

Satu Pietilä

SISÄINEN TARKASTUS PÖRSSIYHTIÖISSÄ - LAATUA JA
LISÄARVOA SIDOSRYHMILLE

Liiketalouden koulutusohjelma
taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto
2010

SISÄINEN TARKASTUS PÖRSSIYHTIÖISSÄ – LAATUA JA LISÄARVOA SIDOSRYHMILLE

Pietilä, Satu
Satakunnan ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
joulukuu 2010
Ohjaaja: Keskinen, Arto
Sivumäärä:50

Asiasanat: sisäinen tarkastus, lisäarvo, laadunvalvonta

Työn lähtökohtana on sisäinen tarkastus ja sen käytön selvittäminen suomalaisissa pörssiyrityksissä. Yhtenä tutkimusongelmana selvitettiin, onko yritykseen perustettu tai hankittu sisäisen tarkastuksen yksikköä. Yritykset valittiin Nasdaq/OMX Helsingin pörssiyrityöiden listalta vuoden 2009 liikevaihdon ja henkilöstömäärän perusteella. Raja-arvoina käytettiin yli sadan miljoonan liikevaihtoa ja/tai yli viittäsatatäytöntekijää.

Tutkielmassa selvitettiin, mitä perusteita sisäisen tarkastuksen järjestämiselle on ja minkälaista lisäarvoa palvelulla voidaan saavuttaa. Lisäksi tutkittiin kyselyn avulla, miten yrityksissä on huolehdittu ulkopuolisesta laadunvalvonnasta. Tutkielmassa käsiteltiin sisäisestä tarkastuksesta annettavaa raporttia ja sen sisällön merkitystä vuosikertomuksen yhteydessä.

Työssä selvitettiin sisäisten tarkastajien ammatillista pätevyyttä ja vaatimuksia työtehtävien vastaanottamiselle. Samassa selvitettiin kyselylomakkeen avulla, kuinka moni pörssiyrityksessä sisäisenä tarkastajana toimiva on suorittanut CIA-tutkinnon.

Tutkimuksesta kävi ilmi, että sisäinen tarkastus on järjestetty 40 yrityksessä omana riippumattomana toimintonaan, neljässä yrityksessä palvelu on ostettu ulkopuoliselta ja 12 sisäistä tarkastusta ei ole järjestetty.

Tutkimuksesta kävi ilmi, että varsinaisia CIA-tutkinnon suorittaneita sisäisiä tarkastajia on erittäin vähän. Tutkimukseen vastanneiden 35 yrityksen joukosta ainoastaan kymmenellä sisäisellä tarkastajalla on suoritettu alan ammattitutkinto ja tästä joukosta kuusi on saman yrityksen palveluksessa.

Kyselyn kautta selvisi myös, että vain viidessä yrityksessä on suoritettu ulkopuolinen laaduntarkastus. Monet yritykset kertovat noudattavansa sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja, mutta kaikissa yrityksissä ulkopuolista laadunvalvontaa ei ole suoritettu. Toimintasuosituksena esitän, että yrityksiltä pitäisi vaatia vuosikertomuksen yhteydessä tietoa siitä, kuinka kauan sisäinen tarkastus on organisaatiossa toiminut. Se helpottaisi omalta osaltaan annettujen tietojen seuraamista ulkopuolisen ja yritysten intressiryhmien näkökulmasta.

INTERNAL AUDITING IN LISTED COMPANIES - QUALITY AND ADD VALUE FOR INTEREST GROUPS

Pietilä, Satu

Satakunnan ammattikorkeakoulu, Satakunta University of Applied Sciences

Degree Programme of Business and Administration

December 2010

Supervisor: Keskinen, Arto

Number of pages:50

Keywords: internal auditing, add value, quality control

The thesis explores the state of the internal auditing in Finnish public companies. The aim was to discover if a company had established an internal audit unit or if these services are provided by independent auditors. The companies were selected from the list of OMX Stock Exchange based on the revenues in 2009 and the number of personnel. The survey included companies with revenues exceeding 100 million Euros and with more than 500 employees.

The study wanted to find out whether there were any responses to organize internal auditing and if it would add any value. Furthermore, a survey was conducted how the companies had organized their quality audit performed by independent consultants. The report of the internal auditing and the significance of its contents as a supplement to the annual report were also analyzed.

One important aspect was to determine the professional qualifications of the internal auditing. With the help of a questionnaire it was established how many of the internal auditors of these public companies had completed the Certified internal auditor examination.

The findings of the study show that 40 companies had organized internal auditing as their own independent activity, four companies relied outside services and 12 companies did not conduct internal auditing at all.

The results indicated that only a few internal auditors had completed the actual Certified Internal Auditors examination. Only few internal auditors of 35 companies participating in the survey field formal qualifications and six of them were employed by the same company.

The survey showed that a quality audit by external examiners had been conducted in only five companies. Many companies claim to observe the international standard of internal auditing, however, no external quality auditing was conducted in all companies. The study suggests that companies should include information in their annual reports about their internal auditing practises. It would enable the outside interest groups. To monitor the information the companies disseminate.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
2	OPINNÄYTETYÖN TAVOITTEET JA TARKOITUS	8
2.1	Opinnäytetyön aineisto, tavoitteet ja rajaus	8
2.2	Opinnäytetyön viitekehys	9
3	MITÄ ON SISÄINEN TARKASTUS	10
3.1	Sisäisen tarkastuksen määritelmä ja viitekehys	12
3.1.1	Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen erot	13
3.1.2	Sisäinen tarkastus, sisäinen valvonta ja riskienhallinta.....	14
3.1.3	COSO-ERM ja COSO-valvontakehitköt lyhyesti	16
3.2	Sisäisen tarkastuksen ammatilliset ohjeet	17
3.2.1	Eettiset säännöt ja etiikka	17
3.2.2	Ammattistandardit ja vastuut	18
3.2.3	Sisäisen tarkastajan pätevyys.....	19
4	SISÄINEN TARKASTUS PÖRSSIYHTIÖSSÄ	21
4.1	Pörssiyhtiön sisäinen tarkastus	21
4.1.1	Sisäisen tarkastuksen palvelun hankkiminen.....	22
4.1.2	Sisäisen tarkastuksen suorittaminen	23
4.2	Sisäisen tarkastuksen laatu ja laadunvalvonta.....	26
4.2.1	Sisäisen tarkastuksen ulkopuolinen laadunvalvonta.....	27
4.2.2	Sisäisen tarkastuksen lisäarvo.....	28
4.3	Johtamis- ja hallintotapa sisäisen tarkastuksen näkökulmasta	29
5	TUTKIMUS JA EMPIIRINEN AINEISTO	30
5.1	Tutkimusotteen valinta ja tutkimusmenetelmät	30
5.2	Aineiston keruu ja analysointi	31
5.3	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi.....	32
6	TUTKIMUSTULOKSET	33
6.1	Tutkimuksen esittely ja läpikäynti	33
6.2	Kyselyn tulokset	44
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	46
	LÄHTEET	48
	LIITTEET	

1 JOHDANTO

Yksityisten ja julkisten yritysten, yhteisöjen ja organisaatioiden kasvu aina vain suuremmiksi ja monimutkaisemmiksi liiketoimintakokonaisuuksiksi sekä toimintaympäristön muutokset ja yhteistyökumppanuudet ympäri maailman ovat vaikuttaneet erilaisten määräysten ja suositusten syntymiseen lainsäädännössä. Kansainvälistyminen ja yhteistyökumppanuudet ympäri maailmaa asettavat yrityksen sisäisille toiminnoille uudenlaisia haasteita ja riskejä. Lisäksi yritysmaailmassa paljastuneet väärinkäytötapaukset ja kasvava kilpailu pääomasijoittajista ovat lisänneet yritysten paineita tuottaa riittävää ja luotettavaa informaatiota omistajille ja muille sidosryhmille. Kansainvälisellä lainsäädännöllä on haluttu tiukentaa ja yhdenmukaistaa ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen vaatimuksia, jotta yritysten julkistamat tiedot olisivat totuudenmukaisia ja helpommin verrattavissa keskenään.

Tässä tutkielmassa käsitellään sisäisen tarkastuksen eri osa-alueita ja toimintoja lisäarvoa tuottavan palvelun näkökulmasta. Selvitetään, millaisella kokoonpanolla sisäistä tarkastusta pörssiyrityksissä suoritetaan ja tuotetaanko sisäisellä tarkastuksella sen sääntöjen ja suositusten mukaista lisäarvoa yritykselle ja miten sisäisen tarkastuksen laatua valvotaan pörssiyrityksissä.

Aikaisemmissa sisäistä tarkastusta käsittelevissä tutkielmissa lähestytään sisäistä ja ulkoista tarkastusta niiden yhteistyön toimivuuden ja laadun näkökulmasta sekä sisäisen tarkastuksen palvelujen kysynnän näkökulmasta. Tässä tutkielmassa käsitellään sisäistä tarkastusta pörssiyrityksissä ja selvitetään, kuinka sisäisen tarkastuksen toiminto on mitoitettu suhteessa yrityksen kokoon ja liikevaihtoon. Liikevaihto ja henkilöstön määrä ovat sisäisen tarkastuksen suositusten mukaan kaksi ratkaisevinta tekijää palvelun perustamisessa. Työstä rajattiin pois kaikki sellaiset pörssiyritykset, joiden liikevaihto vuoden 2009 vuosikertomuksen mukaan jäi alle sadan miljoonan euron ja/tai yrityksen henkilöstön määrä jäi alle viidensadan.

Työ koostuu seitsemästä eri osiosta. Johdannossa tuodaan esille perusteluja aihevalinnasta ja aikaisemmista tutkielmista, kerrotaan työn tavoitteet lyhyesti ja näkökulma, miltä kannalta aihetta lähestytään. Toisessa osiossa kerrotaan työn tavoitteista tarkemmin sekä aineistosta, jonka pohjalta tutkielmaa tehdään, esitetään työn viite-

kehys ja sisäisen tarkastuksen asema ja tehtävät organisaatiossa. Kolmannessa osiossa selvitetään sisäisen tarkastuksen määritelmä ja viitekehys sekä esitetään ne ohjeet, joiden mukaan tarkastus suoritetaan. Käydään läpi ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen keskeisimmät erot ja ammatilliset vaatimukset sekä esitetään riskienhallinnan, sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen väliset painopistealueet. Neljännessä luvussa käsitellään tarkastustoiminnon perustamista ja asemaa pörssiyrityksen organisaatiossa sekä laadunvalvonnan tarkastamista ja käsitteitä lisäarvo ja laatu tarkemmin. Lisäksi neljännessä luvussa selvitetään hyvän hallintotavan käsitettä ja hallinnon tarkastamista organisaatiossa. Viidennessä luvussa käsitellään työn empiiristä osaa, aineiston keräämistä ja rajaamista tämän työn kannalta keskeisiin kysymyksiin sekä tutkimuksen luotettavuutta. Kuudennessa luvussa käydään läpi tutkimustuloksia ja kyselyä. Seitsemäs luku sisältää johtopäätökset ja toimintasuositukset sekä jatkotutkimusaiheet.

2 OPINNÄYTETYÖN TAVOITTEET JA TARKOITUS

2.1 Opinnäytetyön tavoitteet, aineisto ja rajaus

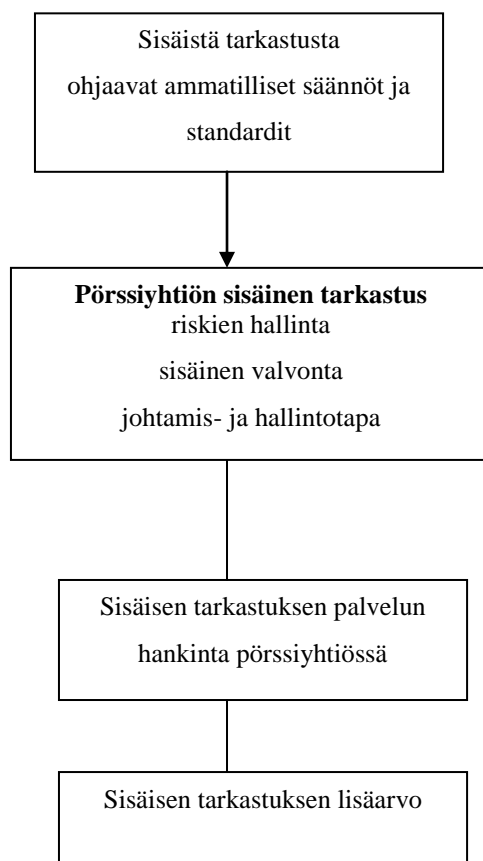
Opinnäytetyöni teoriaosiossa keskeisimpänä tavoitteena on selvittää sisäisen tarkastuksen toimintoa, tehtäviä ja laajuutta pörssiyrityksissä. Sisäisen tarkastuksen toimintoa koskevana tavoitteena on selvittää, miten sisäinen tarkastus on yrityksessä järjestetty, onko yrityksellä oma sisäinen tarkastus vai onko palvelu hankittu kokonaan tai osittain ulkopuoliselta palvelun tarjoajalta. Selvitetään, millä perusteilla yritykset ovat päätyneet ratkaisuun olla perustamatta omaa sisäistä tarkastusta. Tavoitteena on selvittää, mitä tehtäviä sisäinen tarkastus organisaatioissa voi käsittää ja mitä siltä voidaan edellyttää, sekä voivatko sisäisen tarkastuksen lupaamat odotukset lisäarvon suhteen täytyä ja mitä se edellyttää organisaatiolta.

Kyselylomakkeella selvitetään, millaisella kokoonpanolla erikokoisissa organisaatioissa sisäistä tarkastusta suoritetaan, sekä kuinka monella yrityksessä sisäistä tarkastusta suorittavalla tarkastajalla on suoritettuna IIA:n (The Institute of Internal Auditors) sisäisten tarkastajien kattojärjestön suosittelema ja järjestämä CIA-tutkinto (certified internal auditor-tutkinto)? Lisäksi selvitän sitä, onko yrityksissä tehty laadunvalvonnan tarkastus. Ulkopuolisen tarkkailijan käyttöä laadunvalvonnan tarkastuksessa suositellaan vähintään viiden vuoden välein. (Sisäiset tarkastajat ry. 2009). Laadunvalvonnan osalta pörssiyrityksen ei ainakaan toistaiseksi tarvitse ilmoittaa vuosikertomuksessaan, onko ulkopuolisen tarkkailijan laadunvalvonnan tarkastus tehty tai syytä siihen, miksi ei. Pörssiyritys ei voi vuosikertomuksessaan kertoa noudattavansa sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja, ellei se noudata niitä myös laadunvalvonnassa ja kehittämisessä. (Sisäiset tarkastajat ry. 2009).

Opinnäytteessä on huomioitu vain ne pörssiyritykset, jotka on noteerattu (Nasdaq OMX Helsinki) pörssissä 31.12.2009 viimeisenä päivänä. Tutkielmasta on rajattu pois kaikki sellaiset pörssiyritykset, joiden liikevaihto on vuoden 2009 vuosikertomuksen perusteella alle sata miljoonaa euroa ja/tai yhtiön palveluksessa on ollut vuoden 2009 vuosikertomuksen perusteella alle viisisataa työntekijää. Rajaus perustuu sisäisen tarkastuksen nyrkkisääntöön, jonka mukaan se järjestetään pörssiyrityksessä, kun liike-

vaihto ylittää sata miljoonaa euroa ja työntekijöitä on yli viisisataa. (Kuuluvainen 2010, 101).

2.2 Opinnäytetyön viitekehys



Kuvio 1. Viitekehys sisäisestä tarkastuksesta pörssiyrityksessä

Sisäistä tarkastusta ohjaavat eettiset säännöt ja ammattistandardit. Sisäinen tarkastus on pörssiyrityksissä riippumaton oma yksikkönsä siitä huolimatta, miten palvelu on hankittu. Sisäisen tarkastuksen tehtävät koostuvat pääsääntöisesti riskien hallinnan, sisäisen valvonnan ja johtamis- ja hallintotavan tarkastamisesta. Tehtäviin voi kuulua myös konsultointia tai jonkin erityisosa-alueen tarkastamista. Tarkastustyö vaatii hyvän suunnittelun pohjaksi ennen varsinaista tarkastuksen toteuttamista. Tarkastusta valvotaan säännöllisin väliajoin ulkopuolisilta tarkastusyhteisöiltä hankittavilla laadunvalvontatarkastuksilla.

3 MITÄ ON SISÄINEN TARKASTUS

3.1 Sisäisen tarkastuksen määritelmä ja viitekehys

Sisäinen tarkastus on pääasiassa organisaatioille vapaaehtoista ja vain osittain lain ja suositusten velvoittamaa. Vakuutusvalvontavirastolla ja rahoituslaitoksella on kummallakin määräykset sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Liikelaitoslaissa edellytetään raportointia valtion liikelaitosten sisäisen tarkastuksen ja sisäisen valvonnan järjestämisestä toimintakertomuksessa. Pörssiyhtiöiden on puolestaan ”listayhtiöiden hallintokoodin” suosituksen mukaan annettava selostus toimintakertomuksessaan siitä, miten sisäinen tarkastus on järjestetty. Selostukseen on sisällyttävä kuvaus sisäisen tarkastuksen toimintojen organisoinnista ja siinä noudatetuista keskeisimmistä periaatteista. Suosituksesta poikkeaminen vaatii selostuksen (comply or explain) periaatteen mukaisesti. (Kuuluvainen 2010, 101; Koivu 2007, (3) 16).

Sisäisellä tarkastuksella halutaan tarjota organisaatiolle riippumatonta, objektiivista arviointi-, varmistus- ja konsultointipalvelua, jonka tehtävänä on parantaa yrityksen toimintaa ja tuottaa sille lisäarvoa. Sisäisellä tarkastuksella pyritään tukemaan organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa arvioimalla ja perehtymällä valvonta-, johtamis- ja hallinnointiprosessien sekä riskienhallinnan asianmukaisuuteen, tehokkuuteen, luotettavuuteen ja kehittämiseen. Sisäinen tarkastus toimii itsenäisenä yksikkönä organisaation ylimmän johdon, hallituksen alaisena ja toimivan johdon apuna. Organisaatioon kuuluu ainakin kolme elintä: ylin päättävä ja valvova elin, toimeenpaneva elin ja henkilöstö. Sisäistä tarkastusta voidaan pitää organisaation ylimmän johdon alaisena perus- ja tukitoimintona, joka huolellisesti toteutettuna auttaa johtoa täyttämään lain sille asettamat vaatimukset. (Kuuluvainen 2010, 17–18; Calder 2008, 118–119).

Organisaation hallituksen vastuulla on huolehtia riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä riittävydestä. Apunaan vastuunkannossa hallitus voi nimittää keskuudestaan palkitsemis-, nimitys- ja tarkastusvaliokuntia. Sisäisellä tarkastuksella pyritään lisäarvoa tuottavaan ennakoivaan toimintaan lisäämällä varmuutta riskienhallinnan, johtamis- ja hallintojärjestelmien ja sisäisen valvonnan osalta. Sisäisen tarkastuksen vastuulla on varmistaa, että nämä tai jokin näistä osa-alueista hoide-

taan asianmukaisesti ja että ne pysyvät ajan tasalla. (Kuuluvainen 2010, 18–20). Sisäisellä tarkastuksella on merkittävä rooli yritysten johto- ja hallintoprosessien edistäjänä. Sisäinen tarkastus palvelee ensisijaisesti koko organisaatiota. Se on riippumaton operatiivisesta johdosta, ja sen pääasiakas on ensisijaisesti hallitus. Tästä syystä sisäinen tarkastus on hyvä oppimis- ja näköalapaikka organisaation ylimmän johdon toimintaan. Muiden sidosryhmien odotuksiin hallintoprosessien ja johtamisen osalta voidaan vastata selvittämällä avoimesti, miten eri järjestelmät toimivat ja miten niiden toimintaa arvioidaan. (Vehmas 2006, 39.)

Kriisit yrityksissä ja organisaatioissa voivat tapahtua nopeasti. Esimerkiksi liikeriskien toteutuessa tarvitaan nopeita toimia. Tilanteen rauhoittaminen ja ratkaisu vaativat ja edellyttävät eri tahojen yhteistyötä, koordinointia, strategian uudelleenarviointia ja operatiivisen toiminnan sopeuttamista vaatimuksia vastaavaksi. Avuksi tarvitaan yleensä organisaation ulkopuolelta tulevaa asiantuntemusta ja kokemusta, jota sisäisellä tarkastuksella on tarjota. Riittävät resurssit, voimavarojen taloudellinen ja tehokas käyttö, oikeiden toimintatapojen kehittäminen ja tarkkailu sekä niiden pohjalta tehdyt toimenpide-ehdotukset ovat tae menestyneelle organisaatiolle. Sisäinen tarkastus voi toimia tarvittaessa koko organisaation kouluttajana, konsultointiapuna, antaa asiantuntija-apua ja olla eräänlainen puolestapuhuja muutostilanteissa. (Vehmas 2006, 40; Kuuluvainen 2006, 66).



Kuvio 2. Ammatillinen viitekehys sisäiselle tarkastukselle (Mikola 2010, 72)

Viitekehyksessä määritellään sisäiseen tarkastukseen liittyvien ammatillisten sääntöjen ja ohjeiden keskinäiset suhteet. Eettiset ohjeet luovat perustan sille, minkälaista sisäisen tarkastuksen tulisi olla. Ominaisuusstandardit kuvaavat nimensä mukaan niitä ominaisuuksia, jotka sisäistä tarkastusta suorittavalla tarkastajalla tulee olla. Toteutustapastandardeilla kuvataan työn sisältöä ja sitä, mitä työn tulee kattaa. Soveltamistapastandardit vaihtelevat ja riippuvat työn luonteesta, mutta niissä on määritelly kaikki ne toimintatavat ja ominaisuudet, joiden mukaan työ tulee suorittaa. (Mikola 2010, 76–77)

3.1.1 Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen erot

Tilintarkastajan tilikauden aikana suorittamaa valvontatarkastusta, joka perustuu informaation lähteisiin, liiketapahtumiin ja hallintoon, ei määrää organisaation johto tai hallitus. Tilintarkastaja saa valita tarkastettavat kohteensa itsenäisesti, eikä organi-

saation koolla ole tehtävien kannalta samanlaista merkitystä kuin sisäisessä tarkastuksessa. Sisäisen tarkastuksen painopisteistä päättää hallitus tai tarkastusvaliokunta, ja tehtävien laajuuteen vaikuttavat ratkaisevasti organisaation koko ja liiketoimintojen monimutkaisuus. Tilintarkastuksen tavoitteena on tilintarkastajan lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu kaikkien voimassa olevien säädösten ja määräysten mukaisesti kaikilta olennaisilta osiltaan ja saako siitä oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteena olevan yrityksen taloudellisesta tilasta ja toiminnan tuloksesta niiltä osin, jota kirjanpitolaissa edellytetään. (Riistama 2006 (2) 53; Horsmaheimo & Steiner 2008, 216)

Sisäinen tarkastus arvioi toimintoja siitä näkökulmasta, kuinka järkevästi organisaation toiminnot on suunniteltu ja toteutettu. Sillä onko asiat tehty oikein, ei ole sisäisen tarkastuksen kannalta niin suurta merkitystä kuin tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksessa arvioidaan organisaation riskienhallintaprosessia, sisäistä valvontaympäristöä ja niihin liittyviä kontroleja ja seurantaa sekä keskeisimpiä taloudellisen raportoinnin kannalta olevia tietojärjestelmiä. (Calder 2008, 118–119)

Sisäinen tarkastus puolestaan on osa sisäistä valvontaympäristöä. Tilintarkastajan pitää siksi perehtyä sisäisen tarkastuksen toimintaan ja toimintaperiaatteisiin arvioidessaan sisäistä valvontaa. Tilintarkastajan tehtävä on harkita, voiko hän hyödyntää sisäistä tarkastusta omassa työssään. Lisäksi tilintarkastajan tehtävään kuuluu hallinnon tarkastus ja siitä laadittavan erillisen lausunnon esittäminen, jonka tavoitteena on selvittää yrityksen vastuuhenkilöiden toiminnan oikeudellisuus ja lainmukaisuus yhteisöläinsäädännön säännösten perusteella. (Riistama 2006 (2) 53.; Lind 2009 (4) 42–43)

Ulkoisessa ja sisäisessä tarkastustyössä on myös yhtäläisyyksiä. Merkittävimpänä näistä voidaan pitää riippumattomuuden, objektiivisuuden ja salassapidon vaatimuksia. Tilintarkastajan riippumattomuus koskee ensisijaisesti hänet tehtävään valinnutta yhteisöä, hallituksen jäseniä ja organisaation ylintä johtoa. Sisäisen tarkastajan riippumattomuus koskee organisaation tehtävien jakoa. Hän ei voi toimia organisaation muissa luottamustehtävissä ja hoitaa siinä ohessa sisäisen tarkastajan tehtäviä, eikä hän saa olla läheisissä väleissä hänet asettaneeseen organisaation ylimpään johtoon, heidän lähimpiin alamaisiinsa tai muissa vastaavissa toiminnoissa oleviin henkilöihin. Sisäistä tarkastajaa koskee myös salassapitovelvollisuus muissa kuin lakiin tai ammatilliseen velvollisuuteen liittyvissä tapauksissa. Siinä missä tilintarkastaja antaa

julkisen lausunnon taloudellisesta informaation oikeellisuudesta ja riittävydestä, sisäinen tarkastaja antaa lausunnon niistä toimituksista koskevan lausunnon riittävydestä ja oikeellisuudesta, jotka koskevat hänen työtään. Molemmilta vaaditaan myös ammatillista pätevyyttä toimia tehtävässään. Tilintarkastuslaki säätelee ja määrää tilintarkastusta harjoittavan henkilön pätevyysvaatimuksista, kun taas sisäistä tarkastajaa ohjaavat sisäisen tarkastuksen eettiset säännöt ja ammattistandardit. Yhteistä näissä standardeissa on, että molemmilta vaaditaan työssään objektiivisuutta ja puolueettomuutta. (Riistama 2006 (2) 52–53)

3.1.2 Sisäinen tarkastus, sisäinen valvonta ja riskien hallinta

Pörssiyritysten pitää noudattaa Arvopaperimarkkinayhdistys ry:n antamaa Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodia (Corporate Governance 2008). Koodin mukaan riskien hallinnan ja sisäisen valvonnan tehtäviin kuuluu varmistua muun muassa yhtiön toiminnan tehokkuudesta ja tuloksellisuudesta sekä informaation luotettavuudesta ja toimintaperiaatteiden noudattamisesta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on arvioida valvonnan riittävyttä ja tehokkuutta yrityksen jatkuvuuden kannalta, johtamis- ja hallintoprosessien toimivuutta sekä arvioida asiantuntemuksensa perusteella yritykselle merkittävimmät yksittäiset riskit ja riskialueet. Tällaisia voivat olla esimerkiksi erilaiset projektit, tietojärjestelmähankkeet, ulkoistetut toiminnot ja prosessit. Kehitystarpeiden arviointi sekä niiden edistäminen ja parantaminen organisaatiossa kuuluvat myös sisäisen tarkastajan tehtäviin. Sisäisellä valvonnalla ei voida poistaa kaikkia virheitä ja ongelmia organisaatiosta. Arvioimalla ja tehostamalla sisäistä valvontaa voidaan kuitenkin pienentää huomattavasti ongelmien toteutumisen todennäköisyyttä ja riskien kustannusten yltämistä sellaiselle tasolle, jota organisaatio ei kestä. Arvioidessaan kehitystarpeita ja edistäessään niiden parantamista organisaatiossa sisäisellä tarkastuksella pitää olla riittävä osaamistaso ja resurssit. Sisäisen tarkastuksen johtajan on osattava selittää, millaisen taustatyön eri arviolajien käyttö vaatii ja mitä arviot kertovat. Valvonnan voidaan katsoa olevan riittävää, kun ylin johto on organisoinut toiminnot tavalla, jolla saadaan kohtuullinen varmuus riskien hallittavuudesta. Lisäksi on huomioitava, että organisaation asettamat päämäärät ja tavoitteet tulisi saavuttaa taloudellisesti mutta kuitenkin tehokkaasti. (Kuuluvainen 2010, 28–29; Koivu 2010, 48; Heikkala, 2010 (1) 48–49)

Riskienhallinta on yksi pörssiyritysten valvontajärjestelmän osa. Käytettävissä olevan järjestelmän avulla pitää pystyä tunnistamaan riskit sekä arvioimaan riskien toteutumista ja niiden merkittävyyttä organisaation kannalta. Sisäisen tarkastuksen tehtävä riskienhallinnan osalta on kokonaisarvion tekeminen avainriskien halittavuudesta, raportoinnin oikeellisuudesta ja toteutumisesta organisaatiossa. Kirjanpitolaki edellyttää, että pörssiyritykset toimintakertomuksissaan kuvaavat organisaation merkittävimmät riskit ja epävarmuustekijät. Osavuosikatsauksissa organisaation on raportoitava sen merkittävimmät lähiajan riskit ja epävarmuustekijät. Toiminnan tuottavuuteen ja tehokkuuteen kohdenneet tarkastukset ovat tällä hetkellä organisaatiolle lisäarvoa tuottavaa sisäistä tarkastusta. Taloudellisen tilanteen heikkeneminen ja sen mukanaan tuomat riskit ovat johtaneet sisäisen tarkastuksen painopisteiden keskittämiseen toiminnantehostamisohjelmiin, it-järjestelmiin ja tietoturvakysymyksiin. Tämä ilmenee paitsi pörssiyritysten vuoden 2009 vuosikertomuksista myös Ernst & Youngin vuonna 2009 teettämästä kansainvälisestä tutkimuksesta, jossa on haastateltu 350 sisäistä tarkastajaa 35 eri maasta. (Lindholm 2009 (1), 34).

Sisäisen tarkastuksen tehtäviin ei kuulu riskienhallinnan hoitaminen tai riskitason asettaminen johdon puolesta. Johdolla säilyy aina vastuu riskienhallinnan järjestämisestä ja siihen liittyvistä päätöksistä organisaatiossa. Sisäisen tarkastuksen riskienhallintavastuun luonne pitää aina erikseen selostaa hallituksen tai sitä vastaavan elimen hyväksymässä toimintaohjeessa. (Kuuluvainen 2010, 29, 44–46)

Hallituksen vastuulla on erityisesti oman toimialan riskien tunnistaminen. Riskienhallinnassa on kyse myös taloudellisista seikoista, millaisia riskejä yritys on valmis itse kantamaan ja mitkä riskit ovat sellaisia, joihin varaudutaan vakuutuksilla. Päätökset ovat yleensä strategisia ja vaativat toisinaan myös yhtiökokouksen käsittelyä. (Kuuluvainen 2006, 34–35)

Hallituksen pitäisi valmistaa riskikartta, jossa on arvioitu toimialan todennäköiset riskit, niiden toteutumisen mahdollisuus sekä yritykselle kustakin riskistä koituvat seuraamukset. Riskit voidaan jakaa ulkoisiin ja sisäisiin riskeihin, rahoitusriskeihin sekä liikeriskeihin. Riskien toteutumista on vaikea ennustaa ilman toimivaa riskienhallintajärjestelmää, jolla voidaan mitata, kuvata ja seurata riskien todennäköisyyttä. Sisäisen tarkastuksen työ alkaa alustavien riskien arvioimisella tarkastuskohteessa.

Se arvioi vahvuudet ja heikkoudet käytettävissä olevasta riskienhallintaprosessista. (Leppiniemi 2006, 222)

Voidaan sanoa, että erityisesti riskienhallintaa koskevissa toimeksiannoissa sisäisen tarkastuksen pitää ajatella kuten varkaan, onko riskienhallintaprosessissa niin merkittäviä aukkoja, että niitä voidaan hyväksikäyttää joko organisaatiossa tai sen ulkopuolella. Vaikka sisäisen tarkastuksen lähtökohta onkin luottaa ihmisiin ja tutkia toimivuutta yleisesti organisaatiossa, niin myös väärinkäytösten ehkäiseminen on osa sisäisen tarkastuksen työtä. Sisäiseltä tarkastajalta ei voida kuitenkaan odottaa sellaista tietotaitoa, joka on väärinkäytöksiin erikoistuneella ammattikunnalla esimerkiksi poliisilla. Sisäisen tarkastuksen työ perustuu enemmänkin valvontajärjestelmän riittävyyden arvioimiseen siltä kannalta, millainen järjestelmä on käytössä ja millainen organisaation toimintaympäristö on.

Tyypillisiä väärinkäytösten kasvualustoja on niissä organisaatioissa, joissa sisäinen valvonta on heikkoa, työtehtävien jako puutteellista, johtajien vaihtuvuus tiuhaa, huono kassatilanne tai vanhentuneita varastoja ja lisääntyneitä luottotappioita sekä uhka niiden syntymisestä on olemassa. Riskienhallinnan arvioinnissa on käytettävissä valvontakehikkoja, joista yleisimmät ovat sisäisen valvonnan käytössä oleva COSO-IC sekä COSO-ERM, jolla kuvataan kaikkia organisaation strategisia tavoitteita (Vouti 2008, (4) 23–24)

3.1.3 COSO-ERM ja COSO-valvontakehikot lyhyesti

COSO-ERM on sisäisessä tarkastuksessa yleisesti vuoden 2004 jälkeen käytössä ollut arviointikehikko, jonka mukaan toimintaa organisaatiossa mitataan. COSO-ERM rakentuu kahdeksasta toisiinsa yhteydessä olevasta osa-alueesta, joita ovat sisäinen valvontaympäristö, tavoitteiden asettaminen, riskien tunnistaminen, riskien arviointi, riskeihin vastaaminen, kontrollitoimet, informaatio ja kommunikaatio sekä seuranta. Sisäisellä valvontaympäristöllä tarkoitetaan johtamistapaa ja valvontakulttuuria organisaatiossa. Tavoitteiden asettamisella keskitytään tässä yrityksen riskinotto- ja riskinsietokykyyn. Riskien tunnistamisella tarkoitetaan olemassa olevia riskejä ja riskien mahdollisuutta. Riskien arvioinnissa keskitytään riskien todennäköisyyteen ja riskien vaikutuksiin, syihin ja seuraamuksiin. Riskeihin vastaaminen edellyttää orga-

nisaatiolta riskien välttämistä, vähentämistä, jakamista ja hyväksymistä. Kontrollitoimilla tarkoitetaan päivittäistä valvontaa ja tehtävien eriyttämistä organisaatiossa. Informaatiolla, kommunikaatiolla ja seurannalla tarkoitetaan tiedonkulkua ja raportointia yrityksissä ja organisaatioissa sekä niiden jatkuvaa arviointia. (Kuuluvainen 2006, 38)

COSO:n mukaan sisäinen valvonta on prosessi, jonka organisaation hallitus, johto ja henkilöstö keskenään muodostavat. COSO:a voidaan käyttää apuna, kun pyritään saamaan kohtuullinen varmuus organisaation tavoitteiden täyttymiselle. Se soveltuu käytettäväksi taloudellisen raportoinnin luotettavuuden, toiminnan tehokkuuden ja tarkoituksenmukaisuuden sekä lakien ja sääntöjen mukaisen toiminnan noudattamisen arviointipohjana. COSO-mallin mukainen sisäinen valvonta ja sen kehittäminen perustuvat toiminnan jäsentämiseen prosesseiksi, valvontatavoitteiden asettamiseen prosessien eri vaiheissa ja kontrollitoimien suorittamiseen prosessien eri vaiheissa. COSO-raportti tarjoaa apuvälineet perus- ja tukitoimintojen eri osa-alueisiin. Lisäksi se sisältää arviointityökalumallit yksittäisille valvonnan osatekijöille ja sisäisen valvontajärjestelmän kokonaisarviomallin. (Koivu 2010, 49, 69)

3.2 Sisäisen tarkastuksen ammatilliset ohjeet

3.2.1 Eettiset säännöt ja etiikka

Sisäinen tarkastaja noudattaa työssään hänen toimenkuvalleen asetettuja standardeja ja eettisiä sääntöjä. Nämä säännöt koskevat kaikkia sisäistä tarkastusta tuottavia palveluita ja niiden parissa toimivia tarkastajia. Sääntöjen noudattaminen on tärkeää, koska se luo pohjan arvostukselle ja luotettavuudelle kaikkien toimeksiantojen ja erityistehtävien toteuttamisessa. Eettiset säännöt koostuvat rehellisyydestä, luotettavuudesta, objektiivisuudesta ja ammattitaidosta. Rehellisellä toiminnalla saavutetaan luotettavuus ja varmuus toimeksiannon tehtävissä. Objektiivisuudella tarkoitetaan näkökulmien tasapuolista tutkimista ja lähestymistapaa, jolla halutaan turvata ja estää ei toivotut vaikuttimet tehtyihin päätelmiin ja arvioihin. Luotettavuudella tarkoitetaan sellaisen aineiston ja tietojen salassapitoa ulkopuolisilta henkilöiltä, joilla ei ole ammatillista tai lakiin sidottua velvollisuutta päästä käsiksi kerättyihin toimeksiannon kannalta merkittäviin tietoihin. Ammattitaitoa sisäiset tarkastajat pitävät yllä osallis-

tumalla kokouksiin ja kouluttamalla muita niiden tietojen ja taitojen parissa, joita ammatissa toimiminen vaatii. (Mikola 2006, 172–173)

Etiikasta on tullut yksi sisäisen tarkastuksen työkaluista. Etiikka on ollut monissa sisäisten tarkastajien kokouksissa ja seminaareissa esillä, kansainvälisten kartellien ja kirjanpitorikoksien yhteydessä. Etiikan asemaa on haluttu korostaa eräänlaisena toimintaa ohjaavana tekijänä ja peiliin katsomisena. Sisäisten tarkastajien ominaisuuksiin voidaan siis lisätä oikean ja väärän erottaminen sekä eettisen näkökulman tuominen yrityskulttuurin omiin kannanottoihin. Organisaatiota arvioitaessa tällaisia asioita ovat liiketapaperiaatteet, yhteiskuntavastuun kantaminen, arvoajattelun korostaminen ja yleiset toimintaohjeet henkilöstölle eettisestä näkökulmasta ja niiden tuominen esille sisäisen tarkastuksen lausunnoissa. (Tähti 2006 (6) 80–82.)

3.2.2 Ammattistandardit ja vastuut

Standardit ovat peruseriaatteita, joita sisäisen tarkastajan tulisi työssään noudattaa. Näiden periaatteiden pohjalta voidaan määrittää viitekehys, joka tuottaa lisäarvoa toimeksiantojen suorittamiseen ja yhdenmukaistaa tulosten arviointipohjaa sekä edistää toiminnallisten prosessien kehitystä organisaatiossa. Ammattistandardit erotellaan ominaisuusstandardeihin, toteutustapastandardeihin ja soveltamisstandardeihin. Ominaisuusstandardit koskevat sisäisen tarkastuksen tehtäviä organisaatioiden ja toimijoiden ominaispiirteitä. Toteutustapastandardit kuvaavat sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteen ja määrittävät ne laatuvaatimukset, joihin vertaamalla näistä tehtävistä suoriutumista voidaan arvioida. Ominaisuus- ja toteutustapastandardit koskevat kaikkia sisäisen tarkastuksen tuottamia palveluja, soveltamisstandardit sen sijaan tietyn tyyppisiä tehtäviä.

Ammattistandardit eivät sisällä tarkkaa kuvaa siitä, miten työ pitää suorittaa, vaan pikemminkin kuvauksen, mihin pitää kiinnittää huomiota. Yksityiskohtaisempi käytännön ohjeistus on tehty standardikohtaisesti erikseen. Standardeista selviää, millaiset vaatimukset ja odotukset työhön kohdistuvat. Näiden ohjeiden avulla voidaan selvittää toimintamallit työn tueksi. On aiheellista muistaa, että ohjeet ovat vain malleja, sillä ohjeistukset muuttuvat koko ajan ja niiden pilkuntarkka noudattaminen ei välttämättä johda toivottuun lopputulokseen. Suomessa näistä ohjeista ja niiden kääntämisestä vastaa Sisäiset tarkastajat ry, jonka nettisivuilla on paljon tietoa alan tulevista seminaareista ja kirjallisuudesta sekä lehdistä. (Mikola 2006, 179)

3.2.3 Sisäisen tarkastajan pätevyys

Sisäisen tarkastajan rooli organisaatioissa voi olla varsin moninainen ja laaja. Sisäinen tarkastaja on ennen kaikkea asiantuntija, mutta hän voi toimia kouluttajana, konsulttina tai itsenäisenä sisäisenä tarkastajana. Sisäiseltä tarkastajalta odotetaan monenlaista osaamista sisäisen valvonnan, tarkastuksen, corporate governancen, tietoturvan, riskienhallinnan, laadun ja eettisyyden valvonnan tehtävissä. Hänen pitää seurata tiiviisti aikaansa, olla mieluummin sitä edellä ja seurata myös kansainvälistymisen mukanaan tuomia ilmiöitä yrityselämässä. Sisäinen tarkastaja toimii pääasiassa yritysjohdon apuna ja konsulttina. Työn luonne edellyttää jatkuvaa koulututtamista ja liiketoiminnallisten asiakokonaisuuksien laajaa hallintaa. Sisäistä tarkastajaa pidetään usein kriittisenä, itsepäisenä ja omaperäisenä luonteena. (Hautala & Jokipii 2009 (2) 50)

Tällä hetkellä sisäiseksi tarkastajaksi ”pääseminen” ei vaadi erillistä tutkintoa, mutta sisäiseen tarkastukseen liittyviä erilaisia tutkintoja on mahdollista suorittaa, ja siihen suuntaan ollaan menossa. Erityistutkintoja on mahdollista suorittaa rahoitus- ja vakuutusosalta CFSA-erityistutkinto (Certified Financial Services Auditor). Tutkinnon suorittaneita on maailmassa 3.870 henkilöä, ja Suomessa tutkinnon suorittaneita on vain kaksi henkilöä. Julkishallinnossa on CGAP-tutkinto (Certified Government Auditing Professional.) CGAP-tutkinnon suorittaneita on Suomessa vain 2 ja maailmassa 1.404. Tietojärjestelmätarkastajan tutkinto CISA (Certified Information Systems Auditor) on Suomessa suoritettuna 200 henkilöllä, ja maailmassa heitä on noin 55.000. Itsearvioimiseen on kehitetty erityistutkinto CCSA (Certification in Control Self-Assessment). Tutkinnon suorittaneita on maailmassa 3.090 henkilöä, ja Suomessa heitä on 39. Tutuin ja ehdottomasti maailmallakin eniten suoritettu tutkinto on koko ammatin kattava certifioitu tutkinto, josta käytetään lyhennettä CIA (Certified Internal Auditor). Arvostus ja suosion kasvu sekä luotettavuuden lisääminen ovat aikaansaaneet sen, että tutkinnon suorittamista ollaan muuttamassa pakolliseksi. Suomessa on alan järjestön (Sisäiset tarkastajat ry) mukaan yli 600 jäsentä, joista 60 % toimii yksityisellä sektorilla ja 20 % julkisella sektorilla. Tämän lisäksi yhdistyksellä on opettaja- ja opiskelijajäseniä. (Lindholm 2008 (2) 4-5; Koivu 2008, (2) 58–59).

Vielä ei ole olemassa mitään erityistä opinahjoa, jossa sisäisen tarkastuksen tutkinnon voisi suorittaa. Helsingin ja Turun kauppakorkeakouluissa tarjotaan sisäisen tarkastuksen kursseja ja kurssien vetäjinä toimivat sisäistä tarkastusta ammatikseen harjoittavat ja CIA-tutkinnon suorittaneet tarkastajat. Tampereen ja Vaasan ja yliopistoissa järjestetään myös sisäisen tarkastuksen kursseja, ja Tampereella opettajana toimii CIA-tutkinnon suorittanut professori. Sisäiset tarkastajat ry tarjoaa kansainvälisiä ammatillisia tutkintoja tarkastajiksi haluaville, mutta niiden suorittamiseen hyväksytysti vaaditaan paitsi työkokemusta myös toimimista sisäisen tarkastajan tehtävissä. Tutkinnon läpäiseminen antaa tarkastajalle muodollisen pätevyyden toimia tarkastajana. Suomessa oli vuonna 2008 hyväksytysti CIA-tutkinnon suorittaneita sisäisiä tarkastajia 135, kun koko maailmassa heitä on 67.000. Jotakin kuvastaa senkin, että vastaavat määrät KHT-tutkinnon suorittaneita (Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja) oli 696 vuoden 2008 alussa ja vastaavasti HTM-tutkinnon suorittaneita (hyväksytty tilintarkastajaksi merkitty kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja) tilintarkastajia oli 742 vuoden 2008 alussa. (Lindholm 2008 (2), 5; Koivu & Sorsa 2008 (2), 58–59)

Ammattina sisäinen tarkastus tarjoaa vastuullisia ja haasteellisia asiantuntijatehtäviä erilaisten organisaatioiden aitiopaikoilla ylimmän johdon rinnalla. Se avaa mahdollisuuden nousujohteiselle ja kiinnostavalle uralle tarkastajana mutta se voi toimia myös urapolkuna haasteellisempiin johtotehtäviin niistä haaveileville. Pätevä sisäisessä tarkastuksessa uraa tehnyt asiantuntija halutaan moniin muihinkin tehtäviin. (Lindholm 2008 (2), 5)

4 PÖRSSIYHTIÖN SISÄINEN TARKASTUS

4.1 Pörssiyhtiön sisäinen tarkastus

Sisäistä tarkastusta ohjaavat kansainväliset standardit ja eettiset säännöt tarkoittavat pörssiyhtiössä lainsäädännön valvonnan toteutumista ja organisaation omien toimintatapojen noudattamista käytännössä. Sisäisen tarkastuksen toimintatavat eivät ole sidottuja yhtiömuotoon, mutta jotkin yhtiömuotoja koskevat lait, esimerkiksi osakeyhtiölaki, voivat asettaa tarkastustyölle erityisvaatimuksia, jotka pitää huomioida työtä suunniteltaessa. Osakeyhtiölain mukaan yhtiöllä on oltava hallitus, jonka tehtävänä on huolehtia yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Osakeyhtiölaki määrää myös toimitusjohtajan tehtävistä. Pykälän 21 mukaan hallituksen tulee ohjata toimitusjohtajan toimintaa sellaisilla parhaaksi katsomillaan ohjeilla ja määräyksillä, jotka ovat yhtiön toiminnan kannalta tarpeellisia. Suuressa yhtiössä se voi merkitä sisäisen tarkastuksen järjestämistä. Lakeja täydentävät erilaiset säännökset ja ohjeet. (Kuuluvainen 2010, 196–197, nähtävissä www.finlex.fi/Osakeyhtiölaki (6) 17–21§)

Pörssin suosituksessa sisäisestä tarkastuksesta, riskienhallinnasta ja sisäisestä valvonnasta todetaan, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteena on varmistaa, yhtiön toiminnan tehokkuus ja tuloksellisuus sekä informaation luotettavuus. ”Sisäisen tarkastuksen avulla voidaan tehostaa hallitukselle kuuluvan valvontavelvollisuuden hoitamista.” (Arvopaperimarkkinayhdistys ry, 20.10.2008.)

Pörssiyhtiöiden on ulkoisessa informaatioissaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhteydessä annettava erikseen selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmästä. Samassa yhteydessä yhtiön on kerrottava riskienhallinnan järjestämisestä ja sisäisen valvonnan toimintaperiaatteista. Ammattitaitoinen sisäinen tarkastus on hallituksen työkalu ja johdon kumppani. Se antaa riippumattoman arvion johtamis- ja hallintojärjestelmästä, riskienhallinnan nykytilasta ja sen kehittämistarpeista. Arvioilla, parannusehdotuksilla ja konsultoinneilla edistetään organisaation toimintavarmuutta. (Kuuluvainen 2010, 86,199)

4.1.1 Sisäisen tarkastuksen palvelun hankkiminen

Sisäinen tarkastus voi olla koko organisaation kattava laaja sisäinen tarkastus, joka perustuu pitkäaikaiseen sopimukseen ja vuosisuunnitelmaan tai sitten jokin kertaluonteinen lyhytkestoisempi erityistarkastus, esimerkiksi toiminto- ja prosessitarkastus, tietojärjestelmätarkastus tai konsultointitehtävä. Konsultointitehtävissä ja erityistarkastuksissa sisäisen tarkastuksen erityistavoitteet ovat toimeksiantajan määrittelemiä. Laajemmissa sisäisen tarkastuksen kokonaisuuksissa sisäisestä tarkastuksesta vastaa sisäisen tarkastuksen johtaja. Johtaja laatii toimenkuvaohjeistuksen pohjalta tarkan kirjallisen suunnitelman, jossa hän määrää tehtävien toteuttamisesta ja koordinoinnista sekä erityistavoitteista ja käytettävistä resursseista.

Sisäisen tarkastuksen voi ostaa ulkopuolisena palveluna tai perustaa organisaation sisälle omaksi toiminnakseen. Kummassakin vaihtoehdossa tulisi huomioida se, että sisäisen tarkastuksen ammattiin kouluttautuminen vie vuosia. Jos sisäisellä tarkastuksella halutaan saada lisäarvoa ja turvaa organisaation nykytilaan tulevaisuudessa, tulisi sen perustamiseen käyttää ulkopuolisen konsultin apua. Konsultin apua tarvitaan muun muassa sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen laatimisessa ja organisaation henkilöstön perehdyttämisessä sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien ymmärtämiseksi. Konsultista on apua alan koulutustarjonnan esittelyssä erityisesti taloushallinnon tehtäviä hoitaville, jos henkilöstöllä ei ole aikaisempaa kokemusta tarkastustyöstä. Yhtiön hallituksen yhteistyöhalu uuden sisäisen tarkastuksen kanssa on tärkeää ja välttämätöntä. Jos organisaatiossa ei ole erikseen nimitettyä tarkastusvaliokuntaa, on hallituksen vastattava sisäisen tarkastuksen informaation saannista. Tehokas ja lisäarvoa tuottava sisäinen tarkastus edellyttää organisaation sisällä riippumatonta asemaa toimivasta johdosta tiedon kattavuuden varmistamiseksi, riittävät resurssit, laajaa organisaation liiketoimintojen tuntemusta, kykyä ennakoida ja havaita organisaatiota uhkaavia riskejä kokonaisvaltaisesti, riittäviä työkaluja ja taitoa kontrollien ja prosessien toimivuuden varmistamiseksi, riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan toimintamallien asiantuntemusta sekä hyvää ilmaisutaitoa, yhteistyö- ja kommunikointitaitoja. (Kuuluvainen 2010, 98–103; Kannisto 2010 (2), 41)

Tarkastusyksikön kokoon ei ole olemassa yhtä selkeää ohjetta. Organisaatiokohtaisesti on päätettävä, mikä on juuri kyseisen organisaation kannalta tarvittava henkilös-

tön määrä ja laatu. Vähimmäismäärään vaikuttaa se, että tarkastuksen johtajan tai vastuuhenkilön on oltava omasta organisaatiosta. Rajakohdat ovat kuitenkin 100 miljoonan euron liikevaihdossa, 100–200 miljoonan euron taseessa ja viidensadan työntekijän henkilöstömäärässä. Vuoden 2010 uusimman GAIN-raportin (The Institute of Internal Auditors Global Auditing Information Network) mukaan yhden henkilön tarve alkaa organisaatiosta, jossa henkilöstön määrä on 100 henkeä. (Kuuluvainen 2010, 103)

Hallitus päättää sisäisen tarkastuksen johtajan palkkaamisesta ja erottamisesta sekä palkan määrästä ja palkkioista niin, että se kulkee linjassa ylimmän johdon palkkojen ja tehtävän laajuuden kanssa. Sisäisen tarkastuksen johtaja päättää alaistensa palkkaamisesta, palkoista ja palkkiosta sekä erottamisesta sen budjetin sallimissa rajoissa, jonka hallitus on sisäiselle tarkastukselle myöntänyt. Sisäisen tarkastuksen johtaja päättää myös tarkastuksessa tarvittavista ulkopuolisen ostopalveluista. Menettelytavalla halutaan korostaa ja varmistaa sisäisen tarkastuksen riippumatonta suhdetta ja asemaa organisaatiossa. (Kuuluvainen 2010, 106–107)

4.1.2 Sisäisen tarkastuksen suorittaminen ja hallituksen vastuu

Sisäiselle tarkastukselle pitää määritellä toimintaohjeet, joiden mukaan tarkastus tehdään. Organisaation toimintaohjeen määrittäminen kuuluu hallitukselle tai sitä vastaavalle elimelle, esimerkiksi tarkastusvaliokunnalle. Toimintaohjeen pitää vastata sisäisen tarkastuksen määritelmää, ammattistandardien ja eettisten sääntöjen sisäiselle tarkastukselle asettamia vaatimuksia. Toimintaohjeesta pitää selvittää vähintään sisäisen tarkastuksen tarkoitus, toimivalta, toiminnallinen raportointisuhde hallitukseen, tiedonsaantioikeus, toiminta-alue koko laajuudessaan, vastuut sekä haastattelu ja omaisuuden tarkastusoikeus hyväksymässään toimintaohjeessa. Edellä mainittujen lisäksi toimintaohjeessa on hyvä mainita toiminta-ajatus, osallistumisoikeudet hallituksen ja johtoryhmien kokouksiin, sitoutuminen organisaation päämääriin ja arvoihin, raportointitapa ja tiheys, vahvistus sisäisen tarkastuksen riippumattomasta suhteesta hallitukseen, laadunvarmistus, suora yhteydenpito hallituksen ja tarkastuksen johtajan välillä, standardien noudattamisen pakollisuus työssä ja dokumentointivaade riskiperusteisesta suunnittelusta. Toimintaohjeen allekirjoittavat sisäisen tarkastuksen johtaja, tarkastusvaliokunnan tai hallituksen puheenjohtaja sekä toimitusjohtaja. Si-

säisen tarkastuksen johtajan velvollisuuksiin kuuluu pitää toimintaohje ajan tasalla standardien muutoksista ja arvioida ohje säännöllisin väliajoin. Toimintaohjeeseen tehtävät muutokset ja muutosehdotukset hyväksyy aina organisaation hallitus. (Kuuluvainen 2010, 104–105)

Toimintaohjeen pohjalta sisäisen tarkastuksen johtaja laatii suunnitelman, jonka pohjalta tarkastus suoritetaan. Suunnittelussa tarkastuksen johtajan tulee noudattaa ja huomioida ammattistandardit sekä eettiset säännöt, jotta tarkastustoimi toisi siltä odotettua lisäarvoa sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaisesti. Suunnittelu koostuu tarkastusalueen määrittelemisestä, riskianalyysistä ja pitkän ja lyhyen aikavälin tavoitteista. Tarkastusalueen määrittelyllä arvioidaan ja varmistetaan tarkastuksen kattavuus. Riskiperusteisesti tärkeimmät alueet tarkistetaan ensin, mutta koko alue tulisi tarkistaa kolmen - viiden vuoden välein. Tavoitteet ja riskianalyysi käsittävät organisaation tavoitteiden lisäksi sisäisen tarkastuksen työn omat tavoitteet ja riskit. Tavoitteiden pitää olla linjassa organisaation tavoitteiden kanssa. Lopuksi määritellään sisäisen tarkastuksen missio ja visio, lyhyen ja pitkän tähtäimen toimintasuunnitelma ja tavoitteet. Toimintasuunnitelma tehdään kirjallisena jokaisesta tehtävästä erikseen. Sisäisen tarkastuksen johtajan vastuulla on miettiä, tarvitaanko tehtävien suorittamiseen konsultointia ja toisiko sen käyttäminen lisäarvoa niin, että palvelua kannattaa käyttää. (Kuuluvainen 2010, 117–120; Pirskanen 2008. (1) 77–79)

2201 Tehtävän suunnittelussa sisäisen tarkastajan on otettava huomioon

- tutkittavan toiminnon tavoitteet ja sen sisäisen valvonnan keinot
- toimintoa, sen tavoitteita, resursseja ja toteuttamista uhkaavat merkittävät riskit ja ne keinot, joilla näiden riskien mahdollinen vaikutus saadaan pidetyksi hyväksyttävällä tasolla
- toiminnon riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien riittävyys ja tehokkuus verrattuna tarkoituksenmukaiseen valvontakehikkoon tai – malliin mahdollisuudet toiminnon riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien merkittävään parantamiseen.

2110.A2 – Sisäisen tarkastustoiminnon tulee arvioida niitä organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmään, toimintoihin sekä tietojärjestelmiin liittyviä riskiasemia, jotka koskevat

- taloudellisen ja toiminnallisen tiedon luotettavuutta ja eheyttä
- toimintojen tuloksellisuutta ja tehokkuutta
- omaisuuden turvaamista lakien, määräysten ja sopimusten noudattamista.

1220.A1 – Sisäisen tarkastajan tulee noudattaa ammatillista huolellisuutta niin, että hän arvioi

- tehtävän tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavan työn laajuuden
- arviointi- ja varmistusmenettelyjen kohteiden suhteellisen monimutkaisuuden, olennaisuuden tai merkittävyyden
- riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien riittävyyden ja tehokkuuden
- merkittävien virheiden tai poikkeamien taikka säädösten, määräysten ja sopimusten vastaisen toiminnan todennäköisyyden
- arviointi- ja varmistustehtävän kustannusten suhdetta mahdollisiin hyötyihin.

Ammattistandardit on saatavilla Sisäiset tarkastajat ry:n [www-sivuilta](http://www.theiia.fi). (www.theiia.fi)

Hallitus vastaa yrityksen omistajille liiketoiminnan ohjaamisesta ja suunnittelusta. Toimivan johdon tehtävänä on asetettujen tavoitteiden ja strategian toteuttaminen yrityksessä. Hallituksen apuna ovat toimiva johto ja yrityksen riippumattomat toiminnot esimerkiksi taloushallinto, riskienhallintayksiköt ja lakitoiminnot. Mikä on sisäisen tarkastuksen osuus strategian toteutumisessa ja valvonnassa? Mitä sisäisellä tarkastuksella saadaan tai estetään?

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tuoda hallituksen tietoon arvioita siitä, ohjaavatko, varmistavatko ja noudattavatko tämän hetkiset järjestelmät liiketoimintoja siihen suuntaan, kuin hallitus on asettanut eri yksiköiden tavoitteiksi, ja tukevatko ne organisaation strategiaa. Hallituksen tehtävänä on päättää organisaation eettisistä säännöistä ja toimia esimerkkinä niiden noudattamisessa. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on arvioida, miten hyvin sääntöjä organisaatiossa noudatetaan. Toiminnan jatkuva mittaaminen ja seuranta muunkin kuin taloudelliseen tulokseen perustuvan tiedon pohjalta ja tulevaisuuden näkymien ennakointi sekä niihin varautuminen kuuluvat myös hallituksen vastuulle. Sisäisen tarkastuksen avulla hallitus saa tiedon ja arvion juuri omaan organisaatioon parhaiten soveltuvista mittareista ja niiden luotettavuudesta sekä havainnoista. Sisäisen tarkastuksen avulla voidaan myös hoitaa yritysjärjestelyjä hallitusti. Yhteenvetona voidaan siis todeta, että hallituksen kantama vastuu ja riskit eivät vähene, mutta riskien hallitseminen ja ennakoiminen helpottuvat huomattavasti sisäisen tarkastuksen työpanoksen avulla. (Kuuluvainen 2010, 134–135)

Raportointi on merkittävä ja tärkeä osa sisäisen tarkastajan työtä. Sisäisen tarkastajan vastuulle jää tulosten ja arviointien vakavuuden ja merkittävyyden esiintuominen raportin lukijalle niin, että lukija ymmärtää, kuinka isosta asiasta tai havainnosta on

kyse. Sisäisen tarkastuksen raportit on tarkoitettu koko organisaation johdolle, ja koska kaikissa organisaatioissa sisäinen tarkastus ei tapaa esimerkiksi tarkastusvaliokunnan jäseniä kasvokkain, tulee se ottaa huomioon raporttia kirjoitettaessa. Pätevä ja asiansa osaava sisäinen tarkastaja huomioi ennen raportointia, kuka tai ketkä ovat raportin vastaanottajia ja millaiset pohjatiedot vastaanottajilla on riskienhallinnasta ja sisäisestä valvonnasta sekä ylipäänsä sisäisen tarkastuksen tuottamista raporteista. (Halla 2009 (6), 30–31)

Lisäksi tarkastuksen johtajan vastuulla on työpapereiden luottamuksellisuus ja tietoturvan säilyttäminen sekä säilytystapa- ja aikavaatimuksista päättäminen. Mikäli tarkastusta ei ole joltakin osin suoritettu ammattistandardien mukaisesti, pitää siitä mainita erikseen raportissa ja antaa tiedoksi hallitukselle ja ylimmälle johdolle.

Työn edistymisestä ja havainnoista annetaan hallitukselle ja ylimmälle johdolle seurantaraportteja koko tarkastusprosessin ajan ennalta sovittujen ajanjaksojen mukaan. Lopuksi laaditaan vuosittainen toimintakertomus, jossa on esitettävä hallinnallinen informaatio, toimenpiteet ja olennaiset havainnot, joita tarkastuksen aikana on tehty. Tarkastuksenjohtaja arvioi lausunnossaan sisäisen valvonnan tasoa ja riskienhallintaa organisaation asettamien tavoitteiden perusteella sekä antaa arvionsa merkittävimmistä kehityskohteista tulevaisuudessa. Toimintakertomukseen liitetään yleisarvio koko organisaatiosta suoritettun tarkastuksen saaman informaation perusteella. Yleisarviosta pitää selvittää, voidaanko olla kohtuullisen varmoja siitä, että hallitus on tietoinen strategisten tavoitteiden ja mission toteutumisesta, toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta ja tehokkuudesta, lakien ja ohjeiden noudattamisesta sekä raportoinnin luotettavuudesta. (Calder 2008, 125; Kuuluvainen 2010, 122–123)

4.2 Sisäisen tarkastuksen laatu ja laadunvalvonta

Laadunvarmistus- ja kehittämisohjelman luominen sisäisen tarkastuksen kaikille toiminnoille ja palveluille on perusta sisäisestä tarkastuksesta saatavalle lisäarvolle ja laadulle. Ohjelman tarkoitus on mahdollistaa arviointi sisäisen tarkastuksen tehokkuudesta ja tuloksellisuudesta sekä sisäisen tarkastuksen eettisten sääntöjen ja ammattistandardien noudattamisesta. Ohjelman toteuttaminen organisaatiossa käytännön tasolla vaatii jokapäiväistä jatkuvaa sisäistä arviota ja ulkoisia arviointeja säännöllisin väliajoin. Sisäisellä arvioinnilla selvitetään tarkastustyön vahvuudet ja hyvin

sujuvat toiminnot sekä sitoutetaan oman työn ja laadun kehittämiseen. Oman työn arviointia tehdään sisäisen tarkastuksen johtajan johdolla. Standardien suositusten mukaan laadun seurannasta tulisi vastata 1-3 sisäisen tarkastajan ryhmä, mutta Suomessa monissa organisaatioissa sisäisen tarkastuksen parissa työskentelee vain yksi henkilö. IIA on määritellyt, että sisäisellä tarkastuksella pitää olla toimintaohje, jossa on määritelty työn laajuus ja toiminnot, joista sisäinen tarkastus on vastuussa. Laadun kannalta kriittisimmät tekijät sisäisessä tarkastuksessa ovat tarkastajan ammattitaito ja pätevyys sekä kyky arvioida organisaation sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa sekä johtamis- ja hallintoprosesseja. Sisäisen tarkastuksen eettisten sääntöjen mukaan sisäinen tarkastaja saa osallistua vain sellaisiin tehtäviin, joihin hänellä on tarvittavat tiedot, taito ja kokemus. Säännöt velvoittavat sisäistä tarkastajaa kehittämään jatkuvasti ammattitaitoaan, palveluiden tehokkuutta ja laatua. (Kuuluvainen 2010, 149–152; Koivu 2008 (3) 9-11)

4.2.1 Sisäisen tarkastuksen ulkoinen laadunvalvonta

Riippumaton ulkoinen arvio tulisi teettää vähintään viiden vuoden välein. Laatu vaikuttaa olennaisesti mielikuviin sisäisestä tarkastuksesta ja siihen, miten sisäinen tarkastus ja sen työpanos organisaatioissa vastaanotetaan. Riippumattoman arvioinnin voi suorittaa kolmen tai useamman eri organisaatiota edustavan sisäisen tarkastuksen ammattilaista vertaisarviointina. Ulkoisen arvioinnin voivat suorittaa vain siihen pätevyityneet sisäiset tarkastajat. Arvioijan on oltava objektiivinen ja riippumaton, rehellinen ja hienovarainen tarkastaja, jolla on kokemusta laadunarvioinnista. Ulkoisen arvioinnin suorittaminen edellyttää hallituksen lupaa ja hyväksyntää sekä hallitusten jäsenten, tarkastusvaliokunnan puheenjohtajan ja ylimmän johdon osallistumista arvioon. Hallituksen tehtävänä on myös varmistaa, ettei ulkoisen arvioinnin suorittaja ole eturistiriidassa suhteessa organisaation. Ulkoista arviota ei voi tehdä tilitoimisto tai yhteisö, jolta tilintarkastus on hankittu, eikä myöskään sellainen palveluntarjoaja, jolta on ostettu konsultointipalveluja kyseiselle organisaatiolle. Pienissä sisäisen tarkastuksen toiminnoissa ulkopuolisen tekemä arvio voi olla kiusallinen. Tällaisia toimijoita varten IIA on kehittänyt oman vaihtoehtoisen prosessin, jossa riippumaton ulkopuolinen arvioija toimii prosessin tuloksen todentajana. Tämä menettely on täysin linjassa kansainvälisiin ammattistandardeihin ja näin menetellessään sisäinen tar-

kastus voi kertoa noudattavansa kaikilta osin kansainvälisiä ammattistandardeja vuosikertomuksessaan. Ulkoinen arvioija antaa arvioinnistaan raportin, josta käy ilmi missä määrin sisäinen tarkastus noudattaa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja, määritelmää ja eettisiä sääntöjä. Raportti annetaan organisaation hallitukselle. Ulkoisen laadunvarmistuksen teettäminen kuvastaa ammattimaista otetta sisäisen tarkastuksen toimintaan ja sen suorittaminen on syytä mainitakin vuosikertomuksessa hallinto- ja ohjausjärjestelmästä kerrottaessa. Se lisää myös intressiryhmien luottamusta, koska arviossa on dokumentoitu organisaation ylimmän johdon sitoutuminen menestyksellisiin toimintatapoihin ja laatuun. (Kuuluvainen 2010, 152–154; Koivu 2008 (3) 13–14)

4.2.2 Sisäisen tarkastuksen lisäarvo

Sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaan sisäinen tarkastus on toiminto, jolla tuotetaan organisaatiolle lisäarvoa ja kehitetään sen toimintaa. Lisäarvon saavuttamiseen organisaation sisäisen tarkastuksen avulla tarvitaan järjestelmä, jolla voidaan mitata ja seurata, onko lisäarvoa saavutettu. Arviointi- ja varmistus- sekä konsultointipalvelut tuottavat organisaatiolle lisäarvoa parantamalla ja kehittämällä sen mahdollisuuksia saavuttaa sille asetettuja tavoitteita, tunnistamalla ongelmakohtat ja riskit sekä vähentämällä niitä. Lisäarvon tuottamista organisaatiolle voidaan seurata sisäisen tarkastuksen johtajan tekemistä vuosittaisista raporteista sekä oman työn arviointien ja ulkoisen laadunarvioinnin perusteella. Sisäisen tarkastuksen toimintasuunnitelman avulla voidaan seurata yksittäisiä tehtäväkokonaisuuksia ja niistä saatavaa lisäarvoa. Yksittäisistä tehtäväkokonaisuuksista voidaan pyytää palautetta johdolta ja esimiehiltä, jotka vastaavat yksittäisten kokonaisuuksien toiminnasta. Saatua palautetta kirjataan järjestelmään, josta voidaan seurata toiminnon kehittymisen suuntaa, järjestettyjä koulutuksia tai niiden tarvetta toiminnan kehittämiseksi ja parantamiseksi. Arviointi lisäarvon saavuttamisesta käydään läpi tarkastuksen suorittaneen sisäisen tarkastajan, tarkastuksen johtajan ja/tai laadunarvioijan välillä. Dokumentoimalla tehdyt arviot ja käydyt keskustelut työpapereihin voidaan seurata lisäarvon saavuttamista. Ammattitaitoisten sisäisten tarkastajien käyttäminen ja koulutuksesta huolehtiminen lisäävät työstä saatua arvoa ja ehkäisevät väärin johtopäätösten syntyä ja reagointia riskien havaitsemiseksi ajoissa. (Kuuluvainen 2010, 140–141; Pirskanen 2008 (1) 81)

4.3 Johtamis- ja hallintotapa sisäisen tarkastuksen näkökulmasta

Johtamis- ja hallintotapa on organisaation hallituksen toimeenpaneva rakenteiden ja prosessien kokonaisuus, jolla se johtaa, seuraa ja ohjaa toimintaansa saavuttaakseen tavoitteensa. Sisäisen tarkastuksen odotetaan edistävän johtamista ja arvioivan organisaation arvojen toteutumista ja etiikkaa. Organisaation ydintoimijoiden joukko koostuu johtamis- ja hallintotavan osalta organisaation hallituksen jäsenistä, valiokunnista, ylimmästä johtoryhmästä ja toimitusjohtajasta sekä ulkoisesta ja sisäisestä tarkastuksesta. (Kuuluvainen 2010, 25)

Corporate governancen kuvauksessa ja sisällössä on eroja eri maiden välillä. OECD:n määritelmän mukaan corporate governance on omistajien, hallituksen, johdon ja intressiryhmien välisten suhteiden verkosto. Se koostuu kuudesta yleisperiaatteesta, joita ovat tehokkaan omistajaohjauksen varmistaminen, sidosryhmien tasa-puolinen kohtelu, organisaation tapa hallita ja ohjata yritystä sekä sen järjestelmiä ja prosessien vastuullisuutta, avoimuutta ja totuudenmukaisuutta liiketoiminnan suorittamisessa. (Calder 2008, 24; Turner 2009, 10)

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on omalta osaltaan varmistaa, että organisaation hallitus noudattaa viranomaisten antamia määräyksiä ja ohjeita ja noudattaa eettisiä arvoja toiminnassaan. Varsinaiset tehtävät hyvässä hallintotavassa liittyvät sisäisen valvonnan luotettavuuteen ja järjestelmien tehokkuuteen sekä niiden kehittämiseen. Yhtenä osana on johtamistavan ja tiedonvälityksen tehokkuuden arviointi organisaation sisällä eri toimijoiden välillä. Arvopaperimarkkinayhdistys ry on antanut Suomen listayhtiöiden hallitusta koskevan suosituksen hallinnointikoodista vuonna 2008. Pörssiyhtiön on kerrottava vuosikertomuksessa, miten se on järjestänyt sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen. Lisäksi vuosikertomuksesta täytyy selvittää yhtiön merkittävimmät riskit ja epävarmuustekijät sekä ne periaatteet, joiden mukaan riskienhallinta on pörssiyhtiössä toteutettu. (Leppiniemi 2010, 28–29; Koivu 2007 (3) 19–23)

Hallinnointikoodin noudattamisesta ja siitä poikkeamisesta täytyy raportoida vuosikertomuksessa. Puutteita on huomattu olevan toimitusjohtajan työsuhteesta kertovissa tiedoissa. Puutteita ilmeni erilaisten palkkioiden maksussa valiokuntien kokouksista ja tilintarkastajille maksetuissa palkkioissa. Valiokuntien jäsenmäärä on tarkastusvaliokunnan osalta ollut vähemmän kuin kolme, eikä nimitysvaliokuntia ole nimetty kaikissa pörssiyhtiöissä. (Leppiniemi 2010, 35)

5 TUTKIMUS JA EMPIIRINEN AINEISTO

5.1 Tutkimusotteen valinta ja tutkimusmenetelmät

Empiirinen eli havainnoiva tutkimus voidaan suorittaa joko käyttämällä kvalitatiivista tai kvantitatiivista tutkimusmenetelmää tai näiden molempien yhdistelmää. Tutkimusmenetelmä koostuu niistä käytännöistä ja tavoista, joilla tutkimuksen aineisto kerätään. Menetelmien olennaisimmat erot ovat tulosten analysointitavassa ja tiedonkeruumenetelmissä. Kvalitatiivinen tutkimus on laadullista tutkimusta, jossa tutkittavia kohteita pyritään ymmärtämään ja tutkimaan kokonaisvaltaisesti. Tutkittavia kohteita ei ole monta ja kohteet on tarkoin valittuja. Kvantitatiivinen tutkimus on määrällistä tutkimusta, joka perustuu riittävän suureen otoskokoan ja numeeriseen aineiston analysointiin tilastollisilla menetelmillä. Määrällisessä tutkimuksessa aineiston keräysmenetelminä voidaan käyttää haastattelu-, kysely-, havainnointi- ja kokeellisia tutkimuksia. Laadullisessa tutkimuksessa aineiston keräysmenetelminä käytetään teema- ja ryhmähaastatteluja, osallistuvaa havainnointia, erilaisten dokumenttien ja tekstien tarkastelua ja analysointia.

(Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2004, 126–127, 131 ja 173.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen tarkoituksena on saavuttaa aineiston teoreettinen edustavuus, auttaa ymmärtämään tutkimuskohdetta sekä sille ominaisia käyttäytymismalleja ja päätösten taustalla olevia tekijöitä. Laadullisessa tutkimuksessa pyritään selvittämään ja löytämään tutkimusongelman kannalta olennaisimmat selitykset, joiden pohjalta voidaan tehdä tulkinta tutkittavasta ilmiöstä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa aineistoa ei ole tarkasti rajattu, vaan se voi lisääntyä tai vähentyä tutkimuksen edetessä. (Heikkilä 2001, 16; Tuomi & Sarajärvi 2003, 87–88.)

Tässä opinnäytetyössä on käytetty pääasiassa kvalitatiivista tutkimusotetta, sillä tutkimuksen kohteena olevat yritykset on tarkoin valittu niiden yritysten joukosta, joissa liikevaihto vuoden 2009 tietojen perusteella jäi alle sadan miljoonan ja/tai henkilöstönmäärä jäi alle viidensadan työntekijän. Kvalitatiiviselle tutkimukselle on tyypillistä keskittyminen muutamaan tutkittavaan kohteeseen. Tässä opinnäytteessä tutkimuksen kohteena on kvalitatiiviselle tutkimukselle poikkeuksellisen suuri joukko

yrittäjiä, mutta yritykset edustavat kolmea eri vaihtoehtoa sisäisen tarkastamisen järjestämisessä. Näin ollen otoksen laajuus on välttämätön johtopäätösten tekemiseksi ja päätösten syiden havainnollistamiseksi eri yritysten välillä.

5.2 Aineistonkeruu ja analysointi

Tutkimuksen aineisto on kerätty pääasiassa dokumentteihin perustuvan tiedon pohjalta, jolloin lähteenä on käytetty pörssiyritysten vuosikertomuksia. Vuosikertomusten tiedot ovat vuonna 2009 Helsingin pörssissä NASDAQ OMX:ssa listattujen pörssiyritysten kotisivuilta haettuja. Haastattelujen sijasta tässä tutkimuksessa päädyttiin keräämään sähköpostitse kyselemällä lisätietoja yritysten talousjohtajilta ja sisäisiltä tarkastajilta. Haastattelujen tekeminen olisi vienyt enemmän aikaa, eikä se näin isossa otoksessa olisi ollut taloudellisesti järkevin tapa kerätä tietoa välimatkojen ja haastateltavien määrän vuoksi. Tutkimuksen kannalta tietojen luotettavuus ei tästä menetelmästä kärsinyt tai vähentynyt, koska haastattelun kysymykset olisi esitetty samoille vastaajille kuin sähköpostitse lähetetyt kysymyksetkin. Yhtiöistä on rajattu pois kaikki sellaiset yritykset, joiden liikevaihto oli alle sata miljoonaa euroa ja/tai henkilöstömäärä oli alle viisisataa työntekijää. Yrityksistä rajattiin pois pankit ja kaksi yritystä, joista ei ollut saatavilla kaikkia tietoja. Jäljelle jäi 56 yritystä. Yritykset toimivat eri aloilla ja osa yrityksistä on isoja konserneja. Sähköpostilla lähetettyihin kysymyksiin vastattiin 40 yrityksestä. Kyselylomake on nähtävissä liitteessä 1.

Kyselylomake on hyvin lyhyt, ja esitetyt kysymykset koskevat juuri niitä asioita, joita kyselyllä oli tarkoitus selvittää työlle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Kysymykset koskivat organisaatioiden sisäisen tarkastusyksikön työntekijöiden määrää, CIA-tutkinnon suorittaneiden tarkastajien määrää yksikössä ja ulkopuolisen laadunvalvonnan järjestämistä organisaatiossa. Vastausten saamiseksi yrityksille annettiin mahdollisuus antaa tiedot nimettöminä. Yritysten nimiä ei siis julkaista ja käsitellä näiden tietojen osalta vastausten analysoinnin yhteydessä.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää sisäisen tarkastuksen kokoonpanoa organisaatiossa, sen ammatillista pätevyyttä sisäisen tarkastuksen näkökulmasta ja laadunvarmistuksen järjestämistä ja sisäisen tarkastuksen tilaa organisaatioissa.

5.3 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan validiteetilla ja reliabiliteetilla. Reliabiliteetilla tarkoitetaan mittaustulosten toistettavuutta. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa reliabiliteettia arvioidaan analyysin luotettavuuden ja toistettavuuden sekä tietojen käsittelyn osalta. Validiteetilla tarkoitetaan tutkimusmenetelmän pätevyyttä eli arviointia valitun tutkimusmenetelmän kyvystä mitata sitä, mitä oli tarkoitus mitata. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa validiteetti perustuu teoriaan. Siihen sisältyy arvio tutkimusasetelman rakentamisesta ja tulosten tulkinnan paikkansapitävyydestä. (Hirsjärvi ym. 2004, 216–217; Uusitalo 1998, 84.)

Opinnäytetyön validiteetti voidaan varmistaa tarkoin harkitulla tiedonkeruulla. (Heikkilä 2001, 29.) Tässä opinnäytteessä validiteetti on pyritty varmistamaan käyttämällä tutkimusaineistona dokumentteja, joiden tiedot perustuvat lakisääteisesti yhdenmukaisesti tuotettuihin tietoihin yritysten vuosikertomuksista. Kyselylomakkeella esitettiin tarkoin harkiten juuri ne kysymykset, jotka pohjautuvat tämän opinnäytteen aihepiiriin, ja niihin vastasivat yrityksistä ne henkilöt, joilla on tarvittava tieto ja pätevyys vastata esitettyihin kysymyksiin. Tutkimusta voidaan pitää luotettavana, koska se vastaa hyvin siihen asiaan, jota sen piti tutkia.

Tutkimuksen reliabiliteettia voidaan pitää hyvänä. Sähköpostitse lähetettyihin kysymyksiin voi vastata silloin kun vastaajalla on parhaiten aikaa perehtyä rauhassa kyselyyn. Sähköpostilla esitetyt kysymykset tulevat lisäksi esitettyä kaikille vastaajille samassa muodossa, eikä tutkijan oma läsnäolo vaikuta vastauksiin. Kyselyyn vastanneet yritysten talouspuolen johtajat suhtautuivat tutkimukseen myönteisesti ja ilmoittivat halustaan nähdä tutkimuksen sen valmistuttua.

6 TUTKIMUSTULOKSET

6.1 Tutkimusjoukon esittely ja läpikäynti

Tutkimuksessa käsitellään 56 eri pörssiyritystä, jotka ovat valikoituneet liikevaihton-
sa ja henkilöstömääränsä mukaan tutkimukseen vuoden 2009 Helsingin pörssin
NASDAQ OMX:sta kerättyjen tietojen pohjalta. Liitteissä 2 ja 3 on lueteltu niiden
yritysten nimet, jotka ovat mukana tutkimuksessa. Tutkimuksen tavoitteena oli sel-
vittää vastauksia siihen, millä perusteilla yrityksissä on päädytty olemassa olevaan
ratkaisuun olla perustamatta sisäistä tarkastusta? Onko yrityksellä oma sisäinen tar-
kastus, vai onko palvelu hankittu kokonaan tai osittain palvelun tarjoajalta? Mistä
sisäisen tarkastuksen tehtävistä tarkastus organisaatiossa koostuu ja mitä tarkastuk-
selta voidaan edellyttää? Täytyvätkö sisäisen tarkastamisen perusodotukset lisäarvon
osalta, ja mitä se edellyttää organisaatiolta? Näihin kysymyksiin voidaan vastata
pörssiyrityksistä olemassa olevien julkisten dokumenttien osalta. Tutkimuksessa kä-
sitellään taulukoiden muodossa ne yritykset, jotka ovat valikoituneet tähän opinnäyt-
teeseen. Yritykset on taulukoitu sen perusteella, miten niiden sisäinen tarkastus on
järjestetty. Lisäksi selvitin, onko yrityksellä tarkastusvaliokuntaa vai ei? Tämän ky-
symyksen merkitys kasvoi tärkeämmäksi tutkimuksen edetessä selvittäessäni perus-
teluja yrityksessä tehdyille ratkaisuille sisäisen tarkastuksen osalta. Tarkastusvalio-
kunnan tehtävänä on helpottaa hallitukselle kuuluvien tehtävien ja vastuiden valvon-
taa ja asianmukaista hoitamista, vaikka lopullinen vastuu yrityksessä tehtävistä rat-
kaisuista säilyykin hallituksella. Tällaisiakin yrityksiä oli, joissa ei ole omaa erillistä
sisäisen tarkastuksen palvelua eikä tarkastusvaliokuntaa joissa kaikki vastuut talou-
dellisen valvonnan tilasta yrityksessä kuuluvat pelkästään hallitukselle.

Taulukko 1. Ostopalveluna hankittu sisäinen tarkastus

Ulkoistettu sisäinen tarkastus		
yritys:	liikevaihto (milj.€):	työntekijöitä:
Basware Oyj	92,65	761
Elgoteq SE	1500	10000
SRV-Yhtiöt Oyj	385	776
Uponor Oyj	734,1	3316

Näissä neljässä yrityksessä sisäinen tarkastus kattaa sisällöllisesti hyvin samanlaiset palvelut. Basware Oyj:ssä sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluvat arviointi- ja varmistuspalvelut riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan riittävydestä ja tehokkuudesta sekä sisäisten ohjeiden noudattamisesta. Lisäksi sen tehtäviin kuuluu säännöllisten sisäisten tarkastusten teko konsernin tukitoiminnoissa ja juridisesti itsenäisissä yksiköissä. Sisäistä tarkastusta täydennetään tämän lisäksi yhtiön omilla resursseilla. Raportointi tapahtuu suoraan konsernin hallitukselle ja hallinnollisesti toimitusjohtajalle. Sisäisen tarkastuksen koordinaattorina toimii talousjohtaja. Basware Oyj:llä ei ole tarkastusvaliokuntaa ja yhtiön hallitus on tällöin vastuussa tarkastusvaliokunnan tehtävistä. Hallitus siis hyväksyy sisäisen tarkastuksen vuotuisen riskiperusteisen tarkastussuunnitelman. Basware Oyj:ssä omaa toimintaa seurataan jatkuvasti tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen lisäksi asiakkaiden suorittamien auditointien avulla. Tämän lisäksi Konsernin talous- ja controllertoiminnoilla seurataan ulkopuolisen ja sisäisen talousraportoinnin oikeellisuutta ja raportointiprosessien ja valvonnan noudattamista.

Elgoteq Oyj:ssä sisäisen tarkastuksen koordinoinnista vastaa riskienhallintotoiminto. Raportointi tapahtuu hallinnollisesti talousjohtajalle, mutta tarkastukseen liittyvissä asioissa hallituksen tarkastustoiminnolle. Tarkastusvaliokunta päättää vuosittaiset sisäisen tarkastuksen painopistealueet. KPMG Oy Ab Risk Advisory Service-yksikkö vastaa yhtiön sisäisestä tarkastuksesta ja tarkastukset painottuvat tiettyjen etukäteen sovittujen prosessien toimivuuden, riittävyden ja tehokkuuden tarkastamiseen eri yksiköissä. Vuonna 2009 tarkastettiin seitsemässä eri Elgoteq Oyj:n liiketoimintafunktiota. Merkittävimmistä havainnoista tehdään yksityiskohtainen raportti tarkastuksen kohteena olleelle yksikön johtoryhmälle. Yhteenveto tarkastuksista laaditaan erikseen tarkastusvaliokunnalle.

Uponor Oyj:ssä sisäisestä tarkastuksesta vastaa Priwaterhouse Coopers Oy. Raportointi tapahtuu hallinnollisesti talousjohtajalle. Tarkastusvaliokunnasta huolimatta sisäisen tarkastuksen työjärjestyksen hyväksyy yhtiön hallitus. Yhteenveto tärkeimmistä havainnoista esitellään hallitukselle vähintään kerran vuodessa. Tehtäviensä suorittamiseksi sisäisellä tarkastuksella on rajoittamaton yhteydenpitomahdollisuus hallituksen jäseniin ja henkilöstöön sekä pääsy rajoituksetta kaikkiin Uponor Oyj:n tiloihin ja arkistoihin. Tehtävät koostuvat samoista sisäisen tarkastuksen palveluista

kuin edellisissäkin yrityksissä, mutta vain Uponorilla odotetaan sisäisen tarkastuksen tuottavan lisäarvoa.

SRV-Yhtiöt Oyj:llä sisäinen tarkastus on hoidettu myös ostopalvelun avulla. Raportointi tapahtuu tarkastusvaliokunnalle, toimitusjohtajalle ja talousjohtajalle sekä vuosittain hallitukselle.

Taulukko 2. Yritykset, joilla ei ole omaa riippumatonta sisäistä tarkastusta.

Ei omaa riippumatonta sisäistä tarkastusta		
yritys:	liikevaihto (milj.€):	työntekijöitä:
Alma Media Oyj	307,8	3000
Amer Sports Oyj	1533,4	6331
Digia Oyj	120,3	1471
Eletrobi Oyj	153,8	1600
F-Secure Oyj	125	826
Lassila & Tikanoja Oyj	582,3	1063
Raisio Oyj	375,9	593
Vaisala Oyj	231,8	1302
Oriola-KD Oyj	1569,2	4299
PKC Group Oyj	201,8	4077
Rapala VMC Oyj	234,6	2271
Salcomp Oyj	239,5	7312

Yrityksiä, joilla sisäistä tarkastusta ei ole järjestetty omaksi erilliseksi toiminnokseen oli 12 kappaletta. Yleisiä perusteluja sille, että erillistä sisäisen tarkastuksen toimintoa ei ole toistaiseksi otettu käyttöön näissä yrityksissä olivat organisaation koko ja liiketoiminnan laajuus nykyisellään sekä ammatillinen pätevyys taloushallinnon tehtävissä. Se on kiinnostavaa siitä näkökulmasta, että sisäisen tarkastuksen suosituksen mukaiset perusteet oman sisäisen tarkastuksen toiminnon perustamiseksi liikevaihdon ja henkilöstön osalta ylittyvät joissakin tapauksissa selkeästi.

Alma Media Oyj:ssä liiketoiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen on päädytty siihen ratkaisuun, että omaa erillistä sisäisen tarkastuksen toimintoa ei pidetä tarkoituksenmukaisena järjestää. Sisäiselle tarkastukselle kuuluvia tehtäviä hoitavat yrityksessä liiketoimintojen talousosaston henkilöt. Sisäisten kontrollien tarkastaminen on sisällytetty vuosittaiseen tilintarkastukseen. Yhtiöllä on tarkastusvaliokunta ja hallituksen jäsenistä kahdella on suoritettuna KTM-tutkinto (Kauppatieteiden maisterin tutkinto.)

Amer Sports Oyj:n talousosaston edustajat suorittavat säännöllisesti operatiivisia tulosanalyysseja konserniin kuuluvissa yrityksissä. Heidän tehtäviinsä kuuluu myös valvoa sisäisiä valvontaprosesseja, toimintaperiaatteiden ja määräysten noudattamista. Yhtiön ulkoisen tarkastuksen yhteydessä on huomioitu sisäisen tarkastuksen puuttuminen. Tarkastusvaliokunta ja talousosasto määrittävät yhden tai useamman teeman lakisääteisen tilintarkastuksen määräysten lisäksi. Teemoja vaihdellaan vuosittain ja niistä tehdään erilliset raportit tarkastusvaliokunnalle ja talousosastolle.

Digia Oyj ei ole toistaiseksi katsonut tarpeelliseksi perustaa omaa sisäisen tarkastuksen toimintoa. Yhtiön laki- ja taloustoimintojen tehtävät on jaettu kattamaan sisäisen tarkastuksen tehtäviä. Yhtiössä on lisäksi käytössä controller-toiminto, jonka tehtäviin kuuluu varmistaa kuukausittain raportoinnin oikeellisuus. Controller-toiminto raportoi yhtiön johdolle, hallitukselle sekä tarkastusvaliokunnalle yhtiötason sekä eri liiketoimintojen taloudellisesta kehityksestä. Riskienhallinnan yleiset periaatteet hyväksyy hallitus ja käytännön toteutuksesta ja valvonnasta vastaa konsernin taloushallinto liiketoimintaryhmien kanssa.

Electrobit Oyj on ottanut huomioon tilintarkastuksen laajuudessa ja sen vuosittaisen sisällön suunnittelussa sisäisen tarkastuksen puuttumisen. Tilintarkastus kohdennetaan tiettyihin erikseen sovittaviin painopistealueisiin eri aikoina. Yhtiöllä on erikseen nimitetty talous- ja tarkastusvaliokunta.

Lassila & Tikanoja Oyj:ssä toimivalla johdolla on oikeus käyttää tarvittaessa ulkopuolista asiantuntijaa sisäisen tarkastuksen toimintoihin, mutta omaa erillistä toimintoa sillä ei ole. Taloushallinnon yksikössä työskentelee kansainvälisen liiketoiminnan financial controller, jonka tehtäviin kuuluvat säännölliset kansainvälisten yksiköiden tilinpäätösten tarkastukset. Tarkastuksissa käytetään osittain apuna ulkoista tilintarkastusta. Yhtiön business controllereiden tehtäviin kuuluvat tarvittaessa myös tarkastusten tekeminen. Sisäisen tarkastuksen puuttuminen on huomioitu yhtiön tilintarkastuksen laajuudessa ja sisällössä. Yhtiöllä on tarkastusvaliokunta.

Raisio Oyj:n konsernissa on katsottu sisäisen tarkastuksen toimintojen kuuluvan konsernin taloushallinnon ja liiketoimintojen controller-toiminnolle. Controller-toiminto raportoi konsernin talousjohtajalle sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan liittyvistä

tarkastuksista. Hallitukselle näiden toimintojen raportointi tehdään kuukausittain talousraporttien yhteydessä. Järjestelmien ja tiedonsiirtoprosessien arvioinnissa yhtiö on käyttänyt ulkopuolista auditointia. Yhtiöllä ei ole erillistä tarkastusvaliokuntaa nimitettynä.

Vaisala Oyj:llä ei ole varsinaista sisäisen tarkastuksen toimintoa. Sisäiselle tarkastukselle kuuluvia tehtäviä hoidetaan yhtiön toimintaprosesseihin sisältyvillä kontrol-litoimilla. Tarvittaessa yhtiön tilintarkastukselle annetaan toimeksiantoja, jolloin tehtäviin kuuluu tutkia ja arvioida organisaation hallinnoinnin asianmukaisuutta ja tehokkuutta, sisäisen valvonnan järjestelmää, riskienhallintaprosessia ja suoritusten laatua organisaatioiden tavoitteiden toteutumiseksi. Yhtiön hallitus hoitaa tarkastusvaliokunnalle kuuluvia tehtäviä, eikä yhtiö ole nimennyt valiokuntia.

Oriola-KD Oyj:n sisäisen tarkastuksen toimintoja hoitaa yhtiön tilintarkastusyhteisö. Yhtiön tarkastusvaliokunta antaa erillisiä tarkastustoimeksiantoja ulkoiselle tarkastukselle tarkastussuunnitelman mukaisesti.

PKC-Group Oyj:ssa on tilintarkastuksen laajuutta suunniteltaessa otettu huomioon sisäisen tarkastuksen puuttuminen. Tarkastusvaliokunnan jäsenistä vähintään yhdellä pitää olla asiantuntemusta erityisesti laskentatoimen, kirjanpidon tai tarkastuksen alalta. Tätä vaaditaan, koska tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuuluu arvioida yhtiön taloudellista raportointia ja valvontaa koskevia asioita.

Rapala VMC Oyj:llä ei ole tarkastusvaliokuntaa. Sen hallituksen seitsemästä jäsenestä kolmelta vaaditaan riittävää talouden asiantuntemusta. Konzernissa ei ole katsottu tarpeelliseksi perustaa sisäisen tarkastuksen toimintoja organisaation koon ja liiketoiminnan laajuuden vuoksi. Konzernin johto tekee ajoittain kohdennettuja sisäisiä erityistarkastuksia käyttäen tarvittaessa apunaan ulkopuolisia palveluita. Vuonna 2009 on tehty yksi tarkastus, ja vuonna 2008 tarkastuksia tehtiin kolme kappaletta.

Salcomp Oyj:n hallitus arvioi vuosittain, onko sisäisen tarkastuksen järjestelmälle tarvetta. Suomessa sisäinen tarkastus ei ole pakollinen. Salcomp Oyj:llä on käytössään ulkopuoliselta palveluntarjoajalta sisäisen tarkastuksen toiminnot niissä maissa, joissa tarkastus perustuu lainsäädäntöön. Yhtiön johdossa seurataan liiketoimintoja

kuukausittaisten talousraporttien avulla. Valvontaa kohdistetaan lisäksi erityistä seurantaan vaativiin jo toteutuneisiin ja potentiaalisiin riskialueisiin. Yhtiöllä on maakoh-
taiset controller-toiminnot ja maajohtajat, joiden tehtäviin kuuluu vastata maakoh-
taisten raporttien tietosisällöstä ja sen oikeellisuudesta.

Taulukko 3. Yritykset, joilla oma sisäinen tarkastus

yritykset joilla oma sisäinen tarkastus		
yritykset:	liikevaihto (milj.€):	työntekijät:
Aldata Solution Oyj	8684	538
Ahlsröm Oyj	1596,1	5841
Aspo Oyj	326,4	717
Atria Oyj	1316	6114
Cargotec Oyj	2581	9606
Comptel Oyj	74,9	587
Componenta Oyj	299	3798
Cramo Oyj	466,7	2018
Elisa Oyj	1485	3017
Etteplan Oyj	98,7	1544
Finnlines Oyj	494,4	2234
Fiskars Oyj	662,9	3623
HK Scan Oyj	2294,6	7095
Huhtamäki Oyj	2038	12900
Kemira Oyj	2500	8493
Kesko Oyj	8447	22200
Kone Oyj	4744	33988
Konecranes Oyj	1671	9782
Lemminkäinen Oyj	1964	8626
Lännen Tehtaat Oyj	266	675
M-Real Oyj	2432	4903
Nokian renkaat Oyj	798,5	3292
Orion Oyj	771	3147
Outokumpu Oyj	2611	7606
Outotec Oyj	877,7	3128
Vacon Oyj	272	1228
Pöyry Oyj	673,5	7052
Teleste Oyj	141,7	1260
Ramirent Oyj	502,5	3021
Rautaruukki Oyj	3851	14954
Finnair Oyj	1873	8797
Metso Oyj	5016	27166
Neste Oil Oyj	9636	5029
Sanoma Oyj	2767,9	16723
Nokia Oyj	40984	123553
Wärtsilä Oyj	5260	18541
Stockmann Oyj	1698,5	14656
UPM Oyj	7719	10682
Tieto Oyj	1706,3	16663
YIT Oyj	3452	23500

Sisäinen tarkastus on järjestetty 40 yrityksessä yrityksen omana riippumattomana toimintona yhtiön hallituksen alaisuuteen. Riippumattomuus on perusedellytys sille, että sisäisen tarkastuksen tehtävät voivat toteutua niille asetettujen sääntöjen ja standardien mukaisesti sekä tuottaa lisäarvoa yrityksen tarkastustoiminnolle. Sisäisen tarkastuksen toimenkuvaan kuuluvat näissä yrityksissä hyvin laajasti eri sisäisen tarkastuksen tehtävät. Koska yrityksiä on 40 kappaletta, en käy tekstimuodossa läpi kaikkia yrityksiä erikseen. Esimerkkinä sisäisen tarkastuksen sisällöstä käyn läpi, vain muutaman liikevaihdoltaan suurimman ja pienimmän yhtiön sisäistä tarkastusta.

Aldata Solution Oyj:n sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu kaikkien konsernin yksiköiden toimintojen valvominen. Ensisijaisesti sisäinen tarkastus on kohdistettu kaikkiin toiminnan luotettavuuden kannalta keskeisimpiin toimintoihin. Sisäinen tarkastus arvioi toimintojen tehokkuutta ja taloudellisen raportoinnin oikeellisuutta sekä lainmukaisuutta. Lisäksi sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluvat sisäisten valvontajärjestelmien ja riskinhallintatoimien lainmukaisuus ja tarkoituksenmukaisuus, resurssien tehokkuus ja taloudellisuus sekä johtamisen ja päätöksenteon luotettavuus siihen käytettävän tiedon osalta. Sisäisen tarkastuksen tavoitteena on edistää yhtiön riskienhallintaa eri toiminnoissa.

Cargotec Oyj:n sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu tärkeimpien tytäryritysten ja liiketoimintayksiköiden säännöllinen tarkastaminen. Tarkastuskäynneillä keskitytään erityisesti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuuteen sekä toimintaperiaatteiden ja ohjeiden noudattamiseen. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu lisäksi arvioida taloudellisia prosesseja ja niiden valvontaperiaatteiden noudattamista. Sisäinen tarkastus raportoi havainnoistaan hallituksen tarkastusvaliokunnalle ja hallinnollisesti toimitusjohtajalle.

Kesko Oyj:n sisäinen tarkastus on järjestetty pörssiyrityöltä edellytetyllä tavalla siten, että se toimii konsernista riippumattomana arviointi- ja varmistuspalveluna. Sen tehtäviin kuuluu selvittää ja todentaa järjestelmällisesti Keskon riskienhallinnan, valvonnan sekä johtamisen tehokkuutta. Organisaatiota ja sen johtoa tuetaan tavoitteiden saavuttamiseksi ja varmistamiseksi. Sisäinen tarkastus toimii Keskon pääjohtajan ja tarkistusvaliokunnan alaisuudessa.

Raportti tehdään pääjohtajan ja tarkastusvaliokunnan lisäksi tilintarkastajille ja raportoinnin kohteena olevan toiminnon johdolle. Sisäinen tarkastus tekee yhteistyötä konsernin riskienhallinnan kanssa ja osallistuu sen toimintaan. Sisäinen tarkastus on organisoitu konserni- ja IT-tarkastukseen sekä ulkomaantarkastukseen, ja näiden toimintojen parissa työskentelee 10 henkeä. Pääjohtaja ja tarkastusvaliokunta hyväksyvät sisäisen tarkastuksen vuosiohjelman. Vuosiohjelmaa voidaan muuttaa riskiperusteisesti kesken vuotta. Sisäisen tarkastuksen pääpainopisteet ovat olleet tietoturvassa ja IT-tarkastuksissa. Tarkastusvaliokunta hyväksyy vuosittain sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen.

Toimintaohjeessa on sovittu sisäisen tarkastuksen käytössä olevista resursseista sen ammattitaidon ylläpitämiseksi ja lisäarvon tuottamiseksi. Ammattitaitoa pidetään yllä kouluttamalla sisäisiä tarkastajia ulkoisesti ja sisäisesti järjestetyillä koulutuksilla. Tarkastustoiminnan kattavuutta ja asiantuntemusta varmistetaan säännöllisellä yhteydenpidolla ja tiedonvaihdolla konsernin muiden varmistustoimintojen ja tilintarkastajien kanssa.

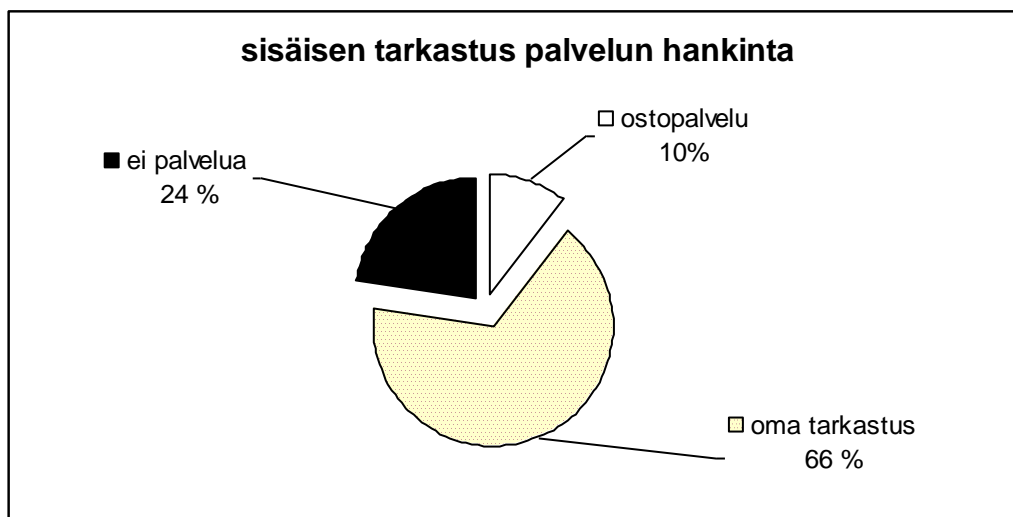
Neste Oil Oyj:n sisäisessä tarkastuksessa noudatetaan sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja ja eettisiä sääntöjä. Sisäinen tarkastus toimii omana itsenäisenä yksikkönään ja raportoi toimistaan hallituksen tarkastusvaliokunnalle. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu lisäarvoa tuottava riippumaton ja puolueeton tarkastus ja konsultointi. Tytäryhtiöiden, muiden yksiköiden ja jalostamoiden toimintojen säännöllinen tarkastaminen sekä riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan ja hallinnoinnin prosessien arviointi ja kehittäminen kuuluvat sisäisen tarkastuksen tehtäviin. Sisäiselle tarkastukselle voi sisältyä myös muita erityistehtäviä johdon tai tarkastusvaliokunnan pyynnöstä.

Yhtiön tavoitteena on erityisesti ehkäistä ja estää väärinkäytösten syntyminen yhtiön sisällä ja ulkoa tulevien riskien osalta. Yhtiössä on laadittu säännöt väärinkäytösten ehkäisemiseksi. Säännökset koskevat yhtiön omaisuutta, järjestelmiä ja asemaan kohdistuvaa väärinkäyttöä. Tämän lisäksi yhtiössä on määritetty eettiset säännöt, joita jokaisen Neste Oil Oyj:ssä työskentelevän edellytetään noudattavan. Työntekijöille on järjestetty työkalu, joka mahdollistaa nimettömänä tehtävän väärinkäytösepäilyn ilmoittamisen. Ilmoitukset arvioidaan ja käsitellään sisäisen tarkastuksen toimesta.

Aspo Oyj on edellisiä yhtiöitä pienempi, mutta sillä on silti hyvin kattava sisäisen tarkastuksen toiminto. Aspo Oyj:ssä hallitus vastaa tarkastusvaliokunnan tehtävistä ja raportointi tehdään hallitukselle ja toimitusjohtajalle. Sisäisen tarkastuksen toiminto on konsernin talousjohtajan alaisuudessa. Sisäinen tarkastus on organisoitu konsernin kokoa vastaavaksi, ja sillä on oikeus hankkia tarvittaessa ulkoisia ostopalveluja tilapäisten lisäresurssien tai erityisosaamista vaativien tarkastusten tekemiseksi. Sisäisellä tarkastuksella on asetettu tavoitteeksi suorittaa kaksi tai kolme riskilähtöistä tarkastusta vuositason tasolla. Tarkastukset perustuvat riskien arviointiin liiketoimintayksiköissä. Tarkastuksen arvioinnin ja varmistuksen kohteena ovat taloudellisen ja toiminnallisen raportoinnin luotettavuus, toimintojen tuloksellisuus ja tehokkuus, lainmukaisuus ja konsernin varojen turvaaminen.

Comptel Oyj:n sisäinen tarkastus toteutetaan etukäteen valituilla paikkakunnilla ennalta laaditun suunnitelman mukaisesti. Sisäistä tarkastusta suoritetaan pääsääntöisesti oman henkilökunnan toimesta, mutta tarvittaessa käytetään myös ulkopuolisia palveluita. Sisäisen tarkastuksen tehtäviin kuuluu tarkastuskohteen hallinnon arviointi, liiketoimintojen ja taloudellisten prosessien arvioiminen ja varmistaminen. Lisäksi tarkastuksilla halutaan varmistua siitä, että tarvittavat viranomaisluvut ja velvoitteet on hoidettu. Raportointi tapahtuu yhtiön tarkastusvaliokunnalle.

Seuraavalla sivulla oleva kuvio kuvaa vielä prosenttiosuuksia sisäisen tarkastuksen järjestämisestä pörssiyrityksissä. Ostopalveluna hankittua sisäistä tarkastusta käytettiin 10 %:ssa yrityksistä, ja tämä määrä on kasvussa, sillä muutamien yritysten vuosikertomuksissa mainittiin, että yritykset ovat hankkimassa tai siirtämässä sisäisen tarkastuksen palveluja ulkoisille palveluntarjoajille lähitulevaisuudessa. Muutamassa yrityksessä käytetään oman sisäisen tarkastuksen lisäksi myös ostopalvelua. Oma riippumaton sisäisen tarkastuksen yksikkö on käytössä 40 yrityksellä, ja 12 yrityksellä ei ole ollenkaan sisäistä tarkastusta.



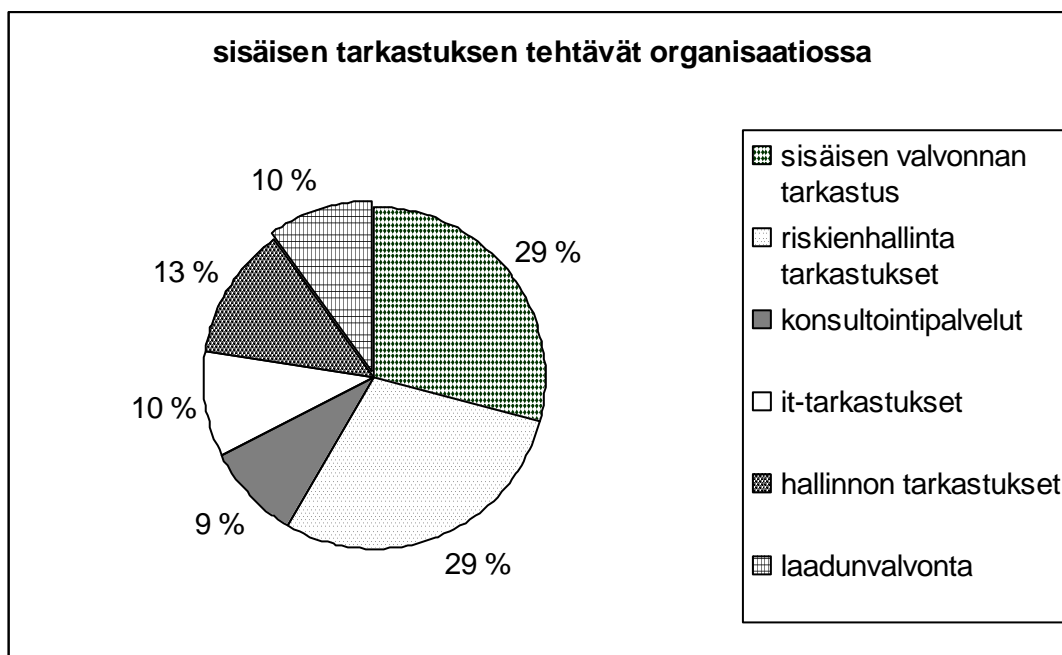
Kuvio 3. Sisäisen tarkastus palvelun hankinta kohdeyrityksissä

Tavoitteiden täyttyminen lisäarvon osalta ei tietenkään voi täytyä yrityksissä, joissa ei ole järjestetty sisäistä tarkastusta tai joissa sen puuttuminen on otettu huomioon tilintarkastuksen laajuudessa. Se johtuu siitä, että lisäarvoa voidaan saavuttaa vain kun organisaatioissa on ulkoisena palveluna hankittu sisäinen tarkastus tai riippumattomasti omaan organisaatioon perustettu sisäinen tarkastus. Varsinaista lisäarvoa organisaatiolle tuotetaan yrityksissä, jotka noudattavat sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja. (Kivelä 2011, (2) 38–39) Väite perustuu siihen, että ainoastaan tällaisissa yrityksissä toiminto on perustettu riippumattomasti, tiedonsaanti on turvattu ja taattu kaikille organisaatioissa työskenteleville henkilöille ja hallituksen jäsenille. Lisäksi tällaisissa organisaatioissa sisäisellä tarkastuksella on mahdollisuus hankkia lisäkoulutusta ja lisäresursseja tarvittaessa. Lisäarvon toteutumisen kannalta tärkeitä tekijöitä on myös sisäisen tarkastuksen käytössä olevien menetelmien ja välineiden kehittäminen tarpeita vastaaviksi. Tällaisissa organisaatioissa sisäisen tarkastuksen johtajan valitsee hallitus, mutta tarkastuksen johtaja voi itse valita hyvän organisaatiokulttuurin noudattamisen vuoksi omat alaisensa.

Tässä tutkimuksessa tällaisia lisäarvoa tuottavia organisaatioita palvelun hankinnan ja järjestämisen perusteella oli yhteensä 36, kun taas 8 yritystä ilmoitti, että he eivät noudata kansainvälisiä sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja. Muutamit yritykset ilmoittivat vuosikertomuksessaan sisäisen tarkastuksen tuottavan lisäarvoa ja perusteita tälle väitteelle. Organisaatiolta sisäisen tarkastuksen lisäarvon odotukset voivat siis täytyä, kun tarkastus on asianmukaisesti järjestetty ja sisäisellä tarkastuksella on

mahdollisuus kouluttautua ja hankkia lisäresursseja tarvittaessa. Lisäksi sisäiselle tarkastukselle on taattava rajoittamaton pääsy kaikkiin arkistoihin ja mahdollisuus saada tietoa keneltä tahansa organisaatiossa työskentelevältä niin halutessaan.

Millaisia tehtäviä organisaatiot olivat asettaneet sisäiselle tarkastukselle, selviää alla olevasta kuviosta, johon on kerätty yritysten sisäisen tarkastuksen suorittamat tehtävät organisaatioissa. Tehtäviin kuului pääsääntöisesti riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan tarkastukset, mutta myös hallinnon tarkastamista, konsultointia, it-tarkastuksia ja laadunvalvontaa. Sisäisen valvonnan tarkastaminen ja riskienhallintaan kohdistuvat tarkastukset olivat yleisimpiä sisäisen tarkastuksen tehtäviä organisaatioissa. Hallinnon tarkastaminen kuului seuraavaksi yleisimpään toimeksiantoon 13 % osuudella. Laadunvalvontaa ja it-tarkastuksia tehtiin 10 % sisäisen tarkastuksen toimeksiannoista. Organisaatioista 9 % käytti konsultointipalveluita.

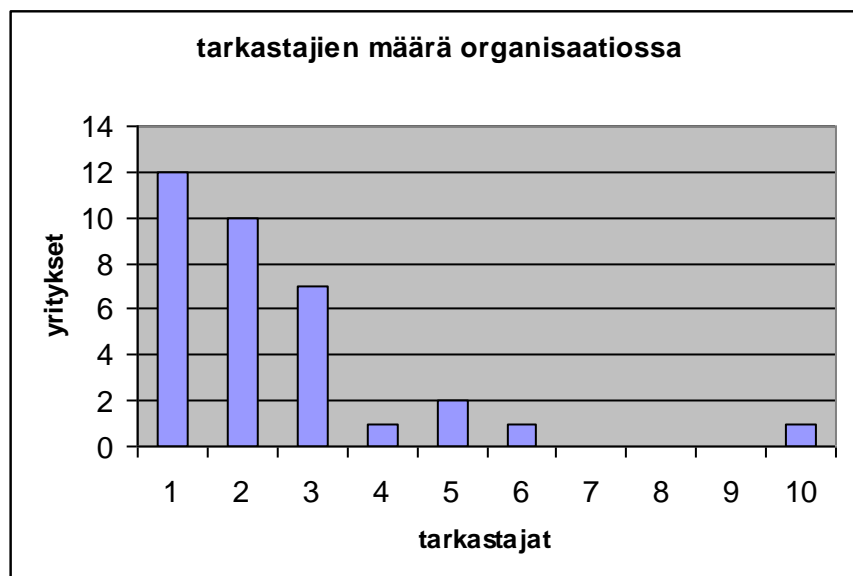


Kuvio 4. Sisäisen tarkastuksen tehtävien jakautuminen organisaatioissa

6.2 Kyselyn tulokset

Kuten useista aikaisemmista tutkimuksista on käynyt ilmi, suomalaisten yhtiöiden sisäisen tarkastuksen henkilöstön määrä on hyvin pieni. Tämä tutkimus ei tuota poikkeusta siinä. Vastanneiden yritysten kesken ylivoimaisesti suurin sisäisen tarkastuk-

sen yksikkö oli Kesko Oyj:llä, jolla sisäistä tarkastusta hoitaa 10 tarkastajaa ja heistä kuudella on suoritettuna CIA-tutkinto (sertifioitu Sisäiset tarkastajat ry:n järjestämä ammattitutkinto). Muilla tutkimukseen vastanneilla yrityksillä sisäistä tarkastusta suorittaa 1-5 tarkastajaa. Keskiarvoksi saadaan 2,37 tarkastajaa per yritys.



Kuvio 5.. Tarkastus toiminnoissa työskentelevien tarkastajien lukumäärä yrityksissä

Sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnon suorittaneita tarkastajia on kyselyyn vastanneiden 35 yrityksen tarkastajista kymmenen. Luku on tämän tutkimuksen osalta melko korkea, koska valtakunnan tasolla tuo luku on hyvin pieni. Sisäisen ammattitutkinnon suorittaneita tarkastajia on Suomessa yhteensä 150 henkilöä. Luku selviää Sisäiset tarkastajat ry:n ylläpitämästä ammattitutkinnon suorittaneiden tarkastajien rekisteristä. Se ei kuitenkaan tarkoita, että sisäistä tarkastusta suorittaisi organisaatioissa epäpätevä ammattikunta, sillä monissa organisaatioissa taluspäälliköt ovat KTM-tutkinnon (Kauppatieteiden maisterin tutkinnon) suorittaneita tai KHT-tutkinnon (Kauppatieteiden tohtorin tutkinnon) suorittaneita. Valtaosa kyselyyn osallistuneista organisaatioista kertoi sisäisillä tarkastajilla olevan suoritettuna sama tutkinto.

Ulkopuolinen laadunvarmistus tulisi suorittaa kansainvälisten ammattistandardien ja suositusten mukaan viiden vuoden välein ja tarvittaessa useamminkin. Organisaatiot eivät voi kertoa noudattavansa sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja ilman, että ulkopuolisesta laadunvarmistuksesta on myös huolehdittu. Kyselyyn

vastanneissa yrityksissä ainoastaan seitsemän kertoi, että ulkopuolinen laadunvarmistus on tehty. Kolmella kyselyyn vastanneista yrityksistä ulkopuolinen laadunvarmistus on suunnitteilla ensi vuonna ja kuudella on laadunvarmistus tulossa kolmen vuoden sisällä. Vain kahdeksan yritystä myönsi suoraan, että heillä ei laadunvarmistusta ole tehty ja että he eivät myöskään kerro vuosikertomuksessa noudattavansa sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja. Kymmenessä organisaatiossa sisäinen tarkastus on vasta perustettu, eikä laadunvarmistusta ole vielä suunnitteilla, mutta ne kertovat noudattavansa sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja. Kahdessa kyselyyn vastanneessa organisaatiossa tehdään joka kolmas vuosi ulkopuolinen laadunvalvonnan tarkastus. Tutkielmassa rajatuista organisaatioista 27 kertoo vuosikertomuksessaan noudattavansa sisäisen tarkastuksen kansainvälisiä ammattistandardeja, mutta vuosikertomuksista ei selviä, onko ulkopuolinen laadunvarmistus tehty tai milloin se on suunnitteilla. Vuosikertomuksesta ei myöskään selviä, kuinka tuore tai vanha organisaation sisäisen tarkastuksen yksikkö on.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Suomessa toimivien pörssiyritysten sisäisen tarkastuksen yksikköjä voidaan pitää melko pieninä, mutta tehokkaina. Tehokkuus ilmenee siitä, että jos suosituksena on perustaa oma sisäisen tarkastuksen yksikkö organisaation sen liikevaihdon ylittäessä 100 miljoonaa euroa ja henkilökunnan ylittäessä 500 työntekijän rajan, niin edes sadan miljoonan euron liikevaihdon ja tuhannen työntekijän organisaatioissa ei välttämättä ole kuin alle kolme sisäistä tarkastajaa.

Sisäisen tarkastuksen sertifioidun ammattitutkinnon CIA:n suorittaneita sisäisiä tarkastajia on Suomessa varsin vähän ja hyvin harvassa organisaatiossa. Tarkastajat ovat kuitenkin päteviä, sillä useimmilla tarkastajilla on suoritettuna ylempi kauppätieteen tutkinto. Kysyntä on kasvavaa organisaatioiden liiketoimintojen monimutkaistumisen ja laajentumisen vuoksi. Voidaan todeta, että töitä löytyy varmasti pätevälle sisäiselle tarkastajalle ja että tutkinnon suorittaminen on kannattavaa jo senkin takia, että sisäisiä tarkastajia on niin vähän.

Ulkopuoliseen laaduntarkkailuun ja siihen liittyviin säädöksiin voisi tulevaisuudessa esittää tiukennuksia, jotta organisaatioiden intressiryhmillekin kävisi vuosikertomusraportista ilmi, kuinka vanha sisäisen tarkastuksen yksikkö on ja millaiset sen palvelut organisaatiolle ovat. Se helpottaisi ulkopuolisten seuraamista siitä, noudatetaanko organisaatioissa todella kansainvälisiä sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja.

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien ja eettisten sääntöjen mukaisten vaatimusten ja lisäarvon tuottaminen organisaatiolle toteutuu hyvin. Sisäinen tarkastus on muodostettu omaksi toiminnokseen 44 yrityksessä. Näissä yrityksissä sisäinen tarkastus toimii riippumattomasti ja sen tiedonsaanti yhtiöiden eri yksiköiden ja tarkastusvaliokuntien sekä hallitusten välillä on mahdollistettu. Se mahdollistaa sisäisen tarkastuksen tehtävien hoitamisen ja suorittamisen asiaan kuuluvalla ammattitaidolla ja pätevyydellä. Monissa yrityksissä sisäisellä tarkastuksella on mahdollisuus hankkia lisäresursseja tehtävien suorittamiseksi, ja sitä kautta voidaan myös turvata sisäisestä tarkastuksesta tuotettavaa lisäarvoa organisaation toiminnalle. Osa yrityksistä myös järjesti koulutuksia sisäisen tarkastuksen yrityksille ja kannusti ulkopuoliseen koulutukseen ammattitaidon kasvattamiseksi.

Muutamissa yrityksissä sisäisiä tarkastajia koulutettiin ja kannustettiin pätevoitymään ja hankkimaan alan erityistutkinto sekä järjestettiin lisäkoulutusta. Toimintasuosituksena tämän tutkimuksen perusteella pörssiyhtiöissä pitäisi kannustaa ja panna rahallisesti talousosaston henkilöstöä hankkimaan Sisäiset tarkastajat ry:n järjestämä alan ammattitutkinto. Monissa yrityksissä oli otettu huomioon sisäisen tarkastuksen puuttuminen tilintarkastuksen laajuudessa, mutta jos yrityksen omalla talousosastolla olisi pätevoitynyt sisäinen tarkastaja, kustannukset muodostuisivat pidemmällä aikavälillä varmasti halvemmiksi ja ongelmat järjestelmissä ehdittäisiin ja voitaisiin havaita aikaisemmin. Laadunvalvonnasta ei pörssiyhtiöiden sijoittajille suunnatussa informaatiossa ollut julkisesti saatavilla olevaa tietoa. Monien yritysten toimintakertomuksissa mainittiin yritysten noudattavan kansainvälisiä sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja, kuitenkin laadunvalvonnan järjestämisen osalta sitä ei ollut saatavissa. Toimintakertomuksessa vaadittavien tietojen joukossa sisäisen tarkastuksen kohdalla pitäisi olla maininta laadunvalvonnan järjestämisen noudattamisesta ja sen suorittamisesta organisaatioissa. Sijoittajien näkökulmasta se varmasti myös lisäisi yrityksestä saatavaa luotettavaa kuvaa ja positiivista imagoa.

Mahdollisena jatkotutkimuksen aiheena voisi olla tutkimus tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien näkemyksistä CIA-tutkinnon hyödyllisyydestä ja pakollisuudesta taloushallinnon tehtävissä ja siitä, voiko tehtävissä onnistua ilman alan ammattitutkintoa.

LÄHTEET

Corporate Governance A Practicall Guide for Accountants Catherine Turner Elsevier 2009

Corporate Governance A Practicall Guide to the Legal Frameworks and International Codes of Practice Alan Carder Kogan Page 2008

Corporate covernance Suomessa Ilona Halla, Raija Häätinen, Anneli Grönfors-Kallio, Saara Malm, Timo Kaisanlahti, Lisbet Kontula, Helje Väisänen KPMG. Edita 2003.

Heikkala, J. 2010. Sisäisen tarkastuksen raportointi – arvio sisäisen valvonnan riittävydestä. Tilintarkastus 46 (1), 48–49.

Heikkilä, T. 2001. Tilastollinen tutkimus. Edita. Helsinki

Hietalahti, V. 2009. Sisäinen tarkastus on näköalapaikka yhtiöön. Tilintarkastus-Revision 36 (3), 38–39.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2004. Tutki ja kirjoita. 10. p. Helsinki: Tammi.

Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M., Vehmas, K. 2006. Sisäinen tarkastus. Tietosanoma Oy.

Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M., Vehmas, K. 2010. Sisäinen tarkastus. Tietosanoma Oy.

Horsmaheimo, P., Steiner, Maj-Lis. 2008. Tilintarkastus – asiakkaan opas.WSOY.

Jokipii, A., Hautala, T. 2009. Sisäisen tarkastajan profiili skeptinen, kriittinen ja omaperäinen. Tilintarkastus-Revision 50 (2), 51.

Kannisto, M. 2010. Sisäinen tarkastus johdon strategiseksi työkaluksi. Tilintarkastus-Revision 24, (4), 26–27.

Kannisto, M. 2010. Mihin sisäistä tarkastusta tarvitaan? Tilintarkastus 38 (2), 40–41.

Koivu, E. 2007. Johtamis- ja hallintotavan tarkastaminen. Tilintarkastus-Revision 16 (3), 17–23.

Koivu, E. 2008. Ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen ammattitutkinnot. Tilintarkastus-Revision 58 (2), 58–59.

Koivu, E. 2008. Sisäisen tarkastuksen laatutaso vaatii todellista sitoutumista. Tilintarkastus-Revision 8 (3), 9-15.

Lindholm, B. 2008. Sisäinen tarkastus- kehittyvä tulevaisuuden ammatti. Tilintarkastus-Revision 4 (2), 5.

Pirkanen, E. 2008. Mikä on sisäisen tarkastuksen rooli taloudellisen raportointiprosessin arvioinnissa? Tilintarkastus-Revision 76 (1), 78–81.

Riistama, V. 2006. Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? – Osa 3: Tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen yhteistyö. Tilintarkastus-Revision (2), 53.

Tilintarkastusalan suositukset 2006. Helsinki: Kht-Media

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2003. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 1.-2. p. Helsinki: Tammi.

Tuononen, T. 2009. Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma valtionhallinnossa. Tilintarkastus-Revision 36 (1), 37–38.

Tähti, H. 2006. Tilintarkastus-Revision (2), 80–82.

Uusitalo, H. 1998. Tiede, tutkimus ja tutkielma: Johdatus tutkielman maailmaan. Juva: WSOY – kirjapainoyksikkö.

Vouti, H. 2008. Varoitusmerkit tilintarkastajan apuna väärinkäytösten havaitsemisessa. Tilintarkastus-Revision (4), 23–26.

Kivelä, T. 2011. Maailma muuttuu – samoin sisäinen tarkastus. Tilintarkastus (2) 2011, 38-39.

<http://www.theiia.fi>

<http://www.finlex.fi/osakeyhtiölaki>

http://www.basware.fi/miksi_basware/sijoittajat/hallinnointi/sisainen-tarkastus

www.elgoteq.fi/fi/sis%C3%A4inen_tarkastustoiminto

http://investors.uponor.com/linked/fi/vskt/Uponor_vsk09FI_FINAL.pdf

http://www.srv.fi/sijoittajat/johto_ja_hallinto/sisainen_tarkastus

http://www.almamedia.fi/sisainen_tarkastus

http://ir2.flife.de/data/amersports/igb/index.php?bericht_id=1000022&anzahl=137&lang=FIN

[http://www.digia.com/C2256FEF0043E9C1/0/405002247/\\$file/Digia_selvitys_hallinto-ja_ohjausjarjestelmasta.pdf#page=6](http://www.digia.com/C2256FEF0043E9C1/0/405002247/$file/Digia_selvitys_hallinto-ja_ohjausjarjestelmasta.pdf#page=6)

<http://www.electrobit.com/file.php?fid=1762>

www.lassila-

[ti-](http://www.lassila-)

[kanoja.com/sijoittajat/hallinnointi/sisainen_valvonta_ja_tarkastus/Sivut/Default.asp](http://www.lassila.com/sijoittajat/hallinnointi/sisainen_valvonta_ja_tarkastus/Sivut/Default.asp)

<http://raisio.smartpage.fi/fi/vuosikertomus09/>

<http://www.vaisala.fi/sijoittajat/sisainenv Alvonta.html>

<http://www.oriola-kd.com/sisainen-tarkastus>

<http://www.pkcgroup.com/index.php?821>

http://www.rapalaworld.com/images/SELVITYS_HALLINTO_JA_OHJAUSJARJESTELMASTA_31_12_2009.pdf

<http://www.salcomp.com/suomeksi/sijoittajat/hallinnointi.fi>

www.aldata-solution.com/investors/fin/corporate_governance/risk_management.html

[http://www.cargotec.com/cms/cargocms20.nsf/Documents/F8CEBAE766ED6F6EC2256FEC0036A75D/\\$File/843-Cargotec_Selvitys_hallinto-ja_ohjausjarjestelmasta_2010.pdf](http://www.cargotec.com/cms/cargocms20.nsf/Documents/F8CEBAE766ED6F6EC2256FEC0036A75D/$File/843-Cargotec_Selvitys_hallinto-ja_ohjausjarjestelmasta_2010.pdf)

<http://www.kesko.fi/fi/Sijoittajat/Hallinnointiperiaatteet/Riskienhallinta-ja-valvonta/Sisainen-tarkastus/>

<http://www.nesteoil.fi/default.asp?path=35,52,107,395,3042>

http://www.leipurin.com/files/attachments/aspo/sijoittajat/talous/tilinpaatokset/corporate_governance_statement_f.pdf

<http://www.comptel.fi/Suomeksi/Sijoittajat/Hallinnointi/Hallinnointiperiaatteet/#valvonta>

KYSELYLOMAKE

Hei!

Olen Satakunnan ammattikorkeakoulun liiketalouden opiskelija ja teen opinnäytetyötä sisäisestä tarkastuksesta.

Vuosikertomuksestanne jo löysinkin suurimman osan tarvittavia tietoja, mutta olisin kaivannut tietoa siitä, kuinka monta henkilöä teillä työskentelee sisäisen tarkastuksen yksikössä?

Kuinka moni heistä on suorittanut sisäiset tarkastajat ry:n järjestämän CIA- koulutuksen?

Kuinka usein sisäisen tarkastuksen ulkoinen laadunvalvonnan tarkastus suoritetaan?

Jos mahdollista, toivoisin saavani vastauksenne 10.12.2010 mennessä!

Mikäli haluatte, ettei yrityksenne nimeä tulla käyttämään näiden tietojen osalta opinnäytteessä, mainitkaa siitä vastauksessanne.

Kiitos ajastanne!

Terveisin Satu Pietilä
Satakunnan ammattikorkeakoulu/ liiketalous Rauma

Yritykset, jotka olivat mukana tutkimuksessa

Ahlström Oyj

Aldata solution Oyj

Alma media Oyj

Amer sports Oyj

Aspo Oyj

Atria Oyj

Basware Oyj

Cargotec Oyj

Componenta Oyj

Compte Oyj

Cramo Oyj

Digia Oyj

Elcoteq Oyj

Electrobi Oyj

Elisa Oyj

Etteplan Oyj

F-secure Oyj

Finnlines Oyj

Fiskars Oyj

Hk-scan Oyj

Huhtamäki Oyj

Kemira Oyj

Kesko Oyj

Kone Oyj

Konecranes Oyj

Lassila & Tikanoja Oyj

Lemminkäinen Oyj

Lännen tehtaat Oyj

M-real Oyj

Nokian renkaat Oyj

Vaisala Oyj

Yritykset, jotka olivat mukana tutkimuksessa

Oriola KD Oyj

Orion Oyj

Outokumpu Oyj

Outotec Oyj

PKC Group Oyj

Vacon Oyj

Pöyry Oyj

Teleste Oyj

Ramirent Oyj

Rapala VMC Oyj

Rautaruukki Oyj

SRV-Yhtiöt Oyj

Salcomp Oyj

Finnair Oyj

Fortum Oyj

Raisio Oyj

Metso Oyj

Sanoma Oyj

Nokia Oyj

Wärtsilä Oyj

Stocmann Oyj

Upm Oyj

Uponor Oyj

Tieto Oyj

YIT