäarvoa organisaation johdolle mutta eivät sitä miten sisäinen tarkastus voi lisätä oman toimintansa tai toimintonsa lisäarvoa ja sitä kautta vaikuttavuutta organisaatossa ja sen sidosryhmille.



### 4.3 Toiminnallisen työn vaikuttavuuden määrittely

Vaikuttavuuden ja vaikutuksen teoreettisten viitekehysten perusteella vaikuttavuuden lisäämistä voidaan saada aikaiseksi resursseja, panoksia, tekoja ja tuotoksia lisäämällä. Nämä lisäävät toiminnan vaikutusta ja sitä kautta myös lisäävät vaikuttavuutta.

Resurssien lisääminen on kiinni yrityksen johdon tai hallituksen tahdon ja näkemyksen vaikutuksen alasta mutta tekojen ja tuotoksien kasvattaminen vaatii toimia liiketoiminnalta tai tämän opinnäytetyön osalta Sisäisen tarkastuksen toiminnolta. Tärkeäksi näin ollen muodostuu se, miten tekoja ja tuotoksia tullaan kasvattamaan, lisäämään tai miten näiden laatua aiotaan parantaa.

Sisäisten tarkastajien kansainvälisissä ammattistandardeissa mainitaan yleisesti, että sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida yhtiön ylimmälle johdolle ja hallitukselle. Lisäksi sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaan sisäinen tarkastus on riippumaton hallituksen ja ylimmän johdon tukitoiminto. Näiden perusteella voidaan päätellä, että sisäisessä tarkastuksessa yhtiön johto sekä hallitus/tarkastusvaliokunta voidaan luokitella ensisijaisiksi vaikuttavuuden lisäämisen kohteiksi.

Sisäisen tarkastuksen toiminnan tulee olla liiketoimintalähtöistä ja varsinainen kenttätyö (mm. haastattelut) käydään suurelta osin liiketoimintajohdon sekä suorittavan tason henkilöiden kanssa, joten myös heidän he ovat merkittävä kohde vaikuttavuuden lisäämisen näkökulmasta.

Sisäisen tarkastuksen vaikuttavuuden lisäämisen näkökulmasta täytyy panoksia, tekoja ja tuotoksia lisätä koko toiminnan kannalta mutta sen prioriteetit tulisi asettaa standardien ja määrittelyjen mukaisesti; i) yhtiön johto ja hallitus/tarkastusvaliokunta ii) liiketoimintajohto ja henkilöstö.

### 4.4 Toiminnallisen työn vaikuttavuuden tavoitteet

Vaikuttavuus kuvaa sitä, kuinka hyvin tietyllä toiminnalla onnistutaan saavuttamaan halutut tulokset ja vaikutukset (SOSTE, 2021). Sisäisen tarkastuksen osalta halutut tulokset voidaan johtaa sisäisten tarkastajien kansainvälisten ammattistandardien mukaisella lisäarvon tuottamisella tai johdolle ja ylimmälle johdolle näkyvän yhteistyön ja toiminnan laadun parantumisen kautta.

Tässä opinnäytetyössä sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta on lähestytty siitä näkökulmasta, että millä käytännön toimenpiteillä Sisäisen tarkastuksen toiminto voi lisätä oman

työn arvoa, näkyvyyttä ja merkityksellisyyttä. Lähtökohtana ei ole ollut kuvata niitä perinteisiä ja yleisesti vakiintuneita toimintatapoja tai tehtäviä, joita sisäinen tarkastus organisaatiossa suorittaa esim. tarkastus tai konsultointitoiminta.

Merkityksellisyyden ja vaikuttavuuden arviointia on tehty siitä näkökulmasta, että miltä sisäisen tarkastuksen toiminto ja toiminta näyttää toiminnon ulkopuolelle. Miten lisäarvo voidaan tuottaa parantamalla mm. vuorovaikutteisuutta ja yhteistyötä lisäämällä. Vaikuttavuutta on arvioitu myös sen kautta, että miten toiminto on pystynyt kehittämään omaa toimintaansa niin, että se vastaa paremmin niin johdon kuin hallituksenkin odotuksiin tai jopa ylittää ne.

## 5 Toiminnallinen työ

Opinnäytetyön toiminnallisessa osuudessa alussa kerron kohdeyrityksestä ja nostan esille opinnäytetyön sekä valitun toiminnallisen metodin keskeiset tavoitteet. Tämän jälkeen kerron kohdeyrityksen sekä sen hallintomallin. Näiden jälkeen tuon esiin Sisäisen tarkastuksen toimintomme näkökulman sekä priorisoinnin vaikuttavuuden lisäämiseen sekä kerron niistä toimenpiteistä, joita olemme toiminnossamme, lähteneet edistämään ja kehittämään. Lopuksi analysoin toteutettuja vaikuttavuuden lisäämisen toimenpiteitä sekä kerron keskeiset saavutukset ja johtopäätökset.

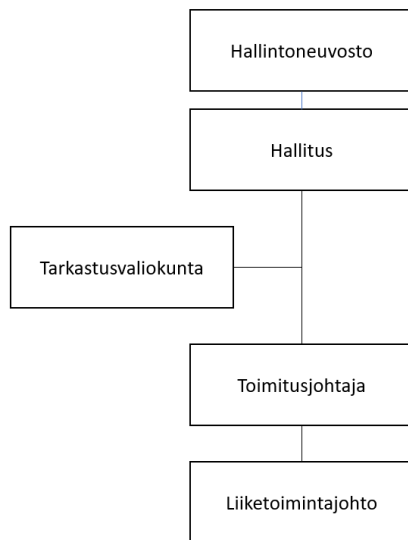
### 5.1 Kohdeyrityksen esittely

Kohdeyritys on Suomen suurimpiin lukeutuva vakuutusyhtiökonserni. Konserniin kuuluu mm. emoyhtiönä vahinkovakuutus- ja tytäryhtiönä henkivakuutusyhtiö. Sen hallintoelimiä ovat hallintoneuvosto, hallitus ja toimitusjohtaja.

Tarkastusvaliokunta on yhtiön hallituksen perustama ja sen jäsenistä koostuva elin, jonka tavoitteena on valmistella yhtiön taloudellista raportointia ja valvontaa koskevia asioita. Tarkastusvaliokunta toimii yhtiön hallituksen apuna hallitustyöskentelyssä. Tarkastusvaliokunnan vastuualue kattaa sisäisen valvonnan, mukaan lukien Complaincen, riskienhallinnan ja sisäisen tarkastuksen riittävyuden ja asianmukaisuuden arvioinnin.

Tarkastusvaliokunnalla on koko hallitusta paremmat mahdollisuudet perehtyä yhtiön talouteen ja sisäiseen valvontaan liittyviin erityiskysymyksiin sekä huolehtia yhteydenpidosta sekä tilintarkastajan että sisäisen tarkastuksen kanssa. (Ratsula 2021, 66.) Tarkastusvaliokunnassa käsitellään myös sisäisen tarkastuksen tarkastusraportit. Tarkastusvaliokunnan puheenjohtaja esittää hallituksessa tarkastusvaliokunnassa esitetyt asiat ja nostaa esiin mahdolliset erityistä huomiota vaativat asiat.

Konsernilla on Sisäisen tarkastuksen yksikkö, jossa työskentelee kaksi henkilöä; sisäisen tarkastuksen johtaja ja sisäinen tarkastaja. Sisäinen tarkastus toimii Konsernin talous ja ohjaus -yksikössä talousjohtajan alaisuudessa.



Kuva 4. Yksinkertaistettu kohdeyrityksen hallintomalli (ei huomioitu konsernirakennetta)

Ennen aloitettuja vaikuttavuuden lisäämiseen tähtääviä toimenpiteitä, voidaan Sisäisen tarkastuksen toiminnon todeta omanneen matalahkon kypsyydystason. Toiminnon toiminta, työkalut ja metodit olivat pysyneet lähes muuttumattomina jo vuosia. Yrityksen johdon osalta ei noussut esiin asioita, jonka perusteella vaikuttavuuden lisäämisen toimenpiteisiin lähetettiin. Matalan kypsyydystason voidaan kuitenkin osaltaan todeta vaikuttaneet siihen, että Sisäisen tarkastuksen toiminnossa nousi halu ja tarve kehittää toimintaa sekä nostaa toiminnon profiilia ja vaikuttavuutta.

## 5.2 Toiminnallisen työn valinta ja tavoitteet

Toiminnallinen opinnäytetyö tavoittelee ammatillisessa kentässä käytännön toiminnan ohjeistamista, opastamista, toiminnan järjestämistä tai järjeistämistä. Se voi olla alasta riippuen esimerkiksi ammatilliseen käytäntöön suunnattu ohje, ohjeistus tai opastus. Lisäksi toiminnallisessa työssä yhdistyvät käytännön toteutus ja sen raportointi. (Vilka & Airaksinen 2003, 9.)

Opinnäytetyö päätettiin toteuttaa toiminnallisena opinnäytetyönä, koska lopputuloksena haluttiin tuoda esiin käytännönläheisiä työkaluja ja prosesseja, joita Sisäisen tarkastuksen yksiköt voivat käyttää oman toimintonsa vaikuttavuuden lisäämiseksi. Opinnäytetyön aikana toteutettiin toiminnan ja tutkimuksen samanaikaisuutta, koska hyötyjä haluttiin saada aikaiseksi mahdollisimman nopeasti. Tavoitteena oli myös raportoida johtoa aktiivisesti tulevista ja tehdyistä toimenpiteistä sekä pyytää heiltä myös aktiivisesti suullista palautetta.

Opinnäytetyö kehittämiskohteet valittiin sisäisen tarkastuksen oman harkinnan perusteella niihin osa-alueisiin, joista katsottiin olevan eniten hyötyä vaikuttavuuden ja tunnettavuuden lisäämisen näkökulmasta. Toimenpiteiksi valittiin seitsemän eri osa-alueita ja näiden

toteuttamisen osalta laadittiin oma priorisointi. Priorisoinnin avulla pyrittiin luomaan systemaattinen tapa kehittää toimintaa ja vaikuttavuutta. Ensimmäisenä tavoitteena oli lisätä Sisäisen tarkastuksen toiminnan tunnettuuden ja tunnettavuuden kehittäminen. Tämän jälkeen tavoitteena oli sisäisen tarkastuksen toiminnan kehittämisen. Viimeisenä tavoitteena, kun pääosin vaikuttavuuden toimenpiteet oli saatu tehtyä, oli selvittää tarkastusvaliokunnan/hallituksen näkemystä Sisäisen tarkastuksen nyky- ja tahtotilasta organisaatiossa.

### **5.3 Sisäisen tarkastuksen lähtötilanne**

Lähtökohdat vuonna 2019 aloitettuun sisäisen tarkastuksen toiminnan vaikuttavuuden lisäämiseen kohdeyrityksessä oli otolliset, koska vaikuttavuuden lisäämiseen tai sisäisen tarkastuksen lisäarvon tuottamiseen tähtääviä toimenpiteitä ei ollut aikaisemmin tehty. Toiminto keskittyi lähinnä tarkastusten standardien mukaisten tarkastusten toteuttamiseen.

Palautteiden perusteella sisäinen tarkastus koettiin konsernissa hyvin etäiseksi liiketoiminnasta eikä yhteistyötä liiketoimintajohdon kanssa ollut muutoin kuin varsinaisiin tarkastuksiin liittyen. Oman toiminnon tarkastuskohteeksi joutuminen koettiin epämiellyttäväksi ja havainnot koskivat pääsääntöisesti toiminnan puutteita eivätkä suositukset sisältäneet toiminnan tai toiminnon kehittämiseen tähtääviä näkökulmia.

Lähdimme sisäisessä tarkastuksessa myös miettimään oman toimintomme olemassaolon perustetta. Sisäisen tarkastuksen olemassaolon voisi helposti perustella vakuutusyhtiönlain perusteella, jonka mukaan vakuutusyhtiöllä on oltava sisäinen tarkastus, joka arvioi yhtiön sisäisen valvonnan hallinnon riittävyttä ja tehokkuutta (Vakuutusyhtiölaki 18.7.2008/521, 6 luku 15 §). Katsoimme, että pelkkä vakuutusyhtiölakiin vetoaminen oman olemassaolon perusteluksi ei ole riittävä, koska yhtiön voi myös ulkoistaa tai osittain ulkoistaa sisäisen tarkastuksen (Niemi, 2018, 17). Katsoimme, että perustelut sisäisen tarkastuksen olemassaolon perusteeksi tulisi koostua mm. lisäarvosta tuottamisesta ja varmennuksesta, jota tuotamme niin liiketoiminnalle kuin hallitukselle. Lisäarvon tuottamiseksi meidän tulisi selvittää tarkemmin mitä liiketoiminta ja hallitus meiltä odottaa ja mitkä asiat he kokevat lisäarvoa tuottavaksi.

### **5.4 Toimenpiteiden suunnittelu**

Vaikuttavuuden lisäämiseen tähtäävät toimenpiteet suunniteltiin sisäisen tarkastuksen itse tekemän määrittelyön kautta ja tavoitteena oli saavuttaa lisäarvon tuottaminen koko organisaatioon, hallitukseen sekä sidosryhmille. Toimenpiteiden ja suunnittelun rinnalla tuli kui-

tenkin jatkuvasti pitää sisäisten tarkastajien kansainvälisten ammattistandardien vaatimukset ja henki, jotta vaikuttavuuden lisäämiseen tähtäävät toimenpiteet pitäisivät sisällään niin ominaisuusstandardeihin kuin toteutustapastandardeihin liittyvää kehittämistä.

Vaikuttavuuden johtaminen edellyttää pitkäjänteisyyttä ja ennakoivuutta, huomioon suuntamamista pääriin (Sitra, 2019). Tavoitteenamme oli saavuttaa merkittävää muutosta vaikuttavuuteen, joten päätimme lähteä tekemään työtä pitkäjänteisesti ja asetimme tavoitteeksi saavuttaa toivottu taso vuoden 2021 loppuun mennessä. Emme asettaneet mitattavissa olevia tavoitteita, koska vaikuttavuuden lisäämisen mittaaminen toimenpiteiden osalta koostuu lähinnä henkilöiden mielipiteistä. Näin ollen niiden mittaaminen ei antaisi varmuutta toimenpiteiden vaikutuksesta. Tavoitteeksi asetettiin, että hallituksen, ylimmän johdon ja liiketoimintajohdon näkemystä sisäisen tarkastuksen toiminnon tehokkuudesta, merkityksestä ja vaikuttavuudesta saadaan yleisesti ottaen nostettua korkeammalle tasolle.

Ensimmäiseksi mietimme, että minne organisaatiotahoihin sisäisen tarkastuksen tulisi kohdistaa toimenpiteitä vaikuttavuuden maksimoinnin ja näkyvyyden näkökulmista. vaikutta Edellä mainituista lähtökohdista toimenpiteet päätettiin kohdistaa neljään eri tahoon:

- (i) Hallitus ja tarkastusvaliokunta,
- (ii) Yhtiön johto
- (iii) Liiketoimintajohto ja liiketoiminta ja
- (iv) Toinen puolustuslinja (Compliance ja Riskienhallintatoiminto).

Tämän jälkeen näille tahoille määriteltiin konkreettiset tekemiset (kuva 5). Konkreettiset tekemiset valikoituivat oman toimintamme yhteydessä saamiemme ja tekemiemme havaintojen perusteella.

Toimenpiteen kohde ja kehityskohde	Konkreettinen tekeminen
<b>Tarkastusvaliokunta (TVK) / hallitus</b>	
Raportointi	Tarkastustietokanta ja laatuarviot
Perehdytys	Perehdytys uusille henkilöille
Tarkastusraportit	Selkeys ja seurannat 6 kk välein
Säännölliset tapaamiset	Tapaamiset 2 krt/vuosi
Ambition model	Kysely TVK-jäsenille
<b>Ylin johto</b>	
Raportointi	Tarkastustietokanta
Perehdytys	Perehdytys uusille henkilöille
Säännölliset tapaamiset	Tapaamiset 2 krt/vuosi
<b>Liiketoiminta ja liiketoimintajohto</b>	
Säännölliset tapaamiset	Tapaamiset 2/krt vuosi
Sisäisen valvonnan esiin tuominen	Säännöllinen "perehdys"
Laatuarviot	Lähetetään jokaisen tarkastuksen jälkeen
Sisäisen tarkastuksen esittely	Aina tarkastusten haastattelujen yhteydessä
<b>Riippumattomat toiminnot</b>	
Tapaamiset	Säännölliset tapaamiset / palavarit

Kuva 5. Vaikuttavuuden lisäämisen kohde, kehityskohde ja konkreettinen tekeminen

Yllä olevan listan perusteella jaoinme kehittämisen seitsemään (7) kokonaisuuteen:

- Sisäisen valvonnan merkityksen kasvattaminen
- Säännölliset tapaamiset johdon tapaamiset (tarkastusvaliokunta, yhtiön johto ja liiketoimintajohto)
- Yrityksen johtoon palkattujen henkilöiden perehdyttäminen
- Raportointi
- Toiminnan laadun mittaaminen
- Tarkastusten seuranta
- Sisäisen tarkastuksen tavoitetilakysely

## 5.5 Toimenpiteiden priorisointi

Toimenpiteiden edistämistä päätimme selkeyttää konkreettisten tekemisten priorisoinnilla. Priorisointi osoittautui hankalaksi, koska kehitettävää oli aluksi paljon ja tiedostettiin, että kaikkia yksittäisiä konkreettisia tekemisiä ei saataisi hoidettua kerralla kuntoon vaan ne vaatisivat jatkuvampaa kehittämistä.

Toimenpiteiden kohde ja kehityskohde -valinta (kuva 5) helpotti toimenpiteiden priorisointia, vaikkakaan emme selkeästi rajanneet toimenpiteitä vain johonkin tai joihinkin kohteisiin (hallitus/tarkastusvaliokunta, yhtiön johto, liiketoiminta ja riippumattomat toiminnot). Sisäinen tarkastus on hallituksen ja ylimmän johdon tukitoiminto, joten sen vuoksi toimenpiteiden priorisointia lähdettiin ensisijaisesti tekemään ylhäältä alas (top to down) mutta toisaalta myöskään liiketoimintalähtöistä näkökulmaa (down to top) ei haluttu jättää täysin

tekemättä. Liiketoimintalähtöiset parannukset myös katsottiin lähtökohtaisesti yksinkertaisimmiksi toteuttaa. Priorisointiin vaikutti myös toimenpiteen tarpeellisuus, joita kartoitettiin niin johdon kuin tarkastusvaliokunnankin haastatteluilla.



## 6 Toiminnallisen työn käytännön toimenpiteet

Toiminnallisen työn käytännön toimenpiteet osiossa kuvataan kaikki osa-alueet, joita olemme sisäisessä tarkastuksessa, lähtenee kehittämään vaikuttavuuden lisäämiseksi. Jokaisesta toimenpiteestä on aluksi kerrottu alkutilanne, joka kuvaa sitä tilaa, jossa organisaatio on ollut ennen toiminnallisen työn toimenpiteitä. Sen jälkeen on kuvattu toimenpiteiden suunnittelua ja lopuksi on kerrottu toiminnallisen työn tehdyt toimenpiteet.

### 6.1 Sisäisen valvontakulttuurin kehittäminen

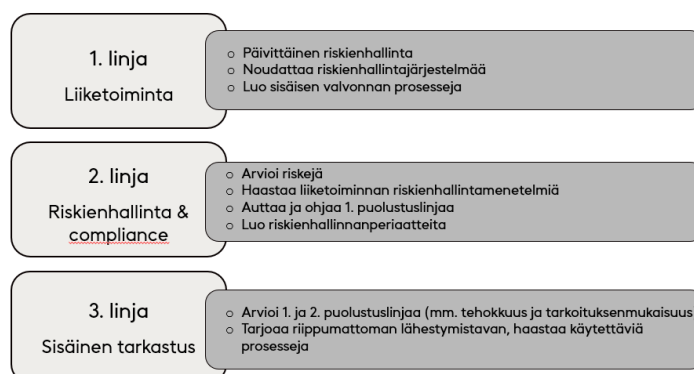
Sisäisellä valvontakulttuurilla käsitetään tässä yhteydessä sisäistä valvontaa ja erityisesti eri linjojen (kuva 6) välistä vastuunjakoja. Sisäisen valvontakulttuurin kehittäminen on merkittävää yhtiön menestymisen kannalta, koska se ilmentää koko yhtiön riskienhallintaympäristön ja riskienhallinnan tahtotilaa.

#### 6.1.1 Alkutilanne

Havaitsimme sisäisessä tarkastuksessa yrityksen johdossa ja liiketoiminnassa ns. linjojen väliset vastuut olivat epäselvät. Johdolla ja liiketoiminnalla ei ollut tietoa, että mitkä todelliset sisäisen valvonnan vastuut ja velvoitteet linjojen välillä ovat. Lisäksi usein sisäinen valvonta miellettiin sisäiseksi tarkastukseksi sekä riskienhallintatoimenpiteet koettiin Riskienhallintatoiminnon tehtäväksi.

#### 6.1.2 Toimenpiteiden suunnittelu

COSO (Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission) kolmen puolustuslinjan mallin mukaan ylimmän johdon valvonnan alla toimivat kolme linjaa ovat tarpeen takaamaan tehokkaan riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan (Riskiblogi, 2017). Kolmen puolustuslinjan mallin sijasta nykyisin käytetään yhä enemmän nimitystä kolme linjaa. Alla, kuvassa 6 on kuvattu linjojen välistä roolia.



Kuva 6. Kolmen linjan malli (mukaillen IIA:n Kolmen linjan malli)

Sisäisen valvonnan vastuut ja tehtävät ovat yrityksen toiminnan kannalta ensisijaisen tärkeitä, joten päätimme sisäisessä tarkastuksessa, että ensimmäisenä toimintamme vaikuttavuuden lisäämiseksi meidän tulee terävöittää ja perehdyttää liiketoimintaa sekä johtoa sisäisen valvonnan vastuista. Lisäksi päätimme ottaa agendalle sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen sekä riskienhallinnan ja Riskienhallintatoiminnon eroavaisuuksien perehdytyksen.

Vastuu sisäisen valvontakulttuurin kehittämisestä ei yksinään kuulu Sisäisen tarkastuksen vastuulle vaan siihen olisi hyvä osallistua niin Riskienhallinta- kuin kuin Compliance -toiminnonkin. Yhtiössämme ei kuitenkaan siinä tilanteessa ollut muuta toimintoa, joka olisi asiaa lähtenyt edistämään, joten päätimme ottaa omaan toimintatapaamme organisaation sisäisen valvontakulttuurin edistämisen. Arvioimme, että pidemmän ajan kuluessa ja asiaa useasti toistettaessa, alkaisi sisäisen valvonnan vastuut ja merkitys tulla tietoiseksi.

### **6.1.3 Tehdyt toimenpiteet**

Päätimme ottaa linjojen mukaiset sisäisen valvonnan vastuut esiin jokaisessa johdon ja liiketoiminnan tapaamisessa tai haastattelussa. Lisäksi nostimme erikseen esiin sisäisen tarkastuksen ja sisäisen valvonnan eroavaisuuden sekä riskienhallinnan ja riskienhallintatoiminnon vastuiden eroavaisuudet.

Aloitettuamme sisäisen valvonnan tietoisuuden edistämisen, huomasimme hyvin nopeasti, että meillä on myös tarve lisätä kommunikointia Compliance- ja Riskienhallintatoimintojen suuntaan. Meidän tuli kirkastaa ja varmistaa yhteinen näkemyksemme riippumattomien toimintojen välisistä vastuista ja velvollisuuksista. Vastuiden ja velvollisuuksien kirkastamisen myötä varmistimme sen, että koko yhtiössä on yhteinen näkemys sisäisen valvonnan vastuista liiketoiminnan sekä toisen ja kolmannen puolustuslinjan välillä.

Edistääksemme riippumattomien toimintojen yhteistyötä, tietämystä ja yhteistä näkemystä, päätimme ottaa käyttöön säännölliset tapaamiset sekä Compliance että Riskienhallintatoiminnon kanssa. Aluksi pidimme yhteiset palaverit noin kahden viikon välein mutta vuodesta 2020 lähtien on palavereja järjestetty noin kuukauden välein.

### **6.2 Säännölliset tapaamiset**

Säännöllisillä tapaamisilla tarkoitetaan sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan, yhtiön johdon sekä liiketoimintajohdon välisiä tapaamisia. Ne voivat olla formaaleja tai epäformaaleja tapaamisia, joissa keskustellaan yleisistä asioista ja kuulumisista tai yhtiön että Sisäisen tarkastuksen toiminnon kehittämisestä.

### 6.2.1 Alkutilanne

Sisäisen tarkastuksen toiminto oli ollut yrityksessämme hyvin etäinen liiketoimintajohdon suuntaan ja kommunikointia oli lähinnä vain tarkastusten yhteydessä. Ylimmän johdon kanssa keskustelua oli ollut ajoittain enemmän mutta sekin kohdistui lähinnä tarkastuksiin sekä sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitteluun. Hallituksen tai tarkastusvaliokunnan osalta kommunikointia oli vain hallituksen tai tarkastusvaliokunnan kokousten raporttien läpikäyntien yhteydessä.

### 6.2.2 Toimenpiteiden suunnittelu

Sisäiset tarkastajat ry:n mukaan sisäinen tarkastus on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Tämän toteuttamiseksi koimme sisäisessä tarkastuksessa, että meidän tulisi tuoda omaa toimintaamme lähemmäksi liiketoimintaa sekä ylintä johtoa. Sisäisellä tarkastuksella on hyvä ja laaja näkemys organisaatioiden eri toimintoihin ja katsoimme, että voisimme esim. tuoda laajemmin organisaatiossa käytössä olevia hyviä käytänteitä ja toimintatapoja.

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisen ammattistandardin 1111 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee olla hallituksen kanssa suorassa yhteydenpidossa (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 7). Vaikka suora yhteydenpito voidaan toteuttaa tarkastusvaliokunnan/hallituksen kokousten yhteydessä mm. tarkastusraporttien, periaatteiden ja vuosisuunnitelmien läpikäynnin yhteydessä sekä muutoin keskustelemalla ilman toimivan johdon läsnäoloa, katsoimme, että se ei itsessään lisää vaikuttavuutta tai lisäarvoa.

Katsoimme sisäisessä tarkastuksessa, että jatkossa meidän olisi hyvä järjestää säännölliset tapaamiset niin liiketoimintajohdon, ylimmän johdon kuin tarkastusvaliokunnan kanssa. Tapaamisten tarpeellisuudesta ja säännöllisyydestä päätimme keskustella ko. henkilöiden kanssa.

### 6.2.3 Tehdyt toimenpiteet

Käytyjen keskustelujen myötä kävi ilmi, että kaikkien tahojen osalta nähtiin säännölliset tapaamiset tarpeelliseksi. Keskustelujen perusteella päätimme tavata tarkastusvaliokunnan jäsenten sekä ylimmän johdon kanssa kaksi kertaa vuodessa; keväällä sekä syksyllä vuosisuunnittelun yhteydessä. Liiketoimintajohdon kanssa sovimme tapaamiset tarpeen mukaan mutta kuitenkin vähintään kerran vuodessa. Osittain tapaamisia järjestettiin jopa kvartaaleittain.

### **6.3 Perehdys**

Tarkastusvaliokuntaan, ylimpään johtoon sekä liiketoimintajohtoon valitaan tai rekrytoidaan henkilöitä hyvin erilaisista taustoista eikä kaikilla heillä ole tarkkaa kuvaa sisäisen tarkastuksen toiminnasta. Perehdytyksillä tarkoitetaan näiden henkilöiden kanssa käytäviä keskusteluja, joiden tarkoituksena on avata yhtiön riskienhallintajärjestelmää sekä sisäisen tarkastuksen tehtäviä ja roolia.

#### **6.3.1 Alkutilanne**

Sisäisen tarkastuksen toimintatapaan ei ollut kuulunut yritykseen palkattujen tai tarkastusvaliokuntaan valittujen henkilöiden perehdyttäminen. Eri yrityksissä Sisäisen tarkastuksen toiminto sekä sen tehtävät saattavat olla hyvinkin erilaiset vaikkakin kansainväliset ammattistandardit luovat samanlaisen perusperiaatteen toiminnalle ja työn tekemiselle.

#### **6.3.2 Toimenpiteiden suunnittelu**

Lähtökohtana oli miettiä, että miten sisäisessä tarkastuksessa voisimme varmistua siitä, että tarkastusvaliokunnalla sekä johdolla olisi samanlainen ja oikea kuva yrityksen sisäisen tarkastuksen toiminnosta ja sen tehtävistä. Vaikuttavuuden lisäämisen kannalta katsoimme, että sisäisen tarkastuksen toimintoa olisi hyvä tuoda esiin varsinkin uusille henkilöille. Katsoimme, että vaikuttavuus on parempaa, kun heti työsuhteen alussa voimnostaa toimintoamme ja sen tarkoitusta esiin. Samalla pystymme rakentamaan jo ensi vaiheessa hyvää luottamussuhdetta ja avoimuutta.

#### **6.3.3 Tehdyt toimenpiteet**

Varmistaaksemme, että toimintomme tärkeys ja merkitys yhtiössämme korostuisi, päätimme perehdyttää jokaisen uuden johtoon kuuluvan henkilön, liiketoiminnan avainhenkilön sekä tarkastusvaliokunnan jäsenen. Samalla mahdollistimme sisäisen valvonnan, riskienhallinnan kolmen linjan mallin tietoisuuden lisäämisen ja perehdyttämisen. Perehdytystä järjestetään edelleen kaikille uusille tarkastusvaliokunnan jäsenille sekä johtotason henkilöille.

Perehdytyksissä nostamme esiin alla olevia kokonaisuuksia:

- Sisäisen tarkastuksen sääntely ja velvoittava ohjeistus (sis. sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit)
- Sisäisen tarkastuksen perustehtävät
- Sisäinen tarkastus osana yhtiön riskienhallintajärjestelmää

- Organisoituminen ja raportointi
- Toiminnan suunnittelu
- Tarkastusprosessi

## **6.4 Raportointi**

Raportoinnilla tässä yhteydessä tarkoitetaan tapaa, jolla sisäinen tarkastus voi raportoida toteutetuista tarkastuksista, havainnoista, suosituksista ja tarkastusten läpimenoajoista. Raportointi on tärkeää, jotta tarkastusvaliokunta ja ylin johto saa oikeaa sekä oikea-aikaista tietoa liiketoimintaan kohdistuvista tarkastuksista, niiden havainnoista sekä liiketoiminnan tahtotilasta puuttua havaittuihin kehityskohtiin.

### **6.4.1 Alkutilanne**

Sisäisellä tarkastuksella ei ollut käytössä minkäänlaista raportointia mm. tehdyistä tarkastuksista, havainnoista, suosituksista, tarkastusten läpimenoajoista vaan niiden seuranta toteutettiin sisäisen tarkastuksen henkilökohtaisilla kalenterimerkinnöillä.

Johdon osalta ei noussut erityistä tarvetta raportoinnille. Huomasimme kuitenkin Sisäisessä tarkastuksessa, että mm. tehtyjen tarkastusten ja annettujen suositusten toteutuksen seuranta oli hankalaa ja työlästä ilman Excel-muotoista raportointia. Koimme myös, että raportoinnin kautta erityisesti liiketoimintajohto voisi saada lisäarvoa ja voisimme näin samalla nostaa toimintomme vaikuttavuutta.

### **6.4.2 Toimenpiteiden suunnittelu**

Sisäisen tarkastajien kansainvälisen ammattistandardin 1100 mukaan sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi sekä ylimmälle johdolle että hallitukselle (Sisäiset tarkastaja ry, 2016, 6). Raportointia toiminnan lisäarvon tuottamisesta ei muutoin ohjeisteta. Lisäksi kansainväliset ammattistandardit asettavat joitain vaatimuksia sisäisen tarkastuksen toiminnon raportoinnille mutta varsinaisia vaatimuksia tarkastusten kokonaistilanteen raportoinnista toimivalle johdolle ei ole.

Sisäisen tarkastuksen laatua voidaan mitata ja raportoida eri tavoilla; standardien noudattamisella, vuosisuunnitelman toteutumisen kautta, toteutettujen tarkastusten määrällä, seurantatarkastusten määrällä jne.

Lähdimme toiminnossa selvittämään, että mitä raportointia liiketoiminta, johto ja tarkastusvaliokunta tarvitsee. Näkemyksemme mukaan pelkästään standardien mukaisten asioiden raportointi ei tuottanut organisaatiolle lisäarvoa ja tätä kautta toiminnolle vaikuttavuutta.

Päädyimme sisäisen tarkastuksen toiminnossa lähteä kehittämään raportointia sekä ylimmälle johdolle sekä hallitukselle. Hallitukselle tarkoituksena oli luoda selkeä ja ytimekäs yleisnäkemyksen tarkastusten ja suositusten tilanteesta. Ylimmälle johdolle tarkoitus oli luoda selkeä kuva heidän vastualueidensa suositusten toteutuksen tilasta. Tarkoitus ei ollut luoda kerralla täydellistä raportointia, vaan tavoitteena oli lähteä jostain liikkeelle ja sen jälkeen parantaa sitä saatujen palautteiden perusteella.

Raportoinnin vaikuttavuutta oli tarkoitus arvioida tarkastusvaliokunnan jäsenten sekä johdon palautteen perusteella. Lähtökohtana raportoinnin kehittämisessä oli, että saimme luotua hyvän yleiskuvan sisäisen tarkastusten avoimista tarkastuksista, havainnoista sekä suosituksista. Tiedossamme oli, että raportointi tulisi vaatimaan jatkuvaa kehittämistä tarkastusvaliokunnan sekä johdon palautteiden perusteella.

### **6.4.3 Tehdyt toimenpiteet**

Ensisijainen kehittämiskohde oli tarkastustietokannan luominen. Tarkoitus oli luoda raportointi, josta sekä hallitus ja tarkastusvaliokunta, yhtiön johto, liiketoimintajohto sekä sisäinen tarkastus saisi selkeän kuvan toteutetuista tarkastuksista ja niiden havainnoista sekä suosituksista. Lisäksi se, että onko suositukset toteutettu.

Lähdimme selvittämään, mitä kautta raportointi olisi selkeintä ja kustannustehokkainta toteuttaa. Päädyimme lähteä kehittämään raportointia yrityksessä jo käytössä olevan Tableau-ohjelmistoalustan kautta. Data syötetään ensin Excel-taulukkolaskentaohjelmaan ja sieltä se siirretään Tableaulle datan visualisoimiseksi.

Olemme keränneet suunnitelmien mukaisesti suullista palautetta raportoinnista ja sen käytettävyydestä tarkastusvaliokunnan jäseniltä sekä johdolta.

## **6.5 Toiminnan laadun mittaaminen**

Toiminnan laadun mittaamisella tarkoitetaan Sisäisen tarkastuksen toiminnon ja sisäisten tarkastajien työn laadun arviointia. Laadun mittaaminen on tärkeää, jotta sisäinen tarkastus saa tiedon mahdollisista tarkastustoiminnan kehityskohdista.

### **6.5.1 Alkutilanne**

Sisäisellä tarkastuksella ei ollut käytössä minkäänlaisia laadun mittaamiseen käytettäviä toimintatapoja tai mittareita. Standardin 1300 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee kehittää laadun varmistus- ja kehittämisohjelma sekä ylläpitää sitä. Ohjelman on katettava

kaikki sisäisen tarkastuksen toiminnon osa-alueet. Laadun varmistus- ja kehittämisohjelman tarkoitus on arvioida, kuinka hyvin sisäisen tarkastuksen toiminto noudattaa standardeja sekä noudattavatko sisäiset tarkastajat eettisiä sääntöjä. Lisäksi ohjelma arvioi sisäisen tarkastuksen toiminnon tehokkuutta ja tuloksellisuutta sekä tunnistaa kehityskohteita. (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 12.)

Toiminnan laadun mittaamisesta oli keskusteltu Sisäisessä tarkastuksessa, koska tarve jonkinlaiselle standardin 1300 mukaiselle laadun varmistukselle sekä mittaamiselle tunnistettiin. Jostain syystä suunnittelu, ja käytännön toimenpiteet eivät kuitenkaan olleet edenneet. Toiminnossa oli vahva näkemys siitä, että laadun mittaaminen pitäisi kohdistaa, niin haastateltaville henkilöille kuin tarkastuskohteiden johdolle ja vastuuhenkilöille.

### **6.5.2 Toimenpiteiden suunnittelu**

Lähdimme toiminnossa miettimään tarkemmin standardin 1300 vaatimuksia. Katsoimme, että laadunvarmistusohjelman tulisi kattaa koko Sisäisen tarkastuksen toiminnon vastuualue ja tarkastusten laatuarvioinnit olisivat vain osa tätä kokonaisuutta. Näin meidän oli helpompi lähteä liikkeelle miettimään laadun mittaamista varsinaisten tarkastusten osalta.

Katsoimme, että tarkastusten osalta meidän tulisi kysyä mm. sisäisten tarkastuksen ammatillisen viitekehyksen mukaisen eettisyyden toteutumisesta (mm. rehellisyys, riippumattomuus, objektiivisuus, ammattitaito) ja miten hyvin toteutetut tarkastukset ovat tukeneet liiketoimintaa ja liiketoimintajohtoa. Aloimme hahmottelemaan toteutettavaa laadun arvioinnin kyselyä ja hyvin pian huomasimme, että järkevintä olisi toteuttaa kaksi erillistä kyselyä, joissa toisessa tiedusteltaisiin haastattelutilanteesta ja toisessa selvitettäisiin johdon näkemystä tarkastuksen hyödyllisyydestä.

Vilka & Airaksinen (2003, 9) mukaan toiminnallisessa opinnäytetyössä yhdistyvät samanaikaisesti käytännön toteutus ja sen raportointi tutkimusviestinnällisin keinoin. Toiminnan laadun mittaaminen päätettiin toteuttaa pääosin toiminnallista metodologiaa eikä tutkimuksellisia metodeja käyttäen. Laadun arvioinnin toimenpiteet oli tarkoitus viedä käytäntöön välittömästi ja myös mahdolliset johdolta saadut toimenpiteiden muutostarpeet oli tarkoitus toteuttaa mahdollisimman pikaisesti. Arvioimme myös, että voimme joutua kehittämään kyselyä myös pidemmällä aikavälillä, koska kyselyn tarpeet voivat vaihdella sisäisen tarkastuksen kypsyyden noustessa.

Suunnitteluvaiheessa mietimme kyselyn toteutusvaihtoehtoja ja hyvin nopeasti kävi selvillä, että helpoin ja taloudellisin tapa oli toteuttaa kysely Webropol-palvelun kautta. Webropol-kyselyitä oli toteutettu yhtiössämme jo aikaisemminkin, joten niiden käyttäminen

ja täyttäminen oli monelle tuttua. Palvelu mahdollisti myös tarvittavat anonyymit vastaukset.

Webpolin kautta saadut palautekyselyiden tulokset suunniteltiin tilastoitavaksi Excel-laskentataulukko-ohjelmiston (jatkossa Excel) avulla. Excel mahdollistaisi myös tarvittaessa tilastomuotoisen raportoinnin johdolle.

### 6.5.3 Tehdyt toimenpiteet

Tarkastustoiminnan laadun ja tarkastusten tehokkuuden sekä tuloksellisuuden parantamiseksi ja varmistamiseksi päätimme suunnitelmiamme mukaisesti toteuttaa kaksi Webropol-palvelun kautta täytettävää kyselyä; haastattelujen laatuarviointi ja tarkastusten laatuarviointi. Jokaiselle tarkastuksen haastateltavalle toimitetaan jompikumpi kyselyistä mutta ei molempia.

Kyselyt lähetetään tarkastuksen valmistuttua henkilöille sähköpostin piilokopiona, jotta kukaan vastaanottajista ei näe, kenelle kaikille kysely lähetetty tai ketkä kaikki tarkastuksen haastatteluun ovat osallistuneet. Tällä on osaltaan haluttu varmistaa standardien mukaisen luottamuksellisuuden toteutuminen. Kuvissa 4 ja 5 on kuvattu kysymykset aihealueineen. Vastaajat arvioivat kohdat arvosanoilla 1–4.

Haastattelujen laatuarviointi -niminen kysely päätettiin kohdistaa haastatelluille henkilöille, jotka eivät ole johtavassa- tai esihenkilöasemassa tarkastuskohteen osalta. Kyselyssä keskitytään sisäisten tarkastajien eettisten sääntöjen mukaisen toiminnan laadun selvittämiseen (kuva 7).

Tarkastuksen laatuarviointi -niminen kysely päätettiin kohdistaa tarkastuskohteen vastuu- tai johtoasemassa oleville henkilöille. Tarkastuksen laatuarvioissa keskitytään suoritetun tarkastuksen tuottaman liiketoiminnallisen lisäarvon sekä sisäisten tarkastajien eettisten sääntöjen mukaisen toiminnan laadun selvittämiseen (kuva 8).

Haastattelun aloitus	Tarkastusprosessin kuvaus	Tarkastuksen teemat	Riippumattomuus ja puolueettomuus	Tarkastajan ammattimaisuus haastattelutilanteessa
Sain haastattelun alussa tarpeeksi tietoa Sisäisen tarkastuksen tehtävistä	Sain haastattelun alussa tarpeeksi tietoa tarkastusprosessista	Haastattelutilanteessa keskityttiin mielestäsi tarkastusaiheen kannalta olennaisiin asioihin	Haastattelutilanteessa koin Sisäisen tarkastuksen toiminnan riippumattomaksi, puolueettomaksi ja tasapuoliseksi	Sisäinen tarkastus toteutti haastattelun ammattitaitoisesti

Kuva 7. Sisäisen tarkastuksen haastattelun laatuarvion kysymykset.



Tarkastussuunnitelma	Tarkastuksen toteutus	Tarkastuksen riippumattomuus ja puolueettomuus	Tarkastuksen havainnot	Tarkastuksen suositukset	Yhteistyön laatu
Tarkastussuunnitelma oli aihekokonaisuus huomioon ottaen laadittu ammattitaitoisesti	Sisäinen tarkastus toteutti tarkastuskokonaisuuden ammattitaitoisesti	Sisäinen tarkastus toteutti tarkastuksen riippumattomasti, puolueettomasti ja tasapuolisesti	Tarkastuskokonaisuuden havainnot olivat perusteltuja ja perustuivat tosiasioihin	Tarkastuskertomuksessa esitetyt suositukset ovat relevantteja ja parantavat liiketoiminnan laatua	Yhteistyö sisäisen tarkastuksen kanssa sujui hyvin

Kuva 8. Sisäisen tarkastuksen laatuarvio kysymykset tarkastuskohteen johdolle.

Standardin 1320 mukaan Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida laadun varmistus- ja kehittämisohjelman tulokset organisaation ylimmälle johdolle ja hallitukselle (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 14). Laatuarvioinneista saadut arvosanat on viety suunnitelmien mukaisesti Exceliin ja niistä on kerran vuodessa raportoitu standardin 1320 vaatimuksen mukaisesti yhtiön ylimmälle johdolle ja hallitukselle.

## 6.6 Tarkastusten seuranta

Toteutetut tarkastukset on merkittävä osa sisäisen tarkastuksen toimintaa. Tarkastusten seuranta osoittaa sen, että tarkastukset ja niissä annetut suositukset ovat merkityksellisiä yhtiön menestymisen kannalta.

### 6.6.1 Alkutilanne

Sisäisten tarkastajien kansainväliset ammattistandardit asettavat tiettyjä vaatimuksia raportoitujen suositusten seurannalle. Standardin 2500 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee luoda järjestelmä johdolle raportoitujen tulosten toimeenpanon seuraamiseksi ja ylläpitää sitä. Standardin 2500.A1 mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee luoda seurantamenettelyt, joilla varmistetaan, että johdon hyväksymät toimenpiteet on tuloksellisesti toteutettu tai että yhtiön johto on päättänyt hyväksyä riskin olla ryhtymättä toimenpiteisiin. (Sisäiset tarkastajat ry, 2016, 29.)

Aiemmin Sisäisessä tarkastuksessa toteutimme seurantatarkastuksia aikaisintaan vuoden kuluttua varsinaisesta tarkastuksesta tai edellisestä seurantatarkastuksesta. Joissain tapauksissa seurannat saattoivat venyä, jopa 2–3 vuoden päähän tai seurantaa ei tehty ensimmäisen seurannan jälkeen. Pitkä seurantaväli ja annettujen havaintojen seuraamattomuus usein johti siihen, että tarkastuksissa antamiamme suosituksia ei ollut edistetty tarkastuksen ja seurantatarkastuksen välisenä aikana. Usein myös vastuuhenkilöt olivat neunohtaneet. Joissain tapauksissa myös vastuuhenkilö oli muuttunut mutta hän ei ollut tietoinen annetuista suosituksista. Lähtökohtana siis oli, että antamiamme suositusten merkitys ja vaikuttavuus liiketoimintaan oli vähäistä.

Sisäinen tarkastuksella ei ollut myöskään järjestelmällistä tapaa seurata, että milloin tarkastukseen pitäisi seurantatarkastus pitäisi toteuttaa. Vallitseva toimintatapa oli, että seurantatarkastukset toteutettiin pääsääntöisesti kesälomien aikana ja niitä tehtiin niin monta kuin ehdittiin. Seurantatarkastuksen kohteet katsottiin verkkolevyltä, jonne oli tehty kansiot eri vuosien tarkastuksille. Seurantatarkastukset näin ollen valittiin täysin summittaisesti eri vuosien ja tarkastuksen välillä.

### **6.6.2 Toimenpiteiden suunnittelu**

Lähtökohtana oli miettiä, että mistä annettuja suositusten erittäin hidas toteuttaminen konsernissa johtuu ja mikä on sen juurisyy. Tulimme siihen lopputulokseen, että tarkastusten sekä seurantatarkastusten pitkä aikaväli mahdollisti sen, että suosituksiin ei alettu heti reagoimaan ja näin ollen ne saattoivat unohtua. Suositusten pitkä toteuttamisaika myös antoi vahvoja viitteitä siitä, että tarkastusten, suositusten ja sisäisen tarkastuksen vaikuttavuus oli heikkoa. Juurisyyksi totesimme näin ollen annettujen suositusten seurannan pitkän aikavälin ja pitkällä aikavälillä vesitimme osittain myös suosituksen merkittävyyden.

Sisäisellä tarkastuksella voi olla erilaisia tapoja seurata ja toteuttaa raportoitujen suositusten toimeenpanon seurantaa. Joissain yrityksissä seuranta toteutetaan järjestelmän kautta ja liiketoiminnalle on voitu antaa mahdollisuus myös itse vapaasti ilmoittaa ja raportoida suosituksen toteutuksen tilasta. Tämä kuitenkin vaatii erillistä järjestelmää, jonne liiketoiminnalle on myös luotu oikeudet.

Perinteinen ja yleisemmin käytössä oleva tapa on, että sisäinen tarkastus suorittaa aikaisemmin suoritettuun tarkastukseen haastatteluihin ja/tai otantoihin perustuvan seurantatarkastuksen. Seurantatarkastuksessa vastuutahon kanssa käydään läpi, että missä vaiheessa sisäisen tarkastuksen antamisen suositusten toteutus on tai onko suositus saatu jo toteutettua. Seurantatarkastus toteutetaan pääsääntöisesti noin vuoden kuluttua alkuperäisen tarkastuksen tai edellisen seurantatarkastuksen jälkeen. Seuranta tehdään niin kauan, että suositus on saatu toteutettua. Joissain tapauksissa sisäisen tarkastuksen antama suositus voi myös olla "vanhentunut" tai ei kuvaa enää nykytilaa, jolloin suositus voidaan sulkea eikä seuranta näin ollen jatketa. Pienemmissä yhtiöissä, joissa sisäisen tarkastuksen organisaatiossa on vain yksi tai muutamia henkilöitä, on tarkastusten seuranta toteutettu Excelissä.

Suunnitteluvaiheessa havaitsimme, että meidän tulisi ratkaista myös se, mihin vuoteen asti ulottaisimme uuden toimintatapamme. Systemaattista suositusten toteuttamiseen seuranta ei ollut organisaatiossamme vielä koskaan tehty, joten seurantarave ulottui yli 10 vuoden päähän.

### 6.6.3 Tehdyt toimienpiteet

Päätimme, että alamme Sisäisessä tarkastuksessa systemaattisesti tekemään seurantoja kuuden (6) kuukauden kuluttua tarkastuksen tai edellisen seurantatarkastuksen valmistumisesta. Katsoimme, että tiiviillä ja aktiivisella suositusten seurannalla lisäämme myös toimintamme vaikuttavuutta. Tiiviillä seurannalla voimme myös kehittää vuorovaikutusta liiketoimintojen suuntaan. Tarkastusten seurannan heikosta tilanteesta informoimme myös tarkastusvaliokuntaa ja samalla kerroimme toimenpiteistä, jotka tekisimme tilanteen parantamiseksi.

Päätimme Sisäisessä tarkastuksessa, että ulotamme tehostetun seurannan vuoteen 2013 asti. Sitä aikaisemmat tarkastukset ja suositukset katsoisimme toteutetuiksi. Tämä hyväksyttiin myös tarkastusvaliokunnassa. Lähtötilanteessa sisäisen tarkastuksen tehostettuun seurantaan tuli avoimia suosituksia yli 250 kappaletta. Tarkastuksen sekä annettujen suositusten toteutusten seuranta toteutetaan Excelissä. Excelistä data siirretään visualisointiohjelmisto Tableauille, josta myös liiketoimintajohto voi nähdä aktiiviset tarkastukset sekä avointen suositusten määrän.

Tarkastusten seurannan vaikuttavuutta oli tarkoitus arvioida tarkastusvaliokunnan jäsenten sekä johdon vapaamuotoisten palautteiden perusteella.

## 6.7 Sisäisen tarkastuksen tavoitetilan kysely

Sisäisen tarkastuksen tavoitetilan kyselyllä tarkoitetaan tässä opinnäytetyössä kyselyä tarkoitussuositusvaliokunnan jäsenille. Tavoitetilan selvittäminen on tärkeää, jotta sisäinen tarkastus pystyy kehittämään toimintaansa ja henkilöstöään tarkastusvaliokunnan näkemyksen odotusten mukaisesti. Kyselyllä avulla pystytään selvittämään sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan näkemykset toiminnan nyky- ja tahtotilasta.

### 6.7.1 Alkutilanne

Tavoitetilan kysely päätettiin toteuttaa viimeisenä toimenpiteenä. Sisäinen tarkastus oli luonut jo hyvän keskusteluyhteyden tarkastusvaliokunnan jäsenien kanssa. Keskustelimme säännöllisesti ajankohtaisista asioista sekä Sisäisen tarkastuksen toiminnon kehittämisestä. Tiesimme myös, että tarkastusvaliokunnan jäsenet olivat hyvin tyytyväisiä sisäisen tarkastuksen toimintaan. Kuitenkin keskustelut olivat jääneet hyvin pintapuolisiksi eikä Sisäisen tarkastuksella ollut tiedossa, että minkälaisena tarkastusvaliokunnan jäsenet näkevät toiminnon nykytilan ja tulevaisuudessa tavoitetilan.

### 6.7.2 Toimenpiteiden suunnittelu

Asetimme tavoitteeksi, että tuotamme Yhtiön tarkastusvaliokunnan jäsenille kyselyn sisäisen tarkastuksen kypsyystasosta/tavoitetilasta. Tavoitteena ei ollut saada absoluuttista totuutta nyky- tai tavoitetilasta, vaan enemmän kyse oli siitä, että määrittelyn avulla meidän olisi helpompi keskustella tarkastusvaliokunnan jäsenten kanssa siitä, mitä he odottavat sisäiseltä tarkastukselta. Kyselyn päätimme tehdä käyttäen hyväksi kansainvälistä The Internal Audit Ambition Model-kyselyä (jatkossa The IA AM).

The IA AM-kysely tarjoaa sisäiselle tarkastukselle tavoitetasoja ja selkeitä käytäntöjä, jos sisäinen tarkastus haluaa muutakin kuin täyttää kansainvälisissä ammattistandardeissa mainitut asiat. Kysely auttaa sisäisen tarkastuksen johtajaa muodostamaan strategisia tavoitteita, arvioimaan sisäisen tarkastuksen toimintoa ja tarjoaa tiekartan helpottamaan asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen. (The IIA Netherlands, 2018.) Kysely on englanninkielinen ja suunnitteluvaiheessa katsoimme, että kysely olisi hyvä kääntää suomeksi, koska organisaatiokielemme on Suomi.

Tavoitetila-kyselyn tuloksia oli tarkoitus analysoida laadullisesti kvalitatiivisella Excel-analyysillä mutta tarvittavat toiminnan muutokset suunniteltiin tehtäväksi välittömästi vastaukset saatuamme. Lähtökohtana kuitenkin oli, että meillä ei ollut selkeää kuvaa, että minkälaista analyysia raportista syntyisi, minkälaiseksi lopullinen analyysi tulisi muodostumaan ja minkälaisia olisivat mahdolliset toimintaan tehtävät muutokset. Kyselyn tavoitteena oli kuitenkin luoda selkeä, puutteet sekä positiiviset asiat esiin nostava analyysi. Toiminnallisen metodin käyttöä kuitenkin tuki se näkökulma, että kyselyn avulla pyrittiin saamaan käytännönläheistä hyötyä sekä välitöntä muutosta toimintaan. Lisäksi oletuksena oli, että saatuja vastauksia ei sellaisenaan voitu pitää absoluuttisena totuutena, koska tarkastusvaliokunnat eivät tarkasti tunne Sisäisen tarkastuksen toimintoa ja toimintatapoja. Näin ollen kyselyn kautta saatuja vastauksia tulisi vielä selventää ja haastaa erillisillä haastatteluilla.

### 6.7.3 Tehdyt toimenpiteet

Ensimmäisenä käänsimme kyselyn suomen kielelle sekä poistimme kyselystä ne kysymykset, jotka eivät mielestämme soveltuneet organisaatioimme kokoon. Jotkin kyselyn kysymykset on tarkoitettu sisäisen tarkastuksen organisaatioihin, joissa on useimpia henkilöitä ja jonka toimintoja on myös ulkomailla.

Kysely on jaettu kuuteen (6) eri teemaan:

- Sisäisen tarkastuksen tarjoamat palvelut ja rooli (Services and Role of Internal

Auditing)

- Ammatilliset käytännöt (Professional Practices)
- Tuloksellisuus ja vastuullisuus (Performance Management and Accountability)
- Henkilöstön johtaminen (People Management)
- Organisatoriset suhteet (Organizational Relationships)
- Hallintorakenteet (Governance Structures)

Jokainen teema pitää sisällään useamman kysymyksen, joiden nyky- tai tavoitetilaa arvioidaan pääsääntöisesti arvosanojen 1–5 välillä. Yksi (1) tarkoittaa alkutasoa, eli matalaa kypsyystasoa ja viisi (5) tarkoittaa optimointitasoa, eli erittäin korkeaa kypsyystasoa.

Kyselyn vastausten keräämiseen käytimme Survaypal-työkalua. Ensimmäisenä täytimme kyselyn itse ja määritimme oman nykytilan sekä tavoitetilan. Tämän jälkeen pyysimme tarkastusvaliokunnan jäseniä täyttämään kyselyn ja arvioimaan tavoitetilaa, joka yhtiömme sisäisellä tarkastuksella tulisi olla tai joka sen tulisi saavuttaa.

Saadut tavoitetila -kyselyn tulokset analysoitiin kvantitatiivisilla menetelmillä Excel -laskentataulukko-ohjelmiston avulla. Kyselyn lopputuloksena muodostimme Excel-tilukon, jonka avulla teimme Spider Chart -kaavion. Tulosten perusteella kävimme tarkemman keskustelun tarkastusvaliokunnan jäsenien kanssa. Keskustelun yhteydessä myös hahmottelimme ja sovimme toimenpiteistä, joita toimintomme olisi hyvä lähteä jatkossa toteuttamaan.

## 7 Toiminnallisen työn analysointi, keskeiset saavutukset ja tulokset

Tässä opinnäytetyössä toiminnallisen työn analysointia on tehty lähtökohtaisesti suullisten palautteiden perusteella mutta kahden toimenpiteen osalta analysointia on voitu tehdä myös kvalitatiivisella menetelmällä. Keskeiset saavutukset ja tulokset on arvioitu sisäisen tarkastuksen toimesta.

Opinnäytetyön työn analysointi, keskeiset saavutukset ja tulokset osiossa on ensin kerrottu toimenpiteiden analysoinnista. Sen jälkeen on kerrottu toiminnallisen työn keskeiset saavutukset. Lopuksi on analysoitu toiminnallisen työn keskeisiä tuloksia.

### 7.1 Toimenpiteiden analysointi

Toimenpiteiden analysointi osoittautui hankalaksi, koska päätimme, että formaaleita kyselymuotoisia palautteita tai vapaamuotoista kirjallista palautetta ei pyydetä. Tämä on lähinnä johtunut yhtiön johdon toiveesta ja siitä, että yhtiön organisaatio on toimenpiteiden toteutuksen ja välittömästi sen jälkeen muuttunut huomattavasti. Analysointia on tehty pääsääntöisesti suullisten palautteiden perusteella mutta kahden osakokonaisuuden osalta; (i) toiminnan laatu ja (ii) analysointi tehtiin kvalitatiivisten kyselyjen avulla. Suullisia palautteita ei ole koottu järjestelmällisesti yhteen paikkaan vaan niiden perusteella olemme Sisäisessä tarkastuksessa lähteneet aktiivisesti edelleen kehittämään toimintaamme.

Opinnäytetyön laadullinen tutkimusmenetelmäosuus koostui kahden eri kehittämisalueen kvalitatiivisesta kyselystä: kahdesta erillisestä toiminnan laadun Webropol-kyselystä sekä sisäisen tarkastuksen tavoitetilan Survaypal-kyselystä. Lisäksi palautetta opinnäytetyssä tehtyjen toimenpiteiden vaikuttavuudesta on saatu lähinnä palavereissa, johdon ja tarkastusvaliokunnan vuosittaisten haastatteluiden yhteydessä sekä muiden vapaamuotoisten keskustelujen yhteydessä.

Opinnäytetyön toimenpiteiden vaikutuksen analysointi osoittautui hankalaksi. Toimenpiteiden merkitystä tai vaikuttavuutta ei ole voitu mitata ja analysoida kvantitatiivisilla menetelmillä. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa kysymykset edustavat lukumääriin ja prosenttiosuuksiin liittyviä kysymyksiä ja arvojen saamiseksi tarvitaan tarpeeksi suuri ja edustava otos (Heikkilä, 2014, 15). Myöskään kvalitatiivista haastattelututkimusta ei ole nähty asianmukaiseksi. Suuri osa yhtiön johtoa sekä kaikki tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat vaihtuneet vuosien 2019–2020 aikana, jolloin heillä ei ole kokonaisnäkemystä Sisäisen tarkastuksen toiminnan kehittymisestä.

Kvalitatiivista raportointia on voitu toteuttaa vain kahden kehittämiskohteen osalta mutta näitä analysointeja on käytetty vain johdon raportointiin, ei oman toiminnan kehittämiseen. Oman toiminnan kehittämistä on tehty välittömästi, kun yksittäisten kyselyjen tulokset on saatu. Kvantitatiivista raportointia on käytetty toiminnan laadun mittaamisen ja sisäisen tarkastuksen tavoitetaso -kyselyn osalta. Näissä molemmissa raporteissa tulosten analysointi on tehty Excelin avulla. Muiden vaikuttavuutta lisäävien toimien analysointia on tehty lähinnä johdon ja tarkastusvaliokunnan kanssa käytyjen vuosittaisten haastatteluiden ja keskustelujen yhteydessä saatujen palautteiden perusteella.

Lisäksi analysoinnissa olen ottanut huomioon myös muiden riippumattomien toimintojen (Compliance- ja Riskienhallintatoiminto) kanssa käydyt keskustelut. Näissä keskusteluissa käymme yleisesti läpi mm. käynnissä olevia kehitystoimenpiteitä ja yhtiö sisäisen valvonnan tilaa. Näissä keskusteluissa olemme myös pyytäneet avointa palautetta kehitystoimien vaikuttavuudesta.

Toimenpiteiden vaikutusten analysointia on tehty vertaamalla molemmista kyselyistä (haastattelun laatuarvio ja tarkastuksen laatuarvio) saatuja numeerisia arvosanoja. Tarkastelua on tehty pääsääntöisesti vuositasolla, koska yksittäisten arvosanojen heilahtelu on ollut pientä. Jos yksittäisissä tarkastuksissa olisi ilmennyt poikkeavia arvosanoja suhteessa muiden tarkastuksen yhteydessä saatuihin arvioihin, olisi niiden syitä analysoitu tarkemmin.

Tarkastusten seurannan analysointia on tehty lähinnä seuraamalla tehdyissä tarkastuksissa annettujen suositusten toteuttamista sekä saatujen suullisten palautteiden perusteella. Hankalaksi toimenpiteiden analysoinnin tekee se, että numeerisia tietoja analysointiin ei ole. Tarkoituksena ei ole ollut nopeuttaa annettujen suositusten toteuttamista vaan lähinnä varmistaa, että annetut suositukset tulee toteutettua tai ainakin niitä edistetään annettujen johdon vastineiden mukaisesti.

Sisäisen tarkastuksen tavoitetila -kyselyn tulokset analysoitiin kvantitatiivisilla menetelmillä Excel -laskentataulukko-ohjelmiston avulla. Kyselyn lopputuloksena muodostimme Excel-taulukon, jonka avulla teimme Spider Chart-kaavion (kuva 9). Kaaviossa on havainnollistettu kypsyystason nyky- ja tavoitetaso sisäisen tarkastuksen omasta näkökulmasta sekä tarkastusvaliokunnan arvioima tavoitetaso. Tulosten perusteella kävimme tarkemman keskustelun kehityskohdista ja niiden kriittisyydestä tarkastusvaliokunnan jäsenien kanssa. Keskustelun yhteydessä myös hahmottelimme ja sovimme toimenpiteistä, joita toimimme olisi hyvä lähteä toteuttamaan.



Kuva 9. Sisäisen tarkastuksen kypsyystasokyselyn tulokset

## 7.2 Keskeiset saavutukset ja tulokset

Keskeisenä saavutuksena pidän sitä, että saimme sisäisessä tarkastuksessa toteutettua laajan ja pitkäaikaisen työn toimintamme vaikuttavuuden lisäämiseksi. Tulokset ja palautteet jopa tarkastusvaliokunnan jäseniltä ovat olleet todella positiivisia. Saimme luotua käytännön läheisiä ja työkaluja ja prosesseja vaikuttavuuden lisäämiseen ja tehdyt toimenpiteet valikoitiin hyvin ja vaikuttavuutta saatiin lisättyä osittain yhtäaikaaisesti usean osa-alueen kautta. Opinnäytetyön kautta vastaavia toimenpiteitä voidaan toteuttaa myös muissa sisäisen tarkastuksen organisaatioissa. Opinnäytetyön aikana toteutettiin toiminnan ja tutkimuksen samanaikaisuutta, ja hyötyjä saatiin aikaiseksi nopeasti. Opinnäytetyön tavoitteena oli myös raportoida johtoa aktiivisesti tulevista ja tehdyistä toimenpiteistä sekä pyytää heiltä myös aktiivisesti suullista palautetta. Tässä myös onnistuttiin hyvin ja kommunikointi johdon sekä tarkastusvaliokunnan suuntaan lisääntyi huomattavasti toimenpiteiden vaikutuksen johdosta. Muutoksia sisäisen tarkastuksen toimintaan myös tehtiin aktiivisesti saatujen palautteiden perusteella. Aktiiviset ja säännölliset tapaamiset on myös lisätty sisäisen tarkastuksen vuosikelloon.

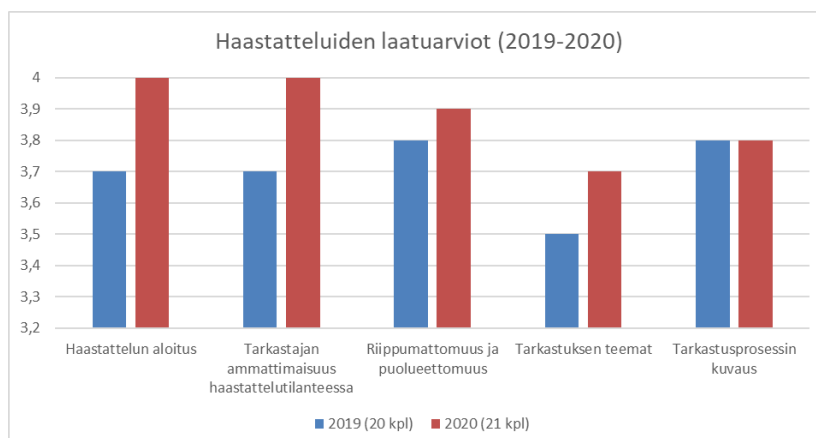
Vaikuttavuuden lisäämisen toimenpiteiden myötä Yhtiömme ymmärrys sisäisestä valvonnasta ja merkityksestä on lisääntynyt huomattavasti. Mielestäni on ollut hyvä, että olemme lähestyneet asiaa ylimmän johdon kautta (tone from to top) ja saaneet sitä kautta ikään kuin mandaatin tai vahvan näkemyksen siihen, että sisäisen valvonnan merkitystä ja eri puolustuslinjojen vastuita sekä velvollisuuksia on syytä yhtiössämme tuoda esiin ja terävöittää.



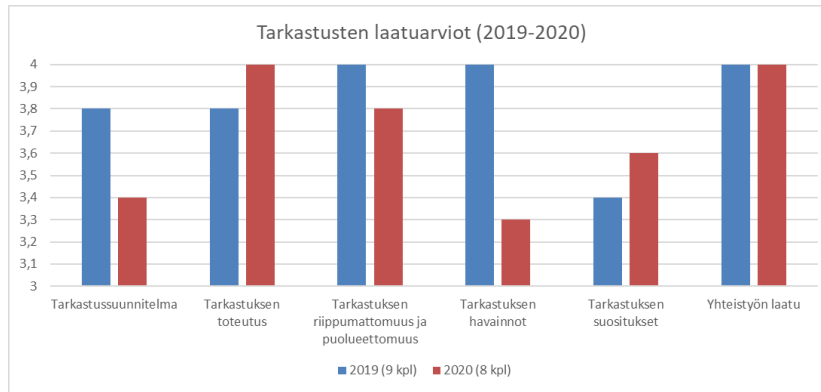
Säännöllisten johdon (yhtiön johto, liiketoimintajohto ja tarkastusvaliokunnan jäsenet) tapaamisten kautta olemme saaneet luotua erittäin hyvän keskusteluyhteyden. Lisäksi katson, että varsinkin yhtiön johdon luottamus Sisäisen tarkastuksen toimintoa kohtaan on muuttunut erityisen paljon. Säännölliset tapaamiset ovat mahdollistaneet myös vapaamman keskustelun ja tiedon vaihdon, eikä keskustelut ole aina liittyneet tiettyyn yksittäiseen tarkastukseen tai vuosisuunnitteluun. Vapaampi toimintojen ajankohtaisten asioiden ja mahdollisten haasteiden läpikäynti ovat lisänneet molemmin puolista luottamusta sekä arvostusta. Johdolla saattaa olla vain vähän tahoja, joiden kanssa he voivat pallotella ideoita sekä keskustella mahdollisista liiketoiminnallisista haasteista. Johdon kanssa käydyissä keskusteluissa onkin meille usein tuotu esille tarve ja halu keskustella luottamuksellisesti sisäisen tarkastuksen kanssa. Lisäksi sisäisellä tarkastuksella on hyvin laaja horisontaalinen näkemys koko yhtiöstä ja voi tuoda esille parhaita jo käytössä olevia toimintatapoja ja käytänteitä.

Toiminnan laadun mittaamisen osalta ei ole saatu aikaan varsinaisia saavutuksia. Sisäinen tarkastus saa jokaisen tarkastuksen jälkeen numeerisia arvosanoja haastatteluiden ja tarkastusten laadusta mutta tuloksia ei ole pystytty tähän mennessä hyödyntämään. Tähän on vaikuttanut, että kyselyiden vastausprosentti on ollut ajoittain heikko ja kyselyssä annetut arvosanat ovat hyvin lähellä toisiaan. Vastausprosentit ovat olleet 10–70 % välillä ja annetut arvosanat ovat lähes aina joko 3 tai 4. Näiden tietojen perusteella emme sisäisessä tarkastuksessa ole nähneet tarpeenmukaiseksi muuttaa olemassa olevia toimintatapoja.

Alla olevissa kuvissa näkyy sekä haastattelujen (kuva 10) että tarkastusten laatuarviointien (kuva 11) tulokset. Haastatteluiden arvosanat ovat nousseet vuodesta 2019 mutta tarkastusten laatuarviointien osalta arvosanat ovat hieman laskeneet. Huomioitavaa kuitenkin on, että maksimi arvosana on neljä (4) ja kaikkien kysymysten alin arvosana on 3,3.



Kuva 10. Haastatteluiden laatuarviointien arvosanojen koonti (2019–2020)



Kuva 11. Tarkastusten laatuarviointien arvosanojen koonti (2019–2020)

Tarkastusvaliokunnan jäsenten kanssa kaksi kertaa vuodessa pidettävät tapaamiset ovat myös tuoneet esille sen, että tapaamisille on ollut tarvetta. Tapaamisissa tarkastusvaliokunnan jäsen on voinut vapaasti nostaa esiin omia huoliaan tai painopistealueitaan, joista hän haluaisi lisää tietoa. Lisäksi he ovat voineet vaikuttaa ja kommentoida jo hyvissä seuraavan vuoden alustavaa tarkastussuunnitelmaa. Tarkastusvaliokunnalla tai tarkastusvaliokunnan jäsenillä on tapaamisten kautta käytännön läheinen mahdollisuus vaikuttaa sisäisen tarkastuksen toiminnon työhön ja sen toimintatapoihin. Saatujen palautteiden myötä olemme mm. lisänneet ja muokanneet tarkastusvaliokunnalle toimitettavaa raportointia.

Yhtiön johdon perehdytysten kautta olemme pystyneet lisäämään tietoisuutta sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja olemme saaneet luotua luottamuksellisen sekä avoimen keskusteluyhteyden. Avoimuuden ja yhteistyön rakentaminen ilman tapaamista on mahdotonta tai erittäin vaikeaa. Erityisen tärkeäksi perehdytykset on koettu johtajien taholta, jotka ovat tulleet yhtiöön finanssialan ulkopuolelta. Usein finanssialan ulkopuolelta tulevilla johtajilla on ollut hyvin suppea näkemys sisäisen tarkastuksen toiminnasta. Sisäinen tarkastus on koettu enemmän virheiden etsijänä kuin yrityksen johdon konsulttina tai strategian mukaisen toiminnan varmistajana. Koen, että perehdytysten kautta olemme saaneet avattua hyvän keskusteluyhteyden ja myös jatkossa meidän on ollut luontevaa ja helppoa keskustella niin tarkastuksiin liittyvistä havainnoista, sisäisestä valvonnasta kuin strategisten tavoitteiden saavuttamisesta.

Raportoinnin (Tableau) kautta olemme saaneet lisättyä informaatiota sisäisen tarkastuksen tarkastusraporttien avoimista havainnoista sekä suosituksista. Raportointi on rakennettu tarkastusvaliokunnan, ylimmä johdon ja liiketoimintajohdon käyttöön. Tässä vaiheessa raportointia on kuitenkin rakennettu ja kehitetty vain tarkastusvaliokunnan ja ylimmän johdon tarpeiden sekä heiltä saatujen palautteiden kautta. Liiketoimintajohdon tarpeet tullaan ottamaan huomioon myöhemmin, kun ns. ylätasoinen raportointi on saatu vastaamaan heidän tarpeitaan.

Tarkastusten seurannan tehostamisen myötä olemme saaneet laskettua avointen suosituksen määrää dramaattisesti noin 30 kappaleeseen.

Sisäisen tarkastuksen tavoitetaso -kyselyn kautta saimme tarkastusvaliokunnan jäseniltä näkemyksen sisäisen tarkastuksen tulevaisuuden tavoitetilasta. Lähtökohtaisesti heillä oli hyvin korkeat vaatimukset tavoitetasosta ja ylittivät kaikilla osa-alueilla oman näkemysemme. Ennen kuin aloitimme tarkastusvaliokunnan jäsenten kanssa tarkemmat keskustelut kyselyn tuloksista, kokosimme yhteen kohdat ja arvosanat, joissa oli suurimmat eroavaisuudet. Näitä olivat mm. kokonaisuudet, joissa käsiteltiin; (i) tarkastuksen lyhyen (0–1 vuotta) ja pitkän ajan (2–5 vuotta) vuosisuunnittelua, (ii) sisäisen tarkastuksen toiminnan mittaamista ja palkitsemista, (iii) sisäisen tarkastuksen raportoinnin laatu ja (iv) data-analytiikan käyttöä.

Keskusteluiden alussa kävi jo hyvin nopeasti selville, että tarkastusvaliokunnan jäsenet olivat yleisesti hyvin tyytyväisiä sisäisen tarkastuksen toiminnon työhön yhtiössämme. Kyselyn kautta meidän oli helppo nostaa esille asioita, joista muuten tulisi tuskin tarkastusvaliokunnan jäsenten kanssa keskusteltua. Lisäksi löysimme yhteisesti muutamia kehitettäviä osa-alueita. Keskusteluiden tärkeimpinä tuloksina voidaan pitää, että työhömmme ollaan yleisesti ottaen erittäin tyytyväisiä, sisäisen tarkastuksen toiminnan tehokkuuden mittaamiselle ei nähty tarvetta ja raportointimme taso on hyvää ja riittävää. Toiminnan kehittämisen kannalta tärkeänä pidettiin data-analytiikan käytön lisäämistä. Lisäksi pidemmän aikaväin tarkastussuunnitteluun tulee panostaa, koska se helpottaa strategisten asioiden tarkastamista sekä antaa kuvaa muuttujista, jotka tulee vaikuttamaan sisäisen tarkastuksen osaaamisen hankkimiseen tai sisäisen tarkastuksen henkilöiden kouluttamistarpeisiin.

Vilka & Airaksinen (2003, 17) toteavat, että työelämästä saatu opinnäytetyöaihe tukee ammatillista kasvua. Keskeisenä saavutuksena ja toimenpiteiden tuloksena voinkin pitää myös omaa ammatillista kehittymistäni. Toteutetut vaikuttavuuden lisäämiseen tähtäävät toimenpiteet ovat koskeneet koko organisaatiota ja kaikkia organisaatiotasoja. Olen pystynyt konkreettisesti vaikuttamaan mm. koko yhtiön sisäisen valvonnan toimimiseen kuin myös suppeammalla tasolla itse Sisäisen tarkastuksen toiminnon laadun parantamiseen.

## 8 Johtopäätökset

Vilka ja Airaksinen (2003, 42) mukaan ammattikorkeakouluopintojen idea on, että pystyy osoittamaan kykenevänsä yhdistämään ammatillisen teoreettisen tiedon ammatilliseen käytäntöön sekä kykenee pohtimaan alan käsitteiden avulla kriittisesti käytännön ratkaisuja ja kehittämään niiden avulla oman alan ammattikulttuuria. Mielestäni olen opinnäytetyön kautta pystynyt hyvin yhdistämään ammatillisen teorian ja käytännön läheisen toimintatapojen edistämisen sekä mahdollistanut osaltaan alan ammattikulttuurin kehittämisen.

Opinnäytetyön aikana heräsi itselleni kysymys, että mitä kaikkea kehittämistä tulisi pitää vaikuttavuuden lisäämisenä ja mitkä toimenpiteet taas eivät olisi vaikuttavuuden lisäämistä. Pidän itse hyvänä, että olin valinnut jo hyvissä ajoin ne toimenpiteet, joita tulisin opinnäytetyössä nostamaan esiin ja katson myös, että ne ovat osoittautuneet myös kaikin merkityksellisimmiksi. Pidän suunnitteluvaihetta erittäin tärkeänä sille, että keskeiset kehystoimenpiteet saadaan valittua. Toimenpiteiden valinnassa tulee ottaa myös aina huomioon yhtiön organisaation kypsyystaso sekä johdon halu tukea toiminnan kehittämistä. Näin ollen selkeää neuvoa keskeisistä toimenpiteistä ei voida antaa vaan jokaisen Sisäisen tarkastuksen toiminnon sekä yhtiön on ne itse määriteltävä.

Toiminnallisen opinnäytetyön yhtenä johtopäätöksenä voidaan pitää, että vaikuttavuuden yleisen määrittelyn perusteella voi olla vaikea arvioida Sisäisen tarkastuksen toiminnossa tehtyjen toimenpiteiden vaikutusta, koska niiden osaltaan mittaaminen ei ole mahdollista tai tarkoituksen mukaista. Keskustelimme yhtiössä mittareiden rakentamisesta vaikuttavuuden lisäämisen todentamiseksi mutta sisäisen tarkastuksen ja johdon toimesta niitä ei katsottu tarpeellisiksi. Suulliset vapaamuotoiset palautteet ovat olleet merkittävimpiä keinoja, joilla vaikutuksen lisäämisen toimenpiteiden vaikutuksia olemme voineet arvioida. Opinnäytetyössä käsiteltyjä vaikuttavuuden lisäämisen lopputuloksia on näin ollen pitänyt arvioida osittain subjektiivisestakin näkökulmasta, vaikkakin näitä on käsitelty objektiivisesti.

Keskeisinä johtopäätöksinä voidaan pitää, että sisäisen tarkastuksen vaikuttavuuden lisäämiseen tähtäävät toimenpiteet ovat olleet yhtiössämme erittäin tärkeitä toiminnon jatkuvuuden ja näkyvyyden kannalta. Tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat mm. haastatte luissa kertoneet kokevansa toiminnon työn merkittäväksi ja tulevaisuudessakin sisäinen tarkastus tulisi järjestää yrityksessä sisäisesti eikä ostopalveluna. Toteutettuja toimenpiteitä voidaan pitää myös merkittävinä ja onnistuneina, koska palautteiden perusteella olemme pystyneet nostamaan toimintamme profiilia johdon ja tarkastusvaliokunnan suuntaan. Sisäisen tarkastuksen toiminto nähdään nyt aikaisempaa enemmän keskeisenä toimintona, joka tuottaa yhtiölle lisäarvoa.

Yksittäisten toimenpiteiden vaikutuksen arviointi oli hankalaa, mutta kokonaisuutena toimenpiteet on koettu johdon ja tarkastusvaliokunnan suunnalta näkyviksi ja merkittäviksi. Tehtyjen toimenpiteiden erittäin positiivinen vaikutus voi osittain johtua siitä, että aikaisempi sisäisen tarkastuksen toiminnan laatu, näin jälkikäteen arvioituna, ei ole ollut kovin korkealla tasolla. Vaikuttavuuden lisäämiseen tähtäävien toimenpiteiden jälkeen toiminnan laadun voidaan katsoa saavuttaneet kokonaisvaltaisesti korkeahkon maturiteettitason. Tätä näkemystä tukevat tarkastusvaliokunnan jäsenten, johdon sekä tilintarkastajien suulliset palautteet. Tulevaisuuden osalta pitää kuitenkin ottaa huomioon, että korkeamman maturiteettitason myötä myös vaatimustaso johdon ja tarkastusvaliokunnan suunnalta tulee varmasti kasvamaan.

Toimenpiteiden tuloksien arvioitaessa voidaan todeta, että toiminnan laadun mittaamisella saatuja tuloksia ei ole voitu hyödyntää toiminnan kehittämisessä. Kyselyn tarkoitus on hyvä ja kysymykset ovat relevantteja, mutta liiketoiminnan vastausprosentit niihin ovat olleet alhaisia. Arvosanat ovat olleet pääsääntöisesti kiitettäviä mutta jo yksi heikompi arvosana voi vaikuttaa kokonaisarvosanaan suhteettoman paljon. Katson, että kyselyt ovat tarpeellisia mutta toiminnan varsinaiseen kehittämiseen ne eivät ole tuoneet toivottua lisäarvoa. Keskeinen johtopäätös laadun mittaamisen tuloksista on, että kyselyitä tulisi uudistaa ja vapaamuotoista palautetta tulisi saada enemmän, jotta ne tuottaisivat lisäarvoa tarkastuskohteelle ja sisäiselle tarkastukselle.

Toiminnan raportoinnin avulla olemme pystyneet tarjoamaan tarkastusvaliokunnalle ja johdolle nykyaikaisen ja visuaalisesti toimivan tavan seurata tarkastusten sekä tarkastusten suositusten toteuttamista. Raportointi tehtiin aluksi yhtiön johdolle sekä tarkastusvaliokunnalle mutta nyt on tullut toiveita sen laajentamisesta myös liiketoimintajohdolle. Yhtiön johto odottaa, että raportoinnin laajentaminen tulee nopeuttamaan suositusten toteuttamista, kun ajantasainen ja visuaalinen tieto jatkuvasti liiketoimintajohdon saatavilla.

Opinnäytetyön osalta tehtyjen toiminnallisten toimenpiteiden seurantaan kvalitatiivisilla menetelmillä tullaan organisaatiossa jatkamaan myös tulevina vuosina. Toimenpiteiden vaikutuksesta ja merkittävydestä tullaan näin olleen saamaan arvokasta tietoa myös lähivuosina.

## Lähteet

BertelsmannStiftung. 2010. Vaikuttavuusketju. Luettavissa: Corporate Citizenship planen und messen mit der iooi-Methode, PDF. Luettu 12.7.2021

Heikkilä, T. 2014. Tilastollinen tutkimus. Edita. Helsinki: Luettu 14.2.2022

Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M., Vehmas, K. 2013. Sisäinen tarkastus. Tietosanoma. Helsinki: Luettu 14.2.2022

Keino-osaamiskeskus. 2020. Opas julkisten hankintojen vaikutusten ja vaikuttavuuden ennakoarviointiin ja mittaamiseen. Luettavissa: [https://www.hankintakeino.fi/sites/default/files/media/file/Opas-julkisten-hankintojen-vaikutusten-ja-vaikuttavuuden-ennakoarviointiin-ja-mittaamiseen\\_muokattava.pdf](https://www.hankintakeino.fi/sites/default/files/media/file/Opas-julkisten-hankintojen-vaikutusten-ja-vaikuttavuuden-ennakoarviointiin-ja-mittaamiseen_muokattava.pdf). Luettu 13.7.2021.

Niemi, P. 2018. Sisäinen tarkastus käytännössä. Alma Talent. Helsinki: Luettu 20.2.2022

OECD, Glossary of Terms in Evaluation and Result Based Management. 2010. Luettavissa: <https://www.oecd.org/dac/evaluation/2754804.pdf>. Luettu 12.7.2021.

OPM's approach to assessing Value for Money. 2018. Luettavissa: <http://kinnect.co.nz/to/wp-content/uploads/OPM-approach-to-assessing-value-for-money.pdf>. Luettu: 13.7.2021.

Ratsula, N. 2021. Sisäinen valvonta. Edita. Helsinki. Luettu 20.7.2021

Riskiblogi. 2017. Luettavissa: <https://riskiblogi.fi/?p=356>. Luettu: 20.7.2021.

Sisäiset tarkastajat ry. 2021. Ammatillinen ohjeistus. Luettavissa: <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>. Luettu 12.7.2021.

Sisäiset tarkastajat ry 2008. Eettiset säännöt. Luettavissa: <https://theiia.fi/wp-content/uploads/2020/10/code-of-ethics-eettiset-saannot.pdf>. Luettu 14.7.2021

Sisäiset tarkastajat ry 2016. Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit. Luettavissa: [https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/standards\\_2017\\_fi.pdf](https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/standards_2017_fi.pdf). Luettu 14.7.2021

Sisäiset tarkastajat ry 2021. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys. Luettavissa: <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>. Luettu 13.7.2021

Sisäiset tarkastajat ry 2000. IIA:n eettiset säännöt. Luettavissa: [https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/eettiset\\_saannot.pdf](https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/eettiset_saannot.pdf). Luettu 20.7.2021

Sisäiset tarkastajat ry. 2021. Kolmen linjan malli. Luettavissa: <https://theiia.fi/uutinen/kolmen-linjan-malli-kuva-suomennettu/>. Luettu 20.7.2021.

Sitra. 2019. Vaikuttava ja tulevaisuussuuntautunut hanketoiminta. Luettavissa: <https://www.ooph.fi/sites/default/files/documents/vaikuttava-ja-tulevaisuussuuntautunut-hanketoiminta-katri-vataja-sitra.pdf>. Luettu 4.11.2021

Sitra. 2018. Vaikuttavuuden askelmerkit. Luettavissa: <https://media.sitra.fi/2018/03/27105443/vaikuttavuuden-askelmerkit.pdf>. Luettu 12.7.2021

SOSTE. 2021. Toiminnan vaikuttavuus. Luettavissa: <https://www.soste.fi/jarjestoapas/toiminnan-vaikuttavuus/>. Luettu: 2.11.2021.

The IIA Netherlands.2018. The Internal Audit Ambition Model. Luettavissa: [IA AM Application Guide 20181004.pdf \(iia.nl\)](https://www.iaa.nl/wp-content/uploads/2018/10/IA-AM-Application-Guide-20181004.pdf). Luettu 4.11.2021

Tutkijan ABC. 2015. Luettavissa: <https://rajatontatiedekasvatusta.wordpress.com/tutkijan-abc/>. Luettu: 10.12.2021.

Vakuutusyhtiölaki 18.7.2008/52. Luettavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2008/20080521#O2L6P15>. Luettu 4.11.2021.

Vilka, H. & Airaksinen, T. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Tammi. Helsinki: Luettu 14.2.2022