



SAVONIA

OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALOUDEN JA HALLINNON ALA

SISÄINEN VALVONTA MYYNTIPROSESSISSA TYTÄRYHTIÖN KAUTTA

Case Yritys X

TEKIJÄT: Minttu Tuovinen
Susanna Översti

| | | | |
|--|-----------|--------------------|------|
| Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala | | | |
| Koulutusohjelma/Tutkinto-ohjelma Liiketalouden koulutusohjelma | | | |
| Työn tekijä(t) Minttu Tuovinen ja Susanna Översti | | | |
| Työn nimi Sisäinen valvonta myyntiprosessissa tytäryhtiön kautta | | | |
| Päiväys | 11.5.2020 | Sivumäärä/Liitteet | 30/1 |
| Ohjaaja(t) Pentti Hiltunen | | | |
| Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t) Yritys X | | | |
| <p>Tiivistelmä</p> <p>Opinnäytetyön toimeksiantajana toimi suomalainen teknologiateollisuuden alalla toimiva pk-yritys, jolla on myyntiorganisaatioina toimivia tytäryhtiöitä kolmella eri mantereella. Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, millaisia COSO-mallin mukaisia sisäisen valvonnan kontrollitoimenpiteitä yrityksellä on käytössään myyntiprosessissa yhden tytäryhtiön kautta loppuasiakkaalle. Tavoitteena oli myös antaa yritykselle COSO-mallin mukaisia kehitysehdotuksia sisäisen valvonnan toteuttamiseen edellä mainitussa myyntiprosessissa.</p> <p>Opinnäytetyö toteutettiin case-tutkimuksena. Tutkimusaineistoa kerättiin haastatteleamalla yrityksen talouspäällikköä ja havainnoimalla hänen kanssaan käytyjä keskusteluja. Haastattelu toteutettiin teemahaastatteluna asiantuntijanäkökulmasta. Tutkimusaineistona käytettiin myös toimeksiantajan kanssa käytyjä sähköpostikeskusteluja sekä yritykseltä saatua prosessikaaviota myyntiprosessista. Teorian opinnäytetyössä käytettiin sisäistä valvontaa ja sen COSO-mallia.</p> <p>Tutkimuksessa kerättyjen aineistojen pohjalta havaittiin, että yritys on kattavasti ottanut huomioon myyntiprosessin eri vaiheisiin liittyviä riskejä ja yritys on pyrkinyt osallistumaan tytäryhtiön toimintaan myyntiprosessin jokaisessa vaiheessa. Tutkimuksessa esille tulleiden tulosten pohjalta toimeksiantajalle esitettiin kehitysehdotuksia niihin kohteisiin, joissa havaittiin COSO-mallin näkökulmasta katsottuna jotain kehitettävää. Nämä tulokset on käsitelty tutkimuksen johtopäätösten kanssa samassa kappaleessa.</p> | | | |
| Avainsanat sisäinen valvonta, COSO, emoyhtiö, tytäryhtiö | | | |
| | | | |

| | | | |
|---|-----------|------------------|------|
| Field of Study Social Sciences, Business and Administration | | | |
| Degree Programme Degree Programme in Business Administration | | | |
| Author(s) Minttu Tuovinen and Susanna Översti | | | |
| Title of Thesis Internal Control in Sales Process Through a Subsidiary | | | |
| Date | 11.5.2020 | Pages/Appendices | 30/1 |
| Supervisor(s) Pentti Hiltunen | | | |
| Client Organisation /Partners Company X | | | |
| <p>Abstract</p> <p>This thesis was commissioned by a Finnish SME which operates in the technology industry. The company has subsidiaries, operating as sales organizations, in three different continents. The aim of the thesis was to clarify the existing internal control activities in the company's sales process according to COSO framework. The review focused on one of the company's subsidiaries. The aim of the thesis was also to give suggestions for performing and developing the internal control in line of the COSO framework concerning the sales process mentioned above.</p> <p>The thesis was carried out as a case study. The research data was collected through an interview of the financial manager of the company and by observing the discussions with her. The interview was conducted as a thematic interview from an expert perspective. In addition, research data was based on email conversations with the client organization and a process diagram of the sales process was also included in the material of the thesis. The theoretical basis of the thesis is based on internal control and its COSO framework.</p> <p>Based on the data and material collected in the study, it was discovered that the company had taken risks into consideration diversely in the various stages of the sales process and the company had participated in its subsidiary's operations in all stages of the sales process. Based on the findings of the study, the company was given suggestions for developing the parts of the process which were discovered to need from the perspective of the COSO framework. These findings are reviewed in the same section of the thesis as the conclusions.</p> | | | |
| <p>Keywords internal control, COSO framework, parent company, subsidiary</p> | | | |
| | | | |

SISÄLTÖ

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | JOHDANTO | 5 |
| 2 | TUTKIMUSASETELMA | 6 |
| 2.1 | Aiheen rajaus ja tutkimuskysymykset..... | 6 |
| 2.2 | Case- eli tapaustutkimus | 7 |
| 2.3 | Teemahaastattelu asiantuntijanäkökulmasta..... | 8 |
| 3 | SISÄISEN VALVONNAN COSO-MALLI | 10 |
| 3.1 | Sisäisen valvonnan määritelmä | 10 |
| 3.2 | Coso-malli..... | 11 |
| 3.2.1 | Ohjausympäristö..... | 12 |
| 3.2.2 | Riskien arviointi | 13 |
| 3.2.3 | Valvontatoimenpiteet | 14 |
| 3.2.4 | Informaatio ja viestintä | 16 |
| 3.2.5 | Seurantatoimenpiteet..... | 17 |
| 4 | MYYNТИ- JA VARASTOPROSESSIT | 19 |
| 4.1 | Myyntiprosessi | 19 |
| 4.2 | Varastoprosessi | 19 |
| 5 | CASE: YRITYS X | 21 |
| 5.1 | Yritys X:n myyntiprosessi | 21 |
| 5.2 | Sisäinen valvonta Yritys X:n myyntiprosessissa | 22 |
| 6 | JOHTOPÄÄTÖKSET | 25 |
| 7 | POHDINTA..... | 27 |
| | LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT | 28 |
| | LIITE 1: HAASTATTELURUNKO | 30 |

1 JOHDANTO

Sisäinen valvonta on tärkeä osa jokaisen yrityksen johtamista ja hallintotapaa. Jokaisella yrityksellä on olemassa sisäinen valvonta, joka muodostuu yrityksen toimintakulttuurista ja -tavoista, joilla pyritään varmistamaan, että yritys toimii johdon asettamien tavoitteiden mukaisesti. Sisäisen valvonnan toimenpiteillä yrityksen johto ohjaa henkilöstöä kohti asetettuja tavoitteita. Kaikilla yrityksillä ei kuitenkaan ole olemassa suunniteltua sisäisen valvonnan järjestelmää, vaan sitä tehdään myös ilman erillistä sisäisen valvonnan suunnitelmaa. Tehokkaalla sisäisellä valvonnalla pystytään ehkäisemään riskejä ja väärinkäytöksiä sekä auttamaan yritystä saavuttamaan sen strategiassa asettamat tavoitteet. (Ratsula 2016, 10.) Sisäistä valvontaa toteutetaan yrityksen jokaisella osastolla ja siihen osallistuu henkilöstön jokainen jäsen aina ylimmästä johdosta työntekijöihin (Ratsula 2016, 13-14).

Viimeisin suomalaisessa mediassa merkittävästi esillä ollut esimerkki sisäisen valvonnan pettämisestä kuvaa hyvin sisäisen valvonnan tärkeyttä riskien ja väärinkäytösten ennaltaehkäisemisessä. Huoltovarmuuskeskus oli koronatilanteessa kasvaneen kysynnän vuoksi tilannut suuren erän kasvomaskeja, jotka osoittautuivat epäkelvoiksi. Kävi ilmi, että tavarantoimittajien taustoja ei ollut tarkistettu eikä hankintatoimen ohjeistuksia noudatettu. (Sundman 2020.) Tässä tapauksessa riskien toteutuminen olisi voitu todennäköisesti estää hyvin yksinkertaisilla sisäisen valvonnan kontroleilla, joita ei tässä tapauksessa ollut noudatettu tai niitä ei ollut olemassakaan.

Sisäisen valvonnan ja ohjauksen tarve korostuu erityisesti, kun liiketoimintaa harjoitetaan kansainvälisessä ympäristössä ja osana konsernia. Kun etäisyydet kasvavat, myös valvonnan tarve kasvaa. Opinnäytetyön toimeksiantajayritys on suomalainen teknologiateollisuuden alalla toimiva yhtiö, jolla on tytäryhtiöitä kolmella eri mantereella. Yhtiöllä on meneillään vahva liiketoiminnan kehittämisen aikakausi ja tästä syystä myös sisäiset prosessit ovat tarkastelussa. Toimeksiantajana tässä työssä on konsernin taloushallinnosta vastaava talouspäällikkö. Opinnäytetyön aiheen tarpeellisuus nousi esille keskustelussa tytäryhtiöiden sisäisestä valvonnasta toimeksiantajan kanssa.

Opinnäytetyö rakentuu johdannosta, tutkimusasetelmasta, teoriaosuudesta sekä haastattelun tuloksista ja johtopäätöksistä. Opinnäytetyön toisessa luvussa käsitellään tutkimusasetelma, joka sisältää esittelyn toimeksiantajayrityksestä ja määritelmät opinnäytetyön rajauksesta sekä tutkimuskysymyksistä. Tutkimusasetelmassa esitellään myös valittu tutkimusote ja tutkimusmenetelmät. Kolmannessa luvussa käsitellään sisäisen valvonnan teoriaa COSO-mallin viitekehyksessä. Neljäs luku sisältää teoriaa myyntiprosessista ja varastoprosessista, jotka sisältyvät opinnäytetyössä tarkasteltavan myyntiprosessin vaiheisiin. Opinnäytetyön viides luku käsittelee opinnäytetyön rajauksen mukaisesti myyntiprosessia tytäryhtiön kautta. Luvussa viisi käydään myös lävitse tutkimuksessa kerätty ja analysoitu aineisto. Kuudennessa luvussa tehdään aineiston pohjalta johtopäätöksiä ja annetaan kehitysehdotuksia yritykselle. Seitsemännessä luvussa tarkastellaan opinnäytetyön onnistumista ja luotettavuutta sekä pohditaan jatkotutkimusmahdollisuuksia aiheeseen liittyen.

2 TUTKIMUSASETELMA

2.1 Aiheen rajaus ja tutkimuskysymykset

Opinnäytetyön aiheeksi valittiin sisäinen valvonta konsernin myyntiprosessissa tytäryhtiön kautta. Aihe nousi esille keskustelussa toimeksiantajan kanssa ja se kiinnosti myös opinnäytetyön tekijöitä. Opinnäytetyön toimeksiantajana toimi suomalainen noin kaksisataa henkeä työllistävä teknologiateollisuuden alalla toimiva pk-yritys. Toimeksiantajan toiveesta opinnäytetyössä käsitellään yritystä anonymisti, joten jatkossa toimeksiantajayritykseen viitataan nimellä Yritys X. Yritys X:llä on neljässä maassa toimivia tytäryhtiöitä. Tytäryhtiöt ovat emoyhtiön perustamia myyntiorganisaatioita, joissa ei ole tuotteiden valmistustoimintaa. Toiminta kahdessa tytäryhtiössä on vasta aluillaan ja kahdessa jo melko vakiintunutta. Käytännössä tytäryhtiöt myyvät ainoastaan emoyhtiöltä ostettuja varaosia. Emoyhtiö vastaa vielä kuitenkin kaikissa tytäryhtiöissä suuresta osasta taloushallinnon prosesseista.

Opinnäytetyössä tutkitaan emoyhtiön suorittamaa sisäistä valvontaa konsernin myyntiprosessissa, joka tapahtuu myyntiorganisaatioina toimivien tytäryhtiöiden kautta. Rajaus tehtiin, koska keskustelussa Yritys X:n talouspäällikön kanssa nousi esille tarve edellä mainitun prosessin tarkemmasta tutkimisesta ja siihen liittyvien sisäisen valvonnan toimenpiteiden kehittämistä. Opinnäytetyön tarkastelun kohteeksi valittiin yksi tytäryhtiö, jossa toiminta on kaikista vakiintuneinta ja itsenäisintä. Tässä tytäryhtiössä on suurin tarve valvontatoimenpiteiden kehittämiseksi juuri itsenäisyyden sekä maantieteellisen etäisyyden vuoksi. Tytäryhtiö työllistää tällä hetkellä seitsemän henkilöä. Kun muissa tytäryhtiöissä toiminta vakiintuu ja kasvaa, voi emoyhtiö mahdollisuuksien mukaan soveltaa tässä opinnäytetyössä tarkastelun kohteena olevan tytäryhtiön osalta kehitettyjä sisäisen valvonnan toimintatapoja myös niihin.

Opinnäytetyön aiheen ja sen rajausten pohjalta johdettiin seuraavat tutkimuskysymykset:

- Millainen on Yritys X:n sisäinen valvonta myyntiprosessissa tytäryhtiön kautta COSO-mallin mukaisesti?
- Mitä COSO-mallin mukaisia sisäisen valvonnan toimenpiteitä Yritys X:n olisi hyvä ottaa käyttöön tytäryhtiön sisäisessä valvonnassa?

Opinnäytetyön tarkoituksena oli siis selvittää emoyhtiön näkökulmasta edellä mainitun myyntiprosessin vaiheiden pohjalta siinä tällä hetkellä suoritettavat sisäisen valvonnan toimenpiteet. Näiden pohjalta tarkasteltiin sisäisen valvonnan COSO-mallin avulla sisäisen valvonnan toteutumista edellä mainitussa prosessissa ja annettiin Yritys X:lle kehitysehdotuksia sisäisen valvonnan toteuttamiseksi. Yritys X:n prosessikuvauksen mukainen myyntiprosessi sisältää myös tytäryhtiön osto- ja myyntiprosessin. Koska näkökulma oli emoyhtiön suorittamissa valvontatoimenpiteissä, niin Yritys X:n myyntiprosessia käsiteltiin opinnäytetyössä ainoastaan niiltä osin kuin niihin sisältyi emoyhtiön valvontatoimenpiteitä. Tytäryhtiön ostoprosessi on käytännössä sama kuin emoyhtiön näkökulmasta myyntiprosessi tytäryhtiölle.

2.2 Case- eli tapaustutkimus

Opinnäytetyö päätettiin toteuttaa case- eli tapaustutkimuksena. Tähän päädyttiin, koska konsernin myyntiprosessista ja siihen liittyvistä sisäisen valvonnan toimenpiteiden tämänhetkisestä tilanteesta haluttiin saada mahdollisimman paljon tarkkaa ja yksityiskohtaista tietoa.

Tapaustutkimukselle on tyypillistä, että tutkittavia tapauksia on yksi, josta pyritään saamaan syvälinen ja monipuolinen kuva. Syvällisen ja monipuolisen kuvan varmistamiseksi, tapaustutkimuksessa käytetään tyypillisesti useita tutkimusmenetelmiä ja tietoa kerätään useista eri aineistoista. Tapaustutkimuksessa tutkimus koostuu raportista ja ongelmaan annetuista ratkaisuehdotuksista. Tapaustutkimuksessa ei pyritä testaamaan ongelman ratkaisua käytännössä eikä arvioimaan ratkaisun onnistumista kuten kehittämis- ja toimintatutkimuksissa pyritään. (Kananen 2013, 54, 61.)

Tässä opinnäytetyössä tiedonkeruumenetelminä käytettiin haastattelua ja tätä tukemaan valittiin menetelmiksi myös havainnointi ja dokumentit. Nämä kaikki ovat laadulliselle tutkimukselle tyypillisiä tutkimusmenetelmiä. Koska tapaustutkimuksessa ei ole omia tutkimus- tai analysointimenetelmiä, siinä voidaan hyödyntää sekä kvalitatiivisen eli laadullisen tutkimuksen että kvantitatiivisen eli määrällisen tutkimuksen tutkimus- ja analysointimenetelmiä (Kananen 2013, 23).

Kanasen (2013, 26) mukaan laadullisen ja määrällisen tutkimuksen erona on, että laadullisessa tutkimuksessa pyritään ymmärtämään ja määrällisessä yleistämään. Laadullisen tutkimuksen menetelmillä pyritään ymmärtämään ja selittämään tutkittavaa ilmiötä sekä ilmiöön vaikuttavia tekijöitä ja tekijöiden välisiä suhteita. Määrällisen tutkimuksen menetelmien avulla tutkimus pyritään toteuttamaan teorioiden ja niiden käytännön testaamisen kautta. (Kananen 2013, 26.)

Kanasen (2010, 52) mukaan teemme jatkuvasti havainnointia ilman, että edes tiedostamme sitä havainnoinniksi. Tämä tarkoittaa, että teemme näköhavaintojemme pohjalta johtopäätöksiä esimerkiksi ympäristöstä, yrityksistä ja ihmisistä (Kananen 2010, 52). Tässä opinnäytetyössä käytettiin havainnointia haastattelun tulosten ja johtopäätösten tekemisen tukena. Tutkimuksessa tehtiin havainnointia emoyhtiön edustajan kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta. Tutkimuksessa hyödynnettiin myös Yritys X:ltä saatuja dokumentteja. Erilaisia dokumentteja voivat olla esimerkiksi kirjat, vuosikertomukset, muistiinpanot, videot ja äänitteet (Kananen 2010, 63). Tässä opinnäytetyössä dokumenttina käytettiin Yritys X:ltä saatua prosessikaaviota.

2.3 Teemahaastattelu asiantuntijanäkökulmasta

Opinnäytetyön haastattelumenetelmäksi valittiin teemahaastattelu, koska teemahaastattelun avulla ajateltiin saavutettavan kaikista syvällisin näkemys Yritys X:n sisäisistä prosesseista ja toimintatavoista. Teemahaastattelu on yksi puolistrukturoidun haastattelun muodoista. Tyypillisesti puolistrukturoidussa haastattelussa haastattelija esittää kaikille haastateltaville samat kysymykset, mutta kysymysten esittämisjärjestys saattaa vaihdella. Teemahaastattelussa haastattelija on valinnut haastateltavien kanssa läpikäytävät teema-alueet, mutta niiden esittämisjärjestys ja tarkat kysymysmuodot saattavat vaihdella haastattelusta riippuen. (Hirsjärvi ja Hurme 2010, 47-48.) Teemahaastattelussa etuna on, että haastattelija voi haastateltavan antamien vastausten pohjalta syventää ja tarkentaa kuhunkin teemaan liittyviä kysymyksiä haastattelun aikana (Tuomi ja Sarajärvi 2018, 88).

Haastateltavaksi valittiin Yritys X:n talouspäällikkö, koska hän vastaa sekä emoyhtiön että tytäryhtiöiden taloushallinnosta ja prosesseista. Tämän takia hänellä katsottiin olevan kattavin kuva emo- ja tytäryhtiöiden välisestä taloudellisesta toiminnasta ja talousosaston sisäisen valvonnan ja siihen liittyvien kontrollien tämänhetkisestä tasosta. Valinnassa päädyttiin talouspäällikköön myös sisäisen valvonnan teorian pohjalta. Ratsula (2016, 13) määrittelee sisäisen valvonnan olevan yrityksessä joka puolella toteutettavaa toimintaa, jonka välityksellä yrityksen johto ohjaa tahtotilansa mukaisesti henkilökuntaa. Tämän takia oletettiin, että talouspäällikköä haastateltaessa voisi ilmetä myös sellaisia yritysjohton tahtotilan mukaisia asioita, toimenpiteitä ja arvoja, joita ei ole vielä Yritys X:ssä viety käytäntöön. Näistä ajateltiin olevan hyötyä laadittaessa Yritys X:lle sisäisen valvonnan kehitysehdotuksia.

Jotta tutkimuksessa saavutettaisiin mahdollisimman syvälinen, monipuolinen ja luotettava kuva tapauksesta, päätettiin haastattelu rakentaa kaksivaiheisesti. Ensimmäisessä vaiheessa haastateltavan talouspäällikön kanssa käytiin sähköpostikeskustelua, jonka avulla selvitettiin emo- ja tytäryhtiön välisiä sisäisen valvonnan prosesseja ja tarkasteltavan prosessin kulkua. Saatujen tietojen sekä sisäisen valvonnan COSO-mallin pohjalta muodostettiin teemahaastattelurunko. Aineistonkeruun toisessa vaiheessa toteutettiin talouspäällikön haastattelu asiantuntijahaastatteluna teemahaastattelumenetelmää käyttäen.

Haastattelun näkökulmaksi valittiin asiantuntijahaastattelu, sillä haastattelu kohdistuu haastateltavalla olevaan tietoon tutkittavasta asiasta eikä haastateltavaan itseensä henkilönä (Hyvärinen, Nikander ja Ruusuvoori 2017, 219). Asiantuntijahaastattelun erottaa kulttuurisesta näkökulmasta se, että haastateltava on hyvin harvoin korvattavissa asiantuntijanäkökulmassa, kun kulttuurisessa näkökulmassa haastateltava voi olla kuka tahansa tutkittavan kulttuurin tai ryhmän ilmentäjä (Ruusuvoori, Nikander ja Hyvärinen 2010, 374). Hyvärinen, Nikander ja Ruusuvoori (2017, 215) määrittelevät asiantuntijan seuraavanlaisesti: "Asiantuntija on sellainen, jolla on tietystä aihealueesta sellaista tietoa ja mahdollisesti sellaisia taitoja, joita maallikolla ei ole." Asiantuntijuus määrittynyt siis usein

suhteessa kontekstiin ja rajan vetäminen asiantuntijan ja ei-asiantuntijan välille ei ole aina yksiselitteistä. Tästä syystä asiantuntijahaastattelusta puhuttaessa on määriteltävä tutkimuksen kohteen kannalta olennainen asiantuntijuus. (Hyvärinen ym. 2017, 216.)

Tässä opinnäytetyössä tutkimuksen kohteena olivat tietyn yrityksen sisäisen valvonnan toimenpiteet. Yritys X:n talouspäälliköllä oletettiin olevan tutkimuksen kohteesta laajin käsitys, joten voidaan sanoa kyseessä olevan asiantuntijahaastattelu. Asiantuntijahaastattelussa olennaista on se, miten haastatteluaineistoa käytetään. Aineiston perusteella pyritään luomaan tosiasiallinen kuva ilmiökentästä. (Hyvärinen ym. 2017, 215). Tässä opinnäytetyössä haastatteluaineistoa käytettiin selvittämään tosiasioita tutkittavasta aiheesta.

3 SISÄISEN VALVONNAN COSO-MALLI

3.1 Sisäisen valvonnan määritelmä

Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan yrityksen eri tasoille muodostettuja toimintoja ja toimintatapoja, joiden tarkoituksena on pyrkiä ehkäisemään sekä paljastamaan erehdyksiä, virheitä ja väärinkäytöksiä (Ahokas 2012, 11). Sisäistä valvontaa toteutetaan kaikkialla yrityksessä. Siihen kuuluvia toimenpiteitä ja käytäntöjä suorittavat niin yrityksen johto, esimiehet kuin eri henkilöstöryhmät ja niiden kaikki jäsenet. Näiden toimintojen ja käytäntöjen avulla yritys pyrkii varmistamaan, että sen toiminta on johdon asettamien tavoitteiden mukaista. Sisäisen valvonnan avulla yritys pyrkii myös hallitsemaan sille olennaisimpia riskejä. (Ratsula 2016, 14.)

Eri yrityksissä sisäinen valvonta on aina erilainen. Tähän vaikuttavat muun muassa yrityksen koko, rakenne, omistussuhteet sekä toimiala. Tämän takia jokaisen yrityksen on rakennettava omanlaisensa sisäisen valvonnan järjestelmä omat tarpeensa ja keskeisimmät riskinsä huomioiden. (Ratsula 2016, 14.) Tärkeää sisäisessä valvonnassa on se, että se on luonteva ja toimiva osa yrityksen johdon, esimiesten ja työntekijöiden päivittäistä toimintaa eikä vain joukko irrallisesti suoritettavia toimintoja (Ratsula 2016, 18).

Onnistuessaan sisäisestä valvonnasta on yritykselle paljon hyötyä. Kun sisäinen valvonta on onnistuttu toteuttamaan osana yrityksen toimintaprosesseja ja yrityskulttuuria, yrityksen päivittäinen toiminta muuttuu mutkattommaksi ja häiriöttömämmäksi. Näin ollen yrityksen on helpompi saavuttaa liiketoiminnalleen asettamansa tavoitteet. (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 70.) Onnistuneella sisäisellä valvonnalla on osaltaan myös vaikutusta muun muassa henkilöstön työiihtyvyyteen ja motivaatioon, kun henkilöstö huomaa, että johto arvostaa vastuullista ja lainmukaista toimintaa. Esimerkiksi selkeämpien työtehtävien ja prosessien kuvauksien avulla henkilöstön jäsenet ymmärtävät kuinka heidän työtehtävänsä vaikuttavat muiden työtehtäviin. Näin ollen myös virheet ja työtehtävien laiminlyönnit tulevat todennäköisemmin esille. (Ratsula 2016, 28.)

Puutteellisesti toteutetulla sisäisellä valvonnalla voi olla negatiivista vaikutusta esimerkiksi yrityksen maineelle, mikä voi johtaa asiakkaiden sekä yhteistyökumppanien menettämiseen. Taloudellisia vaikutuksia voi myös esiintyä esimerkiksi vahingonkorvausveloitteiden ja tulonmenetysten muodossa. Puutteellinen sisäinen valvonta voi ilmetä myös henkilöstön sitoutumattomuutena ja lojaalittomuutena yritystä kohtaan. (Ratsula 2016, 28.)

Sisäisen valvonnankaan avulla ei kuitenkaan pystytä saamaan täyttä varmuutta johdon asettamien tavoitteiden toteutumisesta, sillä hyvälläkään valvontajärjestelmällä ei pystytä täysin estämään esimerkiksi tehottomuutta ja väärinkäytöksiä (Ratsula 2016, 29). Valvontajärjestelmästä on mahdollista rakentaa täydellisen aukotonta. Sisäistä valvontajärjestelmää rakennettaessa on myös aina tehtävä kompromisseja tarkoituksenmukaisuuden, kustannusten ja siitä saatavan hyödyn välillä. (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 66.) Rajoitteita sisäisen valvonnan toimivuudessa voi ilmetä esimerkiksi inhimillisen erehdyksen tai virheen johdosta. Myös esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen

riittävän monelle henkilölle voi olla haastavaa, jos työntekijöitä on vähän. Sisäisellä valvonnalla ei myöskään pystytä estämään kontrollien tahallista kiertämistä esimerkiksi kahden tai useamman henkilön toimiessa yhdessä. (Ratsula 2016, 29.)

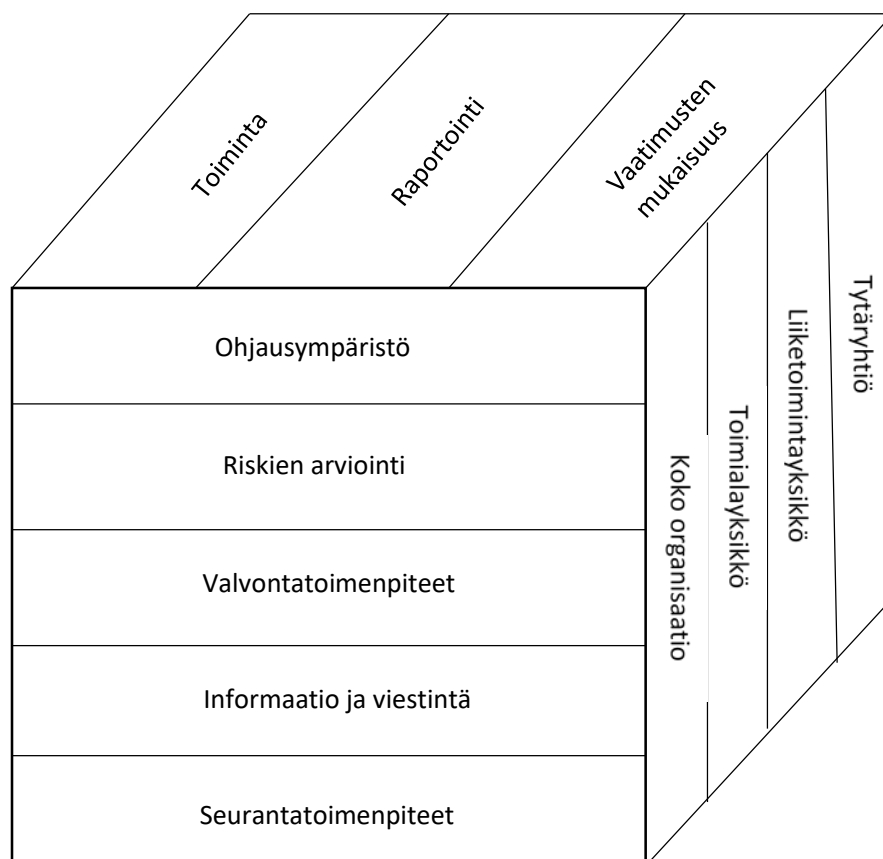
3.2 Coso-malli

Tässä opinnäytetyössä tarkastellaan Yritys X:n sisäistä valvontaa COSO –viitekehyksen näkökulmasta, joka on yleisin käytössä oleva sisäisen valvonnan malli. COSO on lyhenne sanoista The Committee of Sponsoring Organizations, jolla viitataan mallin vuonna 1992 luoneeseen komiteaan (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2020). COSO on kansainvälinen riippumaton organisaatio, joka pyrkii edistämään johtajuutta julkaisemalla viitekehyksiä yritysten riskienhallintaa, sisäistä valvontaa ja väärinkäytösten ehkäisemistä varten (Sihvonen ja Uusi-Hautama 2019, 81).

COSO-mallin mukaan sisäinen valvonta on organisaation jatkuva prosessi, jota toteuttavat yhdessä hallitus, johto ja yrityksen henkilöstö. Prosessilla pyritään saamaan kohtuullinen varmuus niiden tavoitteiden saavuttamisesta, jotka koskevat organisaation toimintoja, raportointia ja vaatimustenmukaisuutta. (Ratsula 2016, 59.) Mallia voidaan soveltaa erilaisissa organisaatioissa riippumatta sen toimialasta tai rakenteesta (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013).

Toimintojen tavoitteilla tarkoitetaan organisaation toiminnan tehokkuuteen ja tuloksellisuuteen liittyviä tavoitteita. Nämä sisältävät niin toiminnalliset kuin taloudellisetkin tulostavoitteet. Myös omaisuuden suojaamiseen liittyvät tavoitteet ovat osa toimintojen tavoitteita. Raportoinnin tavoitteet liittyvät sisäiseen ja ulkoiseen taloudelliseen raportointiin sekä ei-taloudelliseen raportointiin. Nämä voivat sisältää luotettavuuteen, ajantasaisuuteen ja läpinäkyvyyteen liittyviä tavoitteita, jotka perustuvat viranomaisten tai yhtiön itsensä politiikoissa määrittelemiін vaatimuksiin. Vaatimustenmukaisuuden tavoitteet puolestaan liittyvät organisaatiota koskevien lakien ja määräysten noudattamiseen. (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013.)

COSO-mallissa sisäinen valvonta pitää sisällään viisi osatekijää, jotka linkittyvät toisiinsa. Nämä ovat ohjausympäristö, riskien arviointi, valvontatoimenpiteet, informaatio ja viestintä sekä seurantatoimenpiteet. (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013.) Nämä avataan tarkemmin jäljempänä. Kuten jo kappaleessa 3.1. kerrottiin, sisäinen valvonta ei ole erillinen toiminto organisaatiossa, vaan se sisältyy organisaation perustoiminnan johtamisprosessiin (Ratsula 2016, 62). Seuraava kuutio kuvaa hyvin näitä edellä esitettyjä tavoitteita ja osa-alueita sekä niiden vaikutusta toisiinsa jokaisella toiminnan tasolla.



KUVA 1. COSO-mallin osatekijät (Ratsula 2016, 61)

Osatekijät pitävät sisällään COSO-mallin 17 sisäisen valvonnan periaatetta, jotka tukevat sisäisen valvonnan toimintojen, raportoinnin ja vaatimustenmukaisuuden tavoitteiden toteutumista (Ratsula 2016, 62). Nämä periaatteet käsitellään jäljempänä osatekijöiden mukaisten kappaleiden sisällä.

3.2.1 Ohjausympäristö

Ohjausympäristö toimii perustana muille COSO-mallin sisäisen valvonnan osa-alueille. Se pitää sisällään ne rakenteet, standardit ja prosessit, jotka vaikuttavat sisäiseen valvontaan kaikkialla organisaatiossa. Hallitus ja ylin johto viestivät omalla toiminnallaan, kuinka organisaatiossa halutaan toimittavan ja keskijohto välittää tätä viestiä eteenpäin omalla toiminnallaan organisaation kaikille tasoille. Ohjausympäristössä tehdään henkilöstö tietoiseksi, siitä kuinka heidän odotetaan toimivan ja miten sisäistä valvontaa toteutetaan. Ohjausympäristössä myös luodaan kuri ja järjestys. (Ratsula 2016, 95.)

Käytännössä ohjausympäristöllä tarkoitetaan organisaation eettisiä arvoja ja toimimista niiden mukaisesti, organisaation rakennetta ja vastuunjakoa toimivaltuuksineen sekä niitä keinoja, joilla huolehditaan, että yrityksellä on käytössään pätevää henkilöstöä, joka on sitoutunut ja noudattaa annettuja ohjeistuksia (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013).

Ohjausympäristöön vaikuttavat myös organisaation historia ja kulttuuri, jotka puolestaan vaikuttavat siihen, millaiseksi sisäisen valvonnan ohjauskulttuuri muovautuu. Vaikka ohjauskulttuuria luodaan pitkälti ylhäältä alaspäin, niin myös johdon ja henkilöstön asenteet vaikuttavat ohjauskulttuuriin. (Ratsula 2016, 95.)

Alla eriteltyinä sisäisen valvonnan ohjausympäristön periaatteet COSO-mallin mukaisesti:

1. Organisaatio osoittaa sitoutumista integriteettiin ja eettisiin arvoihin.
2. Hallitus osoittaa riippumattomuutta toimivasta johdosta ja valvoo sisäisen valvonnan kehittymistä ja toimivuutta.
3. Toimiva johto luo hallituksen valvonnan alaisena rakenteet, raportointilinjat ja tarkoituksenmukaiset toimivaltuudet, jotka tukevat tavoitteiden saavuttamista.
4. Organisaatio osoittaa sitoutumista tavoitteidenmukaisen, ammattitaitoisen henkilöstön palkkaamiseen, kehittämiseen ja säilyttämiseen organisaation palveluksessa.
5. Organisaatio huolehtii siitä, että henkilöstö toteuttaa sisäisen valvonnan vastuitaan tavoitteiden saavuttamiseksi. (Ratsula 2016, 96.)

Kun edellä mainitut periaatteet sisältyvät organisaation ohjausympäristöön, on ohjausympäristön vaikutus sisäiseen valvontaan kokonaisvaltainen (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013). Ohjausympäristössä periaatteiden toteutuminen lähtee liikkeelle siitä, että johto luo pohjan sisäisen viestinnän tärkeydestä esimerkillään. Tämä näkyy esimerkiksi suhtautumisessa väärinkäytösepäilyihin. (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 84.) Hallitus ja johto luovat mission ja arvot sekä liiketapaperiaatteet, joilla välitetään työntekijöille hallituksen ja johdon odotukset eettisiä arvoja kohtaan. Johto myös huolehtii esimerkiksi toimintaohjeilla ja käytäntöjä luomalla, että näitä periaatteita toteutetaan. (Ratsula 2016, 96-97.) Huolehtimalla henkilöstön osaamisesta ja palkitsemalla heitä suoriutumisen perusteella, voidaan henkilöstöä sitouttaa organisaatioon ja saada toimimaan yhtiön toimintaperiaatteiden mukaisesti (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 84).

3.2.2 Riskien arviointi

COSO-mallin mukaan riskien arvioinnilla pyritään havaitsemaan ja ehkäisemään sellaisia sisäisiä ja ulkoisia riskejä, jotka voivat vaarantaa yhtiön tavoitteiden saavuttamisen. Johto määrittelee hyväksyttävän riskitason ja sen tulee aktiivisesti pyrkiä toimillaan pitämään riskit halutulla tasolla. Kaikkia riskejä ei voida täysin eliminoida, mutta mitä paremmin riskit on huomioitu, sitä paremmat edellytykset yrityksellä on ehkäistä niiden vaikutukset tavoitteiden saavuttamiseen. (Ratsula 2016, 107.)

Vaikka COSO-mallilla on selkeä hierarkia osa-alueissa, Lynford (2015) esittää, että joskus voi olla hyvä jopa katsoa riskejä ennen muita osa-alueita ja etenkin ennen ohjausympäristöä, sillä se saa arvioimaan myös organisaation rakenteen ja johdon kompetenssin riittävyttä.

Tavoitteiden asettaminen ei ole osa sisäistä valvontaa, mutta ilman organisaation toiminnan tavoitteiden asettamista, ei voida arvioida niihin liittyviä riskejä eikä siten määrittää niihin tarvittavia kontroleja. COSO-mallin mukaan nämä tavoitteet on hyvä asettaa, niin yritystasolle kuin jokaiselle toimintatasollekin. (Ratsula 2016, 107.) Yrityksen eri tasojen tavoitteilla tarkoitetaan niin ylätason strategisia tavoitteita, kuin yksittäisten toimintojen, yksiköiden ja tiimienkin tavoitteita. Kaikkien näiden tulee olla linjassaan ylätason tavoitteiden kanssa. (Ratsula 2016, 108.)

Riskejä on arvioitava säännöllisesti uudelleen ja yrityksen on huomioitava myös organisaatiota koskevat sellaiset muutokset, joilla on vaikutusta sisäisen valvonnan prosessiin. On myös erittäin tärkeää huomioida väärinkäytöksiin liittyvät riskit. (Ratsula 2016, 108.) Väärinkäytösriskeissä on hyvä tunnistaa erilaiset väärinkäytöstyypit kuten esimerkiksi raporttien vääristely, omaisuuserien turvaaminen ja korruptio (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 86).

Muutostilanteet kuten organisaation rakennemuutos tai johdon henkilömuutokset tuovat usein mukanaan riskin väärinkäytöksiin, kun syntyy kontrolliyhjiö. Tilanteessa, jossa ennen muutosta ei ollut tarvetta kontrollille, voikin syntyä muutoksen jälkeen suuri tarve kontrollille ja vastaavasti jokin olemassa oleva kontrolli voi osoittautua tarpeettomaksi. Esimerkiksi vastuuhenkilö voi muuttua tai koko toimenkuva lakata olemasta ja tällä on väistämättä vaikutusta sisäisen valvonnan kontroleihin. Organisaation rakenteessa tapahtuvat muutokset, kuten uudet myyntikanavat tai toiminnan laajentaminen ostimalla yrityksiä, voivat tuoda mukanaan sellaisia riskejä, joita ei aiemmin ollut tarvetta huomioida. Toisaalta muutostilanteet voivat tuoda myös olemassa olevan sisäisen valvonnan puutteita esiin. (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 90.)

COSO-mallin riskien arviointiin liittyvät periaatteet, jotka toteutuessaan edesauttavat tavoitteiden saavuttamista:

6. Organisaatio määrittelee tavoitteensa riittävällä selkeydellä tavoitteita uhkaavien riskien tunnistamisen ja arvioinnin mahdollistamiseksi.
7. Organisaatio tunnistaa tavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit koko organisaation tasolla ja analysoi riskit, jotta niiden hallitsemiskeinoista voidaan päättää.
8. Organisaatio ottaa huomioon väärinkäytösten mahdollisuudenarvioidessaan tavoitteiden saavuttamista uhkaavia riskitekijöitä.
9. Organisaatio tunnistaa ja arvioi muutoksia, joilla voi olla merkitystä valvontajärjestelmään. (Ratsula 2016, 108.)

3.2.3 Valvontatoimenpiteet

Valvontatoimenpiteillä tarkoitetaan niitä politiikkoja ja menettelytapoja, joilla varmistetaan organisaation toimien tavoitteidenmukaisuus. Poliitikat määrittävät sen mitä pitäisi tehdä, ja se miten politiikkaa toteutetaan, näkyy käytännön toimenpiteissä ja kontroleissa. Valvontatoimenpiteillä eli kontroleilla vastataan yrityksen eri toimintoihin ja prosesseihin liittyviin riskeihin. Näitä kontroleja voivat

olla esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen, hyväksymiset, valtuutukset, täsmäytykset, todentamiset, toiminnan tarkastaminen ja toimet, joilla turvataan omaisuutta. (Ratsula 2016, 118-119.)

Yrityksen koko, rakenteet ja johdon tavoitteet vaikuttavat siihen, millaisia politiikkoja organisaatioon luodaan ja miten ne dokumentoidaan. Näitä politiikkoja ovat esimerkiksi yleiset toimintaperiaatteet kuten hyväksymispolitiikat, matkustusohjesäännöt, yleiset laskentaperiaatteet ja hinnoittelupolitiikat. Poliitiikat voivat olla myös kirjoittamattomia ja toimia silti hyvin. Tärkeintä on, että valvontatoimenpiteet ovat tietoisia niiltä osin kuin niiden on tarpeellista olla. Dokumentointi ei siis takaa sitä, että politiikkaa käytännössä noudatetaan, vaan merkityksellistä on se, että toteutetut menettelytavat ovat henkilöstön sisäistämiä. (Ratsula 2016, 119-120.)

Se, millaisia valvontatoimenpiteitä yrityksellä pitäisi olla käytössä, lähtee liikkeelle siitä, mihin riskeihin niillä vastataan. Ilman huolellista riskien arviointia ei voida kovin tarkasti määrittää tehokkaita valvontatoimenpiteitä. (Lynford 2015, 121.) Valvontatoimenpiteiden rakentamiseen pitäisi siis lähteä riskiarviointi edellä, ettei päädytä hallitsemattomaan määrään kontrolleja, joilla ei ole välttämättä edes riskejä ehkäisevää vaikutusta (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 91).

Kontrolleja voidaan luokitella eri tavoin. Tyypillisimpiä tapoja luokitella kontrolleja ovat ehkäisevät tai paljastavat kontrollit ja automaattiset tai manuaaliset kontrollit. Ehkäisevien kontrollien tavoitteena on nimensä mukaisesti ennaltaehkäistä virheitä ja väärinkäytöksiä. Näihin lukeutuvat esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen, liiketapahtumien tarkistaminen ja täsmäyttäminen ennen liiketapahtuman suorittamista, hintalistojen käyttö asiakaslaskutuksessa ja käyttöoikeuksien rajaaminen. (Ratsula 2016, 122-123.) Ehkäisevät kontrollit ovat väärinkäytösten estämisen näkökulmasta katsottuna tärkeämpiä kuin paljastavat kontrollit (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 91).

Paljastavia kontrolleja ovat sellaiset toimenpiteet, joiden avulla paljastetaan virheitä ja poikkeamia. Tehokkaan sisäisen valvonnan kannalta tämäntyyppiset kontrollit ovat miltei välttämättömiä. Paljastavia kontrolleja ovat esimerkiksi kirjanpidon täsmäyttämiset, varaston fyysinen inventointi, toiteuman vertaaminen budjettiin ja käyttöoikeuksien säännöllinen läpikäyminen. (Ratsula 2016, 123.)

Automaattisilla ja manuaalisilla kontrolleilla puolestaan eritellään valvontatoimenpiteet, jotka suorittaa joko manuaalisesti ihminen tai automaattisesti jokin järjestelmä. Käytännössä kontrollit ovat usein puoliautomaattisia, esimerkiksi lokitehtävien läpikäynnissä ihminen tarkastaa automaatin muodostamia lokimerkintöjä. (Ratsula 2016, 124.)

COSO-mallin mukaiset valvontatoimenpiteiden sisäisen valvonnan periaatteet:

10. Organisaatio valitsee ja kehittää valvontatoimenpiteitä, jotka edesauttavat tavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien saattamista hyväksyttävällä tasolle.
11. Organisaatio valitsee ja kehittää yleisiä tieto- tai muihin teknologioihin kohdistuvia valvontatoimenpiteitä, jotka tukevat tavoitteiden saavuttamista.

12. Organisaatio toteuttaa valvontatoimenpiteitä luomalla politiikkoja, jotka määrittelevät, minkälaista toimintaa odotetaan, ja menettelytavoilla, joiden avulla politiikat laitetaan käytäntöön. (Ratsula 2016, 119.)

3.2.4 Informaatio ja viestintä

Sisäisen valvonnan neljäs osatekijä informaatio ja viestintä, on merkittävässä yhteydessä kaikkiin muihinkin osatekijöihin ja niiden periaatteisiin (Lynford 2015, 165). Sisäisen valvonnan kannalta on tärkeää, että organisaatiossa toimivilla ihmisillä on käytettävissään ja omaksuttavissaan sellainen tieto, että he pystyvät hoitamaan työtehtävänsä. Organisaatio tuottaa jatkuvasti informaatiota ja sitä hankitaan myös organisaation ulkopuolelta sekä tuotetaan jaettavaksi ulkopuolelle. Tämän informaation tulee olla ajantasaista, olennaista ja laadukasta, jotta se auttaa ohjaamaan liiketoimintaa kohti tavoitteiden saavuttamista. Johto käyttää sisäisistä ja ulkoisista lähteistä tulevaa informaatiota päätöksenteon tukena. (Ratsula 2016, 130.) Informaatiota syntyy yrityksen tietojärjestelmistä runsaasti ja kaikki tieto ei ole välttämättä relevanttia. Tästä syystä informaation tulee olla oikein suodatettua, jotta sen käyttäjän ei tarvitse ryhtyä etsimään relevanttia tietoa ylimääräisen informaation joukosta. Tämä voi estää esimerkiksi sidosryhmiä ja yrityksen työntekijöitä suorittamasta velvollisuuksiaan kunnolla. (Lynford 2015, 166.)

Informaatiota välitetään viestinnän eli kommunikaation avulla. Kommunikaatio on tiedon välittämisen ja saavuttamisen jatkuva prosessi. Sisäinen kommunikaatio tarkoittaa informaation liikkumista organisaatiossa sisällä alhaalta ylös, ylhäältä alas ja poikittain läpi organisaation. Kommunikaation avulla johto välittää henkilöstölle tietoa siitä, miten sisäistä valvontaa toteutetaan ja miten kunkin henkilöstön jäsenen tehtävät vaikuttavat toisiinsa. (Ratsula 2016, 130.) Käytännössä yrityskulttuuri määrittää sen, miten yritys viestii sisäisesti eettisistä periaatteista ja väärinkäytöksiin liittyvistä asioista (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 95).

Ulkoinen kommunikaatio puolestaan tarkoittaa organisaation viestimistä ulkoisten sidosryhmien kanssa (Ratsula 2016, 130). Ulkoisille sidosryhmille viestiminen voi tarkoittaa esimerkiksi yrityksen internetsivuilla julkaistavia kuvauksia eettisistä periaatteista ja arvoista (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 95). Ulkoisilta sidosryhmiltä vastaanotetaan informaatiota, kun esimerkiksi asiakkailta tulee reklamaatioita ja kyselyitä tai yrityksestä kirjoitetaan mediassa. Nämä kaikki ovat informaatiota, jota organisaatiossa käytetään päätöksenteon tukena. (Lynford 2015, 168.)

Tehoton kommunikaatio voi osaltaan estää virheiden ja väärinkäytösten havaitsemista. Tästä syystä kommunikaatio ja informaatio tulisi olla integroitu valvontatoimenpiteisiin, jotta se tukisi niiden tehokasta toimintaa ja kontrollipuutteiden havaitsemista. (Lynford 2015, 169.)

COSO-mallin mukaiset informaatioon ja viestintään liittyvät sisäisen valvonnan periaatteet:

13. Organisaatio hankkii tai tuottaa ja käyttää relevanttia, laadukasta informaatiota, joka tukee sisäisen valvonnan toimivuutta.

14. Organisaatio viestii sisäisesti tietoa, mukaan lukien sisäisen valvonnan tavoitteet ja vastuut. Tämä on välttämätöntä sisäisen valvonnan toimivuuden tukemiseksi.
15. Organisaatio viestii ulkoisten sidosryhmien kanssa asioista, jotka vaikuttavat sisäisen valvonnan toimivuuteen. (Ratsula 2016, 130.)

3.2.5 Seurantatoimenpiteet

COSO-mallin mukaan toimiva sisäinen valvonta edellyttää jatkuvaa seuranta ja arviointia. Seurannan avulla pyritään varmistumaan siitä, että sisäisen valvonnan osa-alueet ovat olemassa ja ne toimivat. Seurannan avulla pyritään myös havaitsemaan mahdolliset puutteet sisäisessä valvonnassa ja korjaamaan puutteet informoimalla niitä tahoja, jotka ovat niistä vastuussa. Puutteista raportoidaan tarvittaessa myös organisaatiossa ylöspäin. (Ratsula 2016, 140.)

Seurantatoimenpiteiden tavoitteena on varmistaa muiden COSO-mallin osa-alueiden olemassaolo ja toimivuus. Seurantatoimenpiteet koostuvat jatkuvista ja erillisistä arvioinneista. Jatkuvilla arvioinneilla tarkoitetaan yrityksen prosesseihin sisäänrakennettuja arviointeja, jotka tuottavat säännöllisesti ja oikea-aikaisesti tietoa yrityksen käyttöön. (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 96.) Jatkuvaa arviointia ovat esimerkiksi johtamis- ja ohjaustoimet, vertailut ja täsmäytykset. Käytännössä siis esimiesten toteuttama päivittäinen ohjaus ja talousraportoinnin analysointi ovat jatkuvia seurantatoimenpiteitä, joita yritys suorittaa varmistuakseen, että sisäisen valvonnan tavoitteet toteutuvat. (Ratsula 2015, 141.)

Erillisiä arviointeja suoritetaan sen mukaan, miten tehokasta jatkuva seuranta on (Ratsula 2015, 140). Nämä arvioinnin kohteet valitaan sen mukaisesti missä on havaittu aiemmin puutteita tai mihin kohdistuu tavallista suurempia riskejä. Lisäksi arvioinnin satunnaisuus heikentää sen ennustettavuutta, joten tämä voi vaikuttaa väärinkäytösriskien havaitsemiseen parantavasti. (Lynford 2015, 175.) Käytännössä erillisiä arviointeja ovat esimerkiksi sisäiset tarkastukset, joissa organisaatiosta erillinen taho, joko organisaation oma tarkastusvaliokunta tai ulkopuolinen tarkastaja, suorittaa ennalta määrätyn suunnitelman mukaisesti sisäisen valvonnan tehokkuuden arvioinnin (Ratsula 2015, 142). Muita erillisiä arviointeja ovat esimerkiksi vertaisarviointit yrityksen eri osastojen kesken, vertaiskehittäminen muilta yrityksiltä ja itsearviointi (Ratsula 2015, 143). Erilaisten arviointien johtopäätöksistä raportoidaan yrityksen johdolle ja hallitukselle asianmukaisella tavalla (Sihvonen ja Uusi-Hautamaa 2019, 96).

Sisäisen valvonnan arvioinnin avulla yritys saa tietoa yrityksen sisäisen valvonnan tilasta ja sen kehittämismahdollisuuksista. Mikäli arvioinnin johtopäätöksien perusteella ilmenee kontrollipuutteita, tulee näistä kommunikoida selkeästi ja oikeaan osoitteeseen. Joskus puutteiden korjaaminen voi tarkoittaa yksittäisten työtehtävien kuvausten selkiyttämistä ja joskus taas koko prosessin läpikäymistä. Merkityksellistä on kuitenkin, että kehittämiskohteet havaitaan, niistä viestitään eteenpäin ja niiden korjaamiseksi tehdään toimenpiteitä. (Ratsula 2016, 144.)

COSO-mallin mukaiset seurantatoimenpiteisiin liittyvät sisäisen valvonnan periaatteet:

16. Organisaatio valitsee, kehittää ja toteuttaa jatkuvia seurantatoimenpiteitä ja/tai erillisiä arviointeja sen varmistamiseksi, että sisäisen valvonnan komponentit ovat olemassa ja toiminnassa.
17. Organisaatio arvioi sisäisen valvonnan puutteita ja kommunikoi niistä ajallaan niille tahoille, jotka ovat vastuussa korjaavista toimenpiteistä, tarpeen vaatiessa myös ylimmälle johdolle ja hallitukselle. (Ratsula 2016, 140.)

4 MYYNTI- JA VARASTOPROSESSIT

4.1 Myyntiprosessi

Yrityksen liiketoimintaan kuuluu olennaisena osana tavaroiden ja palveluiden myyminen. Yritys voi myydä itse tuottamia tuotteita tai palveluita, puolivalmisteita tai jälleenmyydä ostamia tuotteita. Myyntiprosessi voi olla hyvin erityyppinen eri yrityksissä. Tähän vaikuttavat esimerkiksi yrityksessä käytössä olevat myynti- ja maksukanavat sekä myytävien tuotteiden ja palveluiden luonne. (Ratsula 2016, 193, 195.) Ratsulan (2016, 196) mukaan tyypilliset myyntiprosessin vaiheet ovat markkinointi ja hinnoittelu, asiakasdatan ylläpito ja luottorajat, myyntitilausten vastaanotto, asiakkaan laskutus tai käteismyynti, myyntisaamisten seuranta sekä asiakaspalautukset.

Myyntilaskuprosessi on osa yrityksen myyntiprosessia. Myyntilaskutus on yritykselle erittäin tärkeä toiminto. Jos laskutusprosessissa ilmenee viivytyksiä tai virheitä, voi niistä seurata yrityksen maksuvalmiuden heikentymistä ja koko yritystoiminnan vaarantuminen. Laskutus on myös toiminto, joka näkyy yrityksestä ulospäin yrityksen asiakkaille ja on sen takia osa yrityksen imagoa ja asiakaspalvelua. (Lahti ja Salminen 2014, 78.) Lahden ja Salmisen (2014, 79.) mukaan tyypillisesti sähköisen myyntilaskuprosessin vaiheet ovat laskun laatiminen, laskun lähetys, laskun arkistointi ja myyntireskontra, joka sisältää maksusuoritusten kuittaukset ja mahdolliset perintätoimenpiteet.

Sisäisen valvonnan kontrollien päätavoite myyntiprosessissa on varmistaa, että myyntitulot ovat oikein. Käytännössä tämä tarkoittaa, että yritys saa maksusuorituksen kaikista asiakkaalle luovutetuista tuotteista ja palveluista. Lisäksi kontrollien tavoitteena on varmistaa, että myyntitilauksiin laitettut hinnat sekä muut ehdot ovat valideja ja oikein. Kontrollien tarkoituksena on myös varmistaa, että taseeseen kirjatut myyntisaamiset ovat arvostettu oikein ja niiden periminen on realistista sekä niihin liittyvät luottotappiovaraukset ovat kohtuullisia. (Ratsula 2016, 194-195.)

4.2 Varastoprosessi

Varastoprosessi on omanlaisensa jokaisessa varastossa. Toiminnot varastoprosessissa liittyvät tulo- ja lähtölogistiikkaan. Ensimmäiseksi tavara vastaanotetaan ja sen kunto tarkastetaan. Sen jälkeen saapunut tavara kirjataan varastokirjanpitoon. Sisäänkirjaaminen voi tapahtua manuaalisesti tai viivakoodien avulla. Seuraavaksi tavara siirretään säilytykseen. Tavarantoiminnan lähtölogistiikkaan kuuluu tavarantoiminnan keräily, siirto lähettämöön, uloskirjaus varastokirjanpidosta, tavarantoiminnan pakkaus ja lähetys. Varastotoiminnan toimimisen kannalta on tärkeää, että varastokirjanpito on ajantasainen ja saapuvan sekä lähtevän tavarantoiminnan kirjaaminen pohjautuu todelliseen saapuvaan tai lähtevään tavarantoiminnan määrään, eikä esimerkiksi tilauksien tietoihin. (Logistiikan maailma, 2020.)

Sisäisen valvonnan kontrollien tavoitteena varastohallinnassa on varmistaa, että varaston arvo on oikea arvostuksen ja määrän osalta niin kirjanpidossa kuin tilinpäätöksessä. Kontrolleilla pyritään

varmistumaan myös, että taseeseen kirjatut varastoerät ovat olemassa fyysisesti ja varaston arvonalennuskirjaukset ovat kohtuullisia, realistisia ja ne on hyväksytty yrityksen toimintaohjeiden mukaisesti. (Ratsula 2016, 235.)

Varastonhallinnassa yksi tärkeimpiä sisäisen valvonnan kontrolleja on varaston inventointi. Tämän avulla lasketaan varaston arvo, joka täsmäytetään tietojärjestelmässä olevaan arvoon. Inventointi olisi hyvä tehdä vähintään kerran vuodessa. Syyt inventointieroihin täytyy selvittää sekä dokumentoida ja todelliset varastomäärät korjata varastokirjanpitoon. Inventointia, siihen liittyviä kirjauksia sekä näiden asianmukaista hyväksymistä varten on hyvä olla selkeät toimintaohjeet. Näiden toimintaohjeiden käytännön noudattamista on syytä valvoa. (Ratsula 2016, 237.)

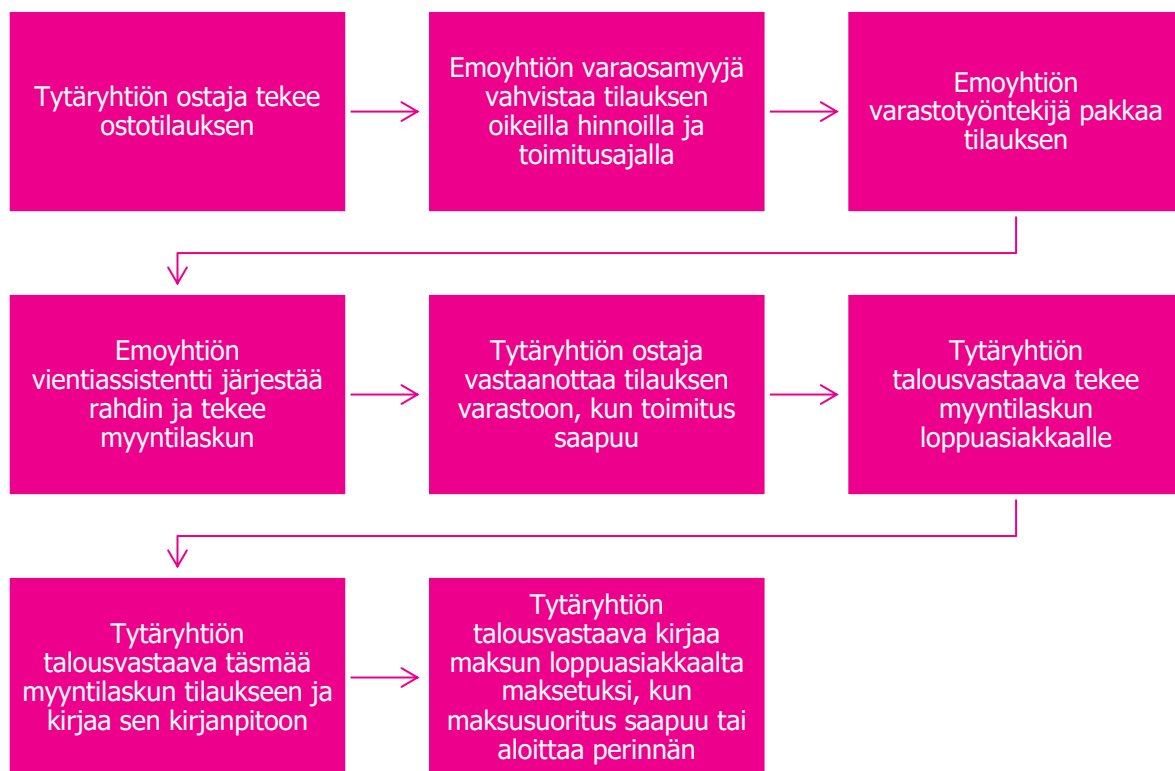
5 CASE: YRITYS X

5.1 Yritys X:n myyntiprosessi

Yritys X on konserniyritys, jolla on myyntiorganisaatioina toimivia tytäryhtiöitä ulkomailla. Konserni-suhteella on vaikutuksensa sisäiseen valvontaan. Vaikka emoyhtiöllä on tässä tapauksessa suuri pää-täntävalta tytäryhtiöissä, niin tytäryhtiöt ovat kuitenkin erillisiä yhtiöitä, jotka hoitavat myös itsenäisesti prosessejaan. Konserni on kahden tai useamman yrityksen muodostama pysyvä taloudellinen kokonaisuus (Tomperi 2017, 168). Konsernisuhde syntyy, kun yrityksellä on määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa yhteisössä tai säätiössä. Yritystä, jolla on määräysvalta toisessa yrityksessä, kutsutaan emoyhtiöksi ja toista yritystä tytäryhtiöksi. (Osakeyhtiölaki 2006/624, 8 luku 12 §.) Määräysvalta syntyy, jos yrityksellä enemmän kuin puolet kaikista toisen yrityksen osakkeiden tai osuuksien antamasta äänimäärästä (Kirjanpitolaki 1997/1336, 1 luku 5 §).

Konsernin sisäisissä myynneissä täytyy huomioida siirtohinnoittelu. Samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisiä liiketoimia koskevaa hinnoittelua kutsutaan siirtohinnoitteluksi. Siirtohinnoittelu koskee pääsääntöisesti kaikkia konserniyhtiöiden välisiä liiketoimia, kuten tavaroiden ja palveluiden kauppaa, rahoitusta sekä korvausta aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä. Konsernin sisäisten liiketapahtumien ehdot eivät määräydy yleensä normaalin markkinakäyttäytymisen mukaan, mutta niiden on kuitenkin oltava markkinaehtoisia. Tämä tarkoittaa, että konsernin sisäisissä liiketoimissa on käytettävä samanlaisia hinnoittelu- ja muita ehtoja kuin liiketoimissa, jotka tehtäisiin samassa tilanteessa konsernisuhteesta riippumattomien yritysten kesken. (Verohallinto 2016.) Myös Yritys X käyttää konsernin sisäisissä kaupoissa markkinaehtoista siirtohinnoittelua.

Ennen haastattelun toteuttamista Yritys X:n taluspäällikön kanssa käytiin sähköpostikeskustelua, jonka avulla avattiin prosessikaavion (kuva 2) mukaisia prosessin vaiheita tarkemmin.



KUVA 2. Yritys X:n myyntiprosessi

Yritys X:n myyntiprosessi (kuva 2) alkaa, kun tytäryhtiön ostaja tekee ostotilauksen emoyhtiölle. Tämän jälkeen emoyhtiön varaosamyyjä vahvistaa ostotilauksen toiminnanohjausjärjestelmään sekä vahvistaa tytäryhtiölle oikeat hinnat ja toimitusajat. Tässä vaiheessa ostotilaus myös kääntyy myyntitilaukseksi emoyhtiön järjestelmiin. Seuraavaksi emoyhtiön varastotyöntekijä pakkaa tilauksen kuuluvat tavarat ja vientiasistentti järjestää rahdin sekä tekee myyntilaskun.

Kun tavara saapuu tytäryhtiöön, tytäryhtiön ostaja ottaa toimituksen vastaan ja tarkastaa sen sekä kirjaa tavarat saapuneeksi varastoon. Tämän jälkeen tytäryhtiön talousosasto täsmää emoyhtiöltä tulleen ostolaskun ja siirtää sen kirjanpitoon. Kun tytäryhtiö lopulta myy tavarat loppuasiakkaalle, tytäryhtiön taloushenkilö tekee myyntilaskun, ottaa vastaan asiakkaan maksun ja merkitsee laskun maksetuksi toiminnanohjausjärjestelmään. Jos tytäryhtiö ei saa maksua eräpäivään mennessä, se aloittaa saatavan perinnän ja ottaa tarvittaessa yhteyttä perintäyhtiöön.

5.2 Sisäinen valvonta Yritys X:n myyntiprosessissa

Myyntiprosessin prosessikaavion (kuva 2) sekä COSO-mallin pohjalta laadittiin haastattelun runko (liite 1). Haastattelurunko jakautui neljään teemaan: yleisiin kysymyksiin, ohjausympäristöön, myyntiprosessiin sekä viestintään ja informaatioon. Haastattelu toteutettiin asiantuntijanäkökulmaisena teemahaastatteluna. Haastattelu suoritettiin etänä videoyhteyden avulla ja siinä edettiin teemoittain haastattelurungon mukaisesti. Haastattelu tallennettiin, jonka pohjalta se litteroitiin ja analysoitiin.

Haastateltavana toimi Yritys X:n taluspäällikkö. Hänen toimenkuvansa on laaja. Siihen kuuluu koko konsernin taloushallinnosta vastaaminen, mikä kattaa niin sisäisen kuin ulkoisen laskennan. Hän toimii myös Yritys X:n johtoryhmässä ja toimittaa sinne tietoa yrityksen talouden tilasta.

Haastattelussa taluspäällikön kanssa ilmeni, että Yritys X toteuttaa sisäistä valvontaa monilla keinoilla, vaikka yrityksellä ei ole määriteltyä sisäisen valvonnan prosessia. Yritys X:n hallitus ohjeistaa yrityksen osa-alueista vastaavia henkilöitä sisäisestä valvonnasta kutsumalla heitä käymään hallituksen kokouksissa, joissa he yhdessä katsovat, mitä asioita sisäisessä valvonnassa pitäisi ottaa huomioon. Hallitus pyytää myös aika ajoin raportteja ja analyyskejä liiketoiminta osa-alueittain.

Taluspäällikkö määritteli, että Yritys X:n päätavoitteita ovat asiakaslähtöisyys, kannattava kasvu ja teknologian edelläkävijyys. Näihin tavoitteisiin Yritys X tähtää myös tytäryhtiöiden kautta, sillä yrityksen valmistamista tuotteista valtaosa menee vientiin. Tytäryhtiöt sijaitsevat Yritys X:n päämarkkina-alueilla ja ovat näin ollen lähempänä asiakasta.

Emoyhtiö ja tytäryhtiö viestivät tiiviisti keskenään. Taluspäällikkö kertoi, että esimerkiksi hänellä on viikoittain palaveri tytäryhtiön talousvastaavan kanssa. Tytäryhtiön työntekijät ovat myös itse aktiivisesti yhteydessä emoyhtiön työntekijöihin. Viestimisvälineenä käytetään pääsääntöisesti sähköpostia ja Teams-ohjelmaa sekä keväällä 2020 käyttöön otettavaa intranetiä. Teams-ohjelmaan on perustettu tiimejä, joiden kautta tytäryhtiön henkilöstö tavoittaa sen henkilön emoyhtiöstä kuin tarvitsee. Vastuut viestimisestä emoyhtiöltä tytäryhtiölle ja tytäryhtiöltä emoyhtiölle on jaettu henkilöstön toimenkuvien mukaisesti. Taluspäällikön mukaan kirjallisten toimintaohjeiden lisäksi Yritys X:ssä on panostettu henkilökunnan kouluttamiseen.

Emoyhtiö osallistuu tytäryhtiöiden toimintaan tiiviisti. Taluspäällikkö sanoi, että heillä on yhteinen toiminnanohjausjärjestelmä. Järjestelmästä emoyhtiön työntekijät pystyvät katsomaan muun muassa tytäryhtiöiden ostolaskut, avoimet myyntisaamiset ja varastojen saldot. Toiminnanohjausjärjestelmän käyttäjillä on jokaisella omat käyttäjätunnukset. Järjestelmän käyttäjien käyttöoikeuksia on rajattu niin, että he pääsevät katsomaan ja muokkaamaan vain niitä järjestelmän toimintoja, jotka ovat heidän työnkuvansa mukaan välttämättömiä. Taluspäällikön mukaan esimerkiksi tytäryhtiön työntekijät pääsevät tarkastelemaan emoyhtiön varastosaldoja, mutta he eivät voi niitä muokata.

Tytäryhtiö ostaa myytävät tuotteensa pääsääntöisesti emoyhtiön kautta. Haastateltava kertoi, että emoyhtiö on syöttänyt toiminnanohjausjärjestelmään varastonimikkeet ja määritellyt niille suositusvarastoarvot. Tytäryhtiö ei siis voi ostaa muita tuotteita kuin niitä, jotka emoyhtiö on järjestelmään määritellyt. Tytäryhtiössä myytävät varastonimikkeet ja niiden suositusvarastoarvot emoyhtiö on määritellyt edellisvuosien myyntien perusteella tehtyjen analyysien pohjalta.

Taluspäällikön mukaan emoyhtiö on antanut tytäryhtiölle ohjeistuksen, kuinka toimitaan tavaraa vastaanotettaessa, varastoitaessa tai reklamoitaessa. Kun ostetut tavarat saapuvat emoyhtiöltä tytäryhtiöön, tytäryhtiön ostaja ottaa toimituksen vastaan, tarkastaa sen oikeellisuuden ja tavaroiden

kunnon sekä kuittaa toiminnanohjausjärjestelmään, että toimitus on saapunut. Tämän jälkeen ostaja hyllyttää tavarat varastoon ja kirjaa niiden hyllypaikat toiminnanohjausjärjestelmään. Jos tavaroissa on jotain vikaa tai puutteita, tytäryhtiön ostaja ottaa niistä valokuvat ja reklamoi emoyhtiölle asiasta.

Tytäryhtiö tekee emoyhtiön ohjeistuksen mukaisesti varastossaan jatkuvasti rullaavaa inventointia. Inventoinnin tulokset syötetään toiminnanohjausjärjestelmään. Talouspäällikön mukaan emoyhtiö seuraa tytäryhtiön varastotapahtumia toiminnanohjausjärjestelmän avulla säännöllisesti ja ajaa kerran kuukaudessa varastoarvot järjestelmästä. Samalla emoyhtiö tarkastaa ovatko varaston arvot kasvaneet vai vähentyneet ja ovatko nämä liikkeet suhteessa esimerkiksi liikevaihdon kasvuun. Emoyhtiö seuraa myös esimerkiksi manuaalisia ottoja varastosta sekä inventointieroja.

Tytäryhtiö voi myydä tuotteita vain asiakkaille, jotka emoyhtiö on hyväksynyt toiminnanohjausjärjestelmässä olevaan asiakasrekisteriin. Emoyhtiö on asettanut myös asiakaskohtaiset luottorajat, joihin vain emoyhtiön talousosastolla on muokkausoikeus. Kun tuote myydään loppuasiakkaalle, tytäryhtiön talousvastaava laatii ostajalle myyntilaskun emoyhtiön hinnaston mukaisesti. Emoyhtiö seuraa tytäryhtiön myymiä ja toimittamia tavaroita toiminnanohjausjärjestelmän kautta säännöllisesti sekä seuraa, että toimitetuille tavaroille on laadittu myyntilasku. Emoyhtiö seuraa myös tytäryhtiön asiakkailleen antamia alennuksia.

Emoyhtiön talouspäällikkö seuraa tytäryhtiön myyntisaamisia ja käy niitä lävitse tytäryhtiön talousvastaavan kanssa viikoittaisissa palaverissa. Näissä palaverissa myös päätetään mahdollisesta ulkopuolisen perinnän tarpeesta ja sen aloittamisesta. Emoyhtiö käy myös kerran kuukaudessa tytäryhtiön tuloslaskelman ja taseen lävitse sekä selvittää niissä havaitsemiensa poikkeamien syitä tytäryhtiöltä. Emoyhtiö laatii erilaisia raportteja ja esimerkiksi seuraa myyntikatteita. Jos asiakas reklamoi myydystä tuotteesta, vain tietyt henkilöt emoyhtiössä voivat muodostaa hyvityslaskun asiakkaalle. Reklamoinnista vastaa Yritys X:n takuukäsittelijä.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Kerättyjen aineistojen pohjalta havaittiin, että Yritys X on kattavasti ottanut huomioon myyntiprosessin eri vaiheisiin liittyviä riskejä ja emoyhtiö on pyrkinyt osallistumaan tytäryhtiön toimintaan prosessin jokaisessa vaiheessa. Havaittiin myös, että sisäinen valvonta on Yritys X:ssä vielä kehittymässä oleva prosessi ja sen takia sisäisen valvonnan teorian mukaisia kontrolleja sovelletaan yrityksessä käytännössä ilmenneiden tarpeiden pohjalta.

Yksi tärkeimmistä apuvälineistä sisäisessä valvonnassa myyntiprosessissa on emoyhtiön ja tytäryhtiön yhteinen toiminnanohjausjärjestelmä, jonka avulla pystytään hallitsemaan monia prosessiin liittyviä riskejä. Toiminnanohjausjärjestelmän avulla emoyhtiö pääsee tarkastelemaan tytäryhtiön liiketoimia sekä tekemään tarkastuksia ja täsmäytyksiä esimerkiksi tytäryhtiön varastosaldoihin ja myyntisaamisiin. Järjestelmän avulla emoyhtiö voi myös esimerkiksi säädellä tytäryhtiön ostoja avaamalla vain tietyt varastonimikkeet, joita tytäryhtiö voi ostaa, sekä hallinnoida tytäryhtiön asiakasrekisteriä. Emoyhtiön suorittamaa valvontaa helpottaa myös se, että tytäryhtiön henkilöstön käyttöoikeuksia toiminnanohjausjärjestelmässä on rajoitettu esimerkiksi niin, että he eivät pääse itse muokkaamaan asiakasrekisteriä, asiakkaiden luottorajoja tai emoyhtiön varastoa.

Haastattelussa havaittiin, että Yritys X:llä ei ole kirjoitettuja liiketapaperiaatteita. Tällä hetkellä yrityksellä käytössä olevat liiketapaperiaatteet ovat ajan kanssa muotoutuneita käytäntöjä, jotka nykyinen henkilöstö on omaksunut. Haasteena voi olla, että kirjoittamattomista liiketapaperiaatteista on vaikeampi viestiä tytäryhtiön henkilöstölle ja varmistaa, että tytäryhtiössä toimitaan niiden mukaisesti niin yrityksen sisäisiin kuin ulkoisiin liiketoimiin liittyen. Talouspäällikkö kertoi haastattelussa, että kirjallisten ohjeiden sijaan panostetaan tytäryhtiön henkilöstön osalta enemmän kouluttamiseen. Monesti koulutus tapahtuu niin, että emoyhtiön työntekijä käy paikan päällä tytäryhtiössä näyttämässä, millä tavalla asioita olisi hyvä tehdä. Tässä vain on vaarana, että tytäryhtiön henkilöstön vaihtuessa emoyhtiön siirtämä tieto ja toimintatavat katoavat. Tähän saattaisi auttaa kirjallisessa muodossa olevat liiketapaperiaatteet ja toimintokohtaiset ohjeistukset, jotka olisivat tytäryhtiön saatavilla esimerkiksi Yritys X:ssä käyttöön otettavassa intranetissä.

Koska tytäryhtiössä on tällä hetkellä niin vähän työntekijöitä, ei vaarallisilta työyhdistelmiltä voida välttyä. Esimerkiksi tytäryhtiön ostaja vastaa tällä hetkellä ostotilauksen tekemisestä, tilauksen vastaanottamisesta ja varastoinnista. Varsinkin tässä prosessin vaiheessa olisi hyvä miettiä, pystyisikö työtehtäviä jakamaan useammalle henkilölle. Jos tämä ei ole mahdollista, voisi Yritys X kiinnittää huomiota jälkikäteisvalvontaan. Jälkikäteisvalvontaa on esimerkiksi käyttäjälokien läpikäynti, jonka avulla voidaan varmistua, että tietojärjestelmässä ei ole tapahtunut asiaan kuulumatonta tietojen käsittelyä (Ratsula 2016, 126).

Tällä hetkellä emoyhtiö osallistuu myyntiprosessin jokaiseen vaiheeseen ja kaikki toiminnot ovat emoyhtiön hallinnoitavissa. Kuitenkin Yritys X:n eläessä vahvaa liiketoiminnan kehittämisen aikakautta, on tärkeää huomioida muutosten ja mahdollisen kasvun vaikutus myös sisäisen valvonnan

toimenpiteisiin. Jos konserni perustaa lisää tytäryhtiöitä tai nykyiset tytäryhtiöt kasvavat, on vaarana, että tämänhetkinen emoyhtiöjohtoinen malli käy raskaaksi. Kuten jo COSO-teoriaa käsittelevässä kappaleessa todettiin, muutos tuo usein mukanaan uusia kontrollitarpeita. Tästä syystä monipuolisesti huomioitu sisäisen valvonnan prosessi olisi hyvä olla olemassa, jotta muutostilanteessa pystytään reagoimaan mahdollisimman nopeasti kontrollivajeeseen. Yritys X voisi aloittaa sisäisen valvonnan kehittämisen esimerkiksi kiinnittämällä huomiota sisäisen valvonnan teorian lähtökohtiin ja perusasioihin, kuten COSO- mallin ohjausympäristöön liittyviin käytäntöihin ja niistä viestimiseen.

7 POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia Yritys X:n tytäryhtiön kautta kulkevan myyntiprosessin sisäisen valvonnan tämänhetkistä tilaa COSO-mallin näkökulmasta ja antaa siihen kehitysehdotuksia. Tavoitteen asettelu onnistui siltä osin, että toimeksiantaja sai tutkimuksen avulla ulkopuolista näkökulmaa sisäiseen valvontaan. Vaikka kriittisiä kehittämiskohteita ei tehdyn tutkimuksen pohjalta tällä hetkellä havaittu olevan, antoi tutkimus tarpeellista näkökulmaa siihen, miten sisäisen valvonnan prosessia voisi tarkastella. Erityisesti siinä vaiheessa, kun Yritys X päättää ottaa käyttöönsä suunnitelmallisen sisäisen valvonnan prosessin, voisi yritys hyötyä tämän opinnäytetyön mukanaan tuomasta COSO:n monipuolisesta tarkastelunäkökulmasta. Myös muut aiheesta kiinnostuneet henkilöt kuten opiskelijat voivat hyötyä tästä tutkimuksesta, sillä tutkimus antaa hyvän tietoperustan sisäisen valvonnan aihealueesta.

Opinnäytetyön haastattelun toteuttaminen teemahaastatteluna oli hyvä valinta, sillä se antoi opinnäytetyöntekijöille vapauden kysellä haastattelun aikana ilmenneitä tarkentavia kysymyksiä. Sitä kautta saatiin kattavampia ja yksityiskohtaisempia vastauksia. Opinnäytetyön haasteena oli rajata mielenkiintoista, mutta laajaa aihetta sopimaan opinnäytetyön laajuuteen. Opinnäytetyön tekemisen myötä opittu sisäisen valvonnan teoreettinen viitekehys antoi opinnäytetyön tekijöille monipuolisen ja laajan käsityksen asioista, jotka vaikuttavat yritysten koko liiketoimintaan myös menestystä tuovina tekijöinä.

Opinnäytetyön luotettavuuden lisäämiseen kiinnitettiin huomiota jo työn alussa käyttämällä useampia eri tutkimusmenetelmiä aineiston keräämiseen. Kanasen (2010, 69) mukaan dokumentaatio on yksi tärkeimmistä työn uskottavuuden luojista. Tämän takia opinnäytetyön jokainen työvaihe pyrittiin dokumentoimaan tarkasti ja valinnat perustelemaan kattavasti. Luotettavuutta lisättiin myös luetuttamalla ja hyväksyttämällä tutkimustulokset haastateltavalla. Kuitenkin on huomioitava, että luotettavuutta olisi voitu vielä merkittävästi parantaa, jos haastateltavia olisi ollut useampia. Erityisesti tytäryhtiöistä olisi voitu hakea enemmän vahvistusta tutkimuksen tulosten luotettavuudelle. Tutkimuksen näkökulmat saattoivat jäädä hieman yksipuolisiksi, vaikka tutkimuksessa pyrittiin hyödyntämään niin paljon lähdeaineistoja kuin tutkimukseen käytettävissä olevan ajan puitteissa oli mahdollista.

Tästä voisi jatkotutkimuksena tehdä esimerkiksi eri prosesseihin kohdistuvia selvityksiä sisäisestä valvonnasta tai COSO-mallin osa-alueiden mukaisesti kehittämistutkimusta suunnitelmallisen sisäisen valvonnan toteuttamiseksi. Myös Yritys X:ssä pian käyttöön otettavan intranetin mahdollisuuksia sisäisen valvonnan välineenä voisi tutkia.

LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT

AHOKAS, Niina 2012. Yrityksen sisäinen valvonta. Jyväskylä: Edita Publishing Oy.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2013. Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary. [Viitattu 25.4.2020]. Saatavissa:

<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission 2020. About us. [Viitattu 25.3.2020]. Saatavissa: <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>

HIRSJÄRVI, Sirkka ja HURME, Helena 2010. Tutkimushaastattelu. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press Oy.

HYVÄRINEN, Matti, NIKANDER, Pirjo ja RUUSUVUORI, Johanna 2017. Tutkimushaastattelun käsikirja. Tampere: Vastapaino.

KANANEN, Jorma 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 111.

KANANEN, Jorma 2013. Case- tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 143.

KIRJANPITOLAKI. L 1336/1997. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 26.3.2020]. Saatavissa:

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajan-tasa/1997/19971336?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=kirjanpitolaki>

LAHTI, Sanna ja SALMINEN, Tero 2014. Digitaalinen taloushallinto [e-kirja]. Talentum. [Viitattu 30.3.2020.] Saatavissa: <https://savonia.finna.fi/Record/aapeli.169340>

LOGISTIIKAN MAAILMA. Varastoprosessi ja varastotoiminnot. [Viitattu 8.4.2020]. Saatavissa:

<http://www.logistiikanmaailma.fi/huolinta-terminaalit/varastointi/varaston-toiminnot/>

LYNFORD, Graham 2015. Internal Control Audit and Compliance: Documentation and Testing Under the New COSO Framework [e-kirja]. John Wiley & Sons, Incorporated. [Viitattu 2.5.2020.] Saatavissa: <https://ebookcentral-proquest-com.ezproxy.savonia.fi/lib/savoniafi/reader.action?docID=1895885>

OSAKEYHTIÖLAKI. L 624/2006. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 26.3.2020]. Saatavissa:

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajan-tasa/2006/20060624?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=osakeyhti%C3%B6laki>

RATSULA, Niina 2016. Yrityksen sisäinen valvonta. Kerava: Otavan Kirjapaino Oy.

RUUSUJUORI, Johanna, NIKANDER, Pirjo ja HYVÄRINEN, Matti 2010. Haastattelun analyysi. Tampere: Vastapaino.

SIHVONEN, Jarkko ja UUSI-HAUTAMAA, Leea 2019. Väärinkäytökset yrityksessä. Estä, havaitse, korjaa. Helsinki: Alma Talent Oy.

SUNDMAN, Robert 2020. Huoltovarmuuskeskuksen kohukaupat puretaan suurelta osin – tuore selvitys antaa moitteet johdolle muun muassa taloussääntöjen rikkomisesta. Uutiset. YLE. [Viitattu 26.4.2020] Saatavissa: <https://yle.fi/uutiset/3-11305255>

TOMPERI, Soile 2017. Kehittyvä kirjanpitoaito. Keuruu: Edita Publishing Oy.

TUOMI, Jouni ja SARAJÄRVI, Anneli 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

VEROHALLINTO 2016. Siirtohinnoittelu. [Viitattu 6.4.2020]. Saatavissa: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/siirtohinnoittelu/>

LIITE 1: HAASTATTELURUNKO

Yleisiä kysymyksiä

1. Mikä on toimenkuvasi ja työtehtäväsi tässä yrityksessä?
2. Millaisia tavoitteita yrityksellä on liittyen tytäryhtiöihin?

Ohjausympäristö

3. Mitä hallitus on linjannut sisäisestä valvonnasta?
4. Onko olemassa liiketapaperiaatteita?
5. Pyrkiikö emoyhtiö viemään näitä liiketapaperiaatteita tytäryhtiöihin?

Konsernin myyntiprosessi tytäryhtiön kautta

6. Säätääkö emoyhtiö tytäryhtiön ostotilausten kokoa tai määrää?
7. Kenelle kaikille tieto tytäryhtiön ostotilauksen etenemisestä lähtee?
8. Miten varmistutaan, että myyntitilauksessa käytetyt hinnat ja muut ehdot ovat oikein ja siirtohinnoittelun mukaisia?
9. Mitä eri tietojärjestelmiä prosessissa on ja kuinka tiedonsiirto niiden välillä tapahtuu?
10. Kenellä kaikilla on käyttöoikeudet prosessiin liittyviin järjestelmiin?
11. Kuka ottaa tavaran varastoon tytäryhtiöllä ja millaisia kontroleja tähän liittyy?
12. Miten reklamaatio emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä toimii tai onko siihen kiinnitetty huomiota?
13. Millaisia kontrollitoimenpiteitä emoyhtiöllä on tytäryhtiön myyntiprosessiin liittyen?

Informaatio ja viestintä

14. Millaisia ohjeistuksia tytäryhtiölle annetaan ja miten valvotaan niiden noudattamista?
15. Millä tavoin ja kuinka usein tytäryhtiön kanssa viestitään?
16. Onko vastuuta viestimisestä emoyhtiöltä tytäryhtiölle jaettu jotenkin?
17. Onko tytäryhtiöllä nimetyt vastuulliset henkilöt tiettyjen asioiden viestimisestä?