

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppätieteiden tiedekunta, Laskentatoimi

Kandidaatintutkielma

Sisäisen tarkastuksen laadunarviointi:
sisäisen tarkastuksen näkökulma

Quality Assessment of Internal Auditing:
An Internal Auditing Perspective

15.1.2007

Laatija: Antti Vesalainen

Opponentti: Timo Liukkanen

Tarkastaja: Ulla Kotonen

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	2
1.1	Tutkimuksen taustaa	2
1.2	Tavoitteet ja rajaukset	3
1.3	Tutkimusmetodologia ja tutkielman rakenne	4
2	SISÄINEN TARKASTUS OSANA YRITYKSEN TOIMINTAA	5
2.1	Sisäisen valvonnan suhde sisäiseen tarkastukseen	5
2.2	Sisäisen tarkastuksen määritelmä ja ammatillisen käytännön viitekehys	7
2.3	Sisäisen tarkastuksen rooli ja asemointi organisaatiossa	8
	2.3.1 Sisäisen tarkastuksen rooliin vaikuttavat tekijät.....	9
	2.3.2 Sisäisen tarkastuksen asemointi organisaatiossa	12
2.4	Sisäisen tarkastuksen tavoitteet, tehtävät ja merkitys organisaatiolle....	14
	2.4.1 Lisäarvon tuottaminen ja toiminnan parantaminen.....	15
	2.4.2 Sisäisen tarkastuksen tehtävät	18
	2.4.3 Sisäisen tarkastuksen merkitys organisaatiolle	20
2.5	Sisäisen tarkastuksen laatu ja sen parantaminen	22
	2.5.1 Laadun käsite sisäisessä tarkastuksessa.....	22
	2.5.2 Sisäisen tarkastuksen laadun parantaminen	24
3	LAADUNARVIOINTI SISÄISEN TARKASTUKSEN NÄKÖKULMASTA.....	26
3.1	Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn ja laadunarvioinnin määritelmät...	26
3.2	Sisäisen tarkastuksen laadun varmistus- ja kehittämisohjelma.....	27
3.3	Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arviointi.....	29
	3.3.1 Lähestymistapa suorituskyvyn (laadun) arviointiin	30
	3.3.2 Ohjaus	31
	3.3.3 Laatuohjelman arviointi	33
3.4	Sisäisen tarkastuksen sisäiset arvioinnit	34
	3.4.1 Säännölliset sisäiset arvioinnit.....	35
	3.4.2 Jatkuvat sisäiset arvioinnit	42
	3.4.3 Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn mittaaminen	43
4	JOHTOPÄÄTÖKSET	46
	LÄHDELUETTELO	48

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Osakeyhtiölain (624/2006) 1 luvun 5 § mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajilleen. Omistajat, eli omanpääomanehtoiset sijoittajat, valitsevat sijoituskohteensa mm. tuotto-odotusten ja turvallisuuden perusteella, joihin suuresti vaikuttavat yhtiön tasokas hallinnointi, toiminnan läpinäkyvyys ja tuotetun informaation luotettavuus. Yhtiötä hallinnoi useimmiten hallitus, joka vastaa mm. toimivan johdon ohjauksesta ja valvonnasta, riskienhallinnan periaatteiden hyväksymisestä sekä johtamisjärjestelmän toimivuudesta. Edellä mainittujen vastuiden täyttäminen ja toiminnan tuloksellisuuden varmistaminen vaativat ylimmältä johdolta yhtiön toiminnan jatkuvaa valvomista. Yhtiön johto on mm. corporate governance -säännösten (Corporate governance -työryhmä, 2003) mukaan velvollinen järjestämään riittävän sisäisen valvonnan. Sisäisen valvonnan tarkoituksena on varmistaa, että yhtiön toiminta on tehokasta ja tuloksellista, tuotettu informaatio läpinäkyvää ja luotettavaa ja että yhtiö noudattaa lakeja, säännöksiä sekä toimintaperiaatteitaan. Sisäisen tarkastuksen tarkoituksena taas on auttaa yhtiön ylintä johtoa tehostamaan valvontaa.

Tehokkaan ja laadukkaan sisäisen tarkastuksen merkitys yhtiöille on kasvanut uusien lakien, säännösten ja suositusten myötä. Vaikka sisäisen tarkastuksen asema organisaatioissa on viime vuosina vahvistunut ja sen merkitys kasvanut, ovat sen käytävissä olevat resurssit usein kuitenkin niukat ja rajalliset. Lisääntyneet tehtävät ja kasvaneet odotukset haastavat sisäisen tarkastuksen: sisäisen tarkastuksen toimintoja on kyettävä jatkuvasti kehittämään ja tarkastustulosten laatua parantamaan. Avainasemassa on oman toiminnan kriittinen tarkastelu, ja keinoja, joilla tarkastustoimintaa tehostetaan ja laatua parannetaan, on etsittävä jatkuvasti. Kehittämistoimet vaativat rinnalleen aktiivista sisäisen tarkastuksen omaa laadunarviointia ja tämä toiminta on selvästi kehittymässä.

Tässä kehitysvaiheessa on sisäisen tarkastuksen laadunarviointia tärkeä tutkia systemaattisesti. Aikaisempi tutkimus sisäisen tarkastuksen laadusta on keskittynyt lähinnä tilintarkastajien mahdollisuuteen hyödyntää sisäisen tarkastuksen tuottamaa

tietoa ja tämä tutkimus on kohdistunut pääasiassa tiedon luotettavuuteen. Sisäisen tarkastuksen toimintakenttä ulottuu kuitenkin huomattavasti syvemmälle organisaation toimintaan kuin ainoastaan kirjanpidon luotettavuuteen ja oikeellisuuden varmistamiseen sekä tilintarkastajien työn avustamiseen.

1.2 Tavoitteet ja rajaukset

Työn tutkimusongelman voi esittää kysymyksenä: ”Miten laadunarvioinnilla voidaan vaikuttaa sisäisen tarkastuksen kykyyn saavuttaa sille asetetut tavoitteet?”

Työn tavoitteena on tutkia, miten sisäisen tarkastuksen laatua arvioidaan ja miten laadunarviointi vaikuttaa siihen, saavuttaako sisäinen tarkastus sille asetetut tavoitteet. Jotta työn tavoite on mahdollista saavuttaa, täytyy sisäisen tarkastuksen toiminnasta muodostaa kokonaiskuva sekä määrittellä laadun ja laadunarvioinnin käsitteet sisäisessä tarkastuksessa. Tutkin näitä seuraavien alaongelmien avulla:

- Mikä on sisäisen tarkastuksen tarkoitus, mikä on sen asema yrityksessä ja mitä kuuluu sen toimenkuvaan?
- Mitä on laatu sisäisessä tarkastuksessa ja miten sitä voidaan parantaa?
- Miten sisäisen tarkastuksen laatua arvioidaan ja millä mitataan sisäisen tarkastuksen suoriutumista tehtävistään?

Sisäisen tarkastuksen laadunarviointi koskettaa kaikkia yhtiöitä, muodosta tai koosta riippumatta, joissa on sisäisen tarkastuksen toiminto. Suomessa tämä tarkoittaa käytännössä pörssiyhtiöitä. Sisäinen tarkastus avustaa ylintä johtoa sen valvontavelvollisuuden täyttämässä. Vaikka sisäinen tarkastus kytkeytyykin läheisesti sisäiseen valvontaan, rajataan sisäisen valvonnan tarkempi käsittely työn ulkopuolelle. Tämä työ keskittyy sisäisen tarkastuksen laadunarviointiin. Sisäisen tarkastuksen laatua arvioidaan sisäisillä ja ulkoisilla arvioinneilla. Sisäisissä arvioinneissa sisäisen tarkastuksen toiminto arvioi itse itseään. Ulkoisissa arvioinneissa sisäisen tarkastuksen toimintoa arvioi ulkopuolinen, riippumaton taho, esimerkiksi Sisäiset Tarkastajat ry. Ulkoisten arviointien tarkempi käsittely ja tutkiminen jätetään tämän työn ulkopuolelle. Tässä tutkimuksessa tutkitaan laadunarviointia sisäisen tarkastuksen näkökulmasta, jolloin keskitytään sisäisiin arviointeihin.

1.3 Tutkimusmetodologia ja tutkielman rakenne

Tutkimus on teoreettinen ja lähdemateriaali koostuu ainoastaan kirjallisuudesta. Tutkimuksen teoriatausta perustuu sisäisten tarkastajien kattojärjestön, The Institute of Internal Auditors (myöhemmin IIA), laatimiin sisäisen tarkastuksen kansainvälisiin ammattistandardeihin (myöhemmin ammattistandardit) sekä niitä soveltaviin käytännön ohjeisiin. Keskeisessä osassa on myös sisäisen tarkastuksen laadunarvioinnin käsikirjan (Quality Assessment Manual) neljäs painos. Nämä materiaalit ovat rajoitettusti saatavilla IIA:n verkkosivuilta. Tutkimuksen keskeisiä kirjallisuuslähteitä ovat myös sisäisen tarkastuksen käsikirjat kuten Sawyer'n vuoden 2003 ja Pickettin vuoden 2004 teokset. Lisäksi tutkimuksen aineistona käytetään artikkeleita. Koska tieteellisiä tutkimuksia sisäisen tarkastuksen laadusta, juuri sisäisen tarkastuksen näkökulmasta katsottuna, ei ole tehty, artikkelit ovat pääasiassa ammattilehdistä Tilintarkastus – Revision, Internal Auditing sekä The Internal Auditor.

Tutkielmassa on neljä kappaletta. Ensimmäinen on johdanto. Tutkielman toisessa kappaleessa luodaan yleiskuva sisäisen tarkastuksen toiminnosta. Kappaleessa määritellään sisäinen tarkastus sekä tutkitaan sen roolia, organisatorista asemaa, tavoitteita sekä tehtäväkenttää. Lopuksi määritellään, mitä tässä työssä tarkoitetaan sisäisen tarkastuksen laadulla. Kolmannessa kappaleessa tutkitaan sisäisen tarkastuksen laadunarviointia voimassa olevien standardien pohjalta. Kappaleessa määritellään laadunarvioinnin käsite tämän työn kannalta sekä käsitellään laadunarvioinnin pääpiirteet: lähestymistapa, menetelmät ja toteutus. Näiden lisäksi pohditaan mitä hyötyä laadunarvioinnista on sisäiselle tarkastukselle. Neljännessä kappaleessa esitetään johtopäätökset ja yhteenveto.

2 SISÄINEN TARKASTUS OSANA YRITYKSEN TOIMINTAA

Tässä luvussa luodaan kokonaiskuva sisäisen tarkastuksen toiminnosta. Aluksi määritellään sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen välinen suhde ja tutkitaan mihin sisäinen tarkastus sijoittuu yrityksen valvontajärjestelmässä. Sisäisen tarkastuksen määritelmän pohjalta luodaan kuva sisäisen tarkastuksen roolista, asemasta, tavoitteista, tehtävistä sekä merkityksestä yrityksen toiminnalle. Näiden elementtien kautta päädytään lopuksi sisäisen tarkastuksen laadun käsitteeseen ja laadun parantamiseen.

2.1 Sisäisen valvonnan suhde sisäiseen tarkastukseen

Ennen sisäisen tarkastuksen ja sen toiminnan tarkempaa tutkintaa, sisäinen valvonta on tarpeen määritellä. Sisäisellä valvonnalla ja sisäisellä tarkastuksella on yhteys, jonka ymmärtäminen toimii pohjana sisäisen tarkastuksen tutkimiselle.

Valvonnan järjestäminen on julkisille yhtiöille pakollista. Suomessa valvontaa säännellään osakeyhtiölaissa, jonka lisäksi valvonnan järjestämisestä on suosituksia. Osakeyhtiölain 6 luvun 2 § mukaan *”hallitus vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty”*. Corporate governance -työryhmän (2003) antamien suositusten 49 ja 50 mukaan Suomessa listattujen pörs-siyhtiöiden on määritettävä sisäisen valvonnan toimintaperiaatteet sekä selostettava periaatteet joiden mukaan yrityksen riskienhallinta on järjestetty. Yhtiöiden on siis järjestettävä sisäinen valvonta.

Valvonta on tärkeä elementti organisaatiolle ja sen avulla pyritään varmistamaan organisaation tavoitteiden saavuttaminen sekä varautumaan mahdollisiin yllätyksiin. Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission:n (myöhemmin COSO) määritelmän mukaan valvonta on hallituksen, johdon ja muun henkilöstön ylläpitämä prosessi, jonka tarkoituksena on antaa yritykselle kohtuullinen varmuus tavoitteiden saavuttamisesta useilla eri osa-alueilla. Osa-alueiksi määritellään yrityksen toimintojen tehokkuus ja suorituskyky, taloudellisen raportoinnin luotettavuus se-

kä soveltuvien lakien ja sääntöjen noudattaminen. Osa-alueet ovat osittain päällekkäisiä ja ne pyrkivät vastaamaan eri tahojen erilaisiin tarpeisiin ja vaatimuksiin. (COSO 2006; Moilanen 1996, 213)

IIA:n määritelmä valvonnasta on linjauksiltaan COSO:n määritelmän kaltainen. IIA:n mukaan valvontaa on *"ne johdon, hallituksen ja muiden osapuolten toimenpiteet, joilla hallitaan riskejä ja siten lisätään päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisen todennäköisyyttä. Johto suunnittelee, organisoii ja ohjaa toimintaa niin, että päämäärien ja tavoitteiden saavuttamisesta saadaan kohtuullinen varmuus."* (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen välinen suhde käy ilmi standardista 2120: *"Sisäisen tarkastustoiminnon tulee tukea organisaatiota tehokkaiden valvontamenettelyiden ylläpidossa arvioimalla niiden vaikuttavuutta ja tehokkuutta ja edistämällä niiden jatkuvaa parantamista."* Standardissa mainittu valvontamenettelyiden tehokkuus tarkoittaa valvonnan toteuttamista taloudellisesti ja ylikontrolloimatta. Lisäksi tehokkaan valvontajärjestelmän tulee olla ajantasainen ja toteuttaa tavoitteiden saavuttamisen seurannan (Kuuluvainen 2001a, 8).

Sisäisellä valvonnalla edistetään tehokkuutta, hallitaan riskejä sekä varmistetaan taloudellisen informaation luotettavuus ja lakien noudattaminen. Sisäisten tarkastajien on tärkeää ymmärtää valvonnan tarkoitus. Heidän tulee sisäistää, että valvonta on hyödyllistä vain, jos se on suunniteltu organisaation toiminnan ja tavoitteiden saavuttamisen näkökulmasta. Tällöin on hyväksyttävä myös se, ettei täydellistä valvontaa voida saavuttaa, vaan tarkoituksena on luoda tilanne, jossa valvonnasta saatava hyöty ja sen kustannukset ovat oikeassa suhteessa. (Chapman 1998, 40-41)

Kokonaisvastuu valvonnasta on yrityksen ylimmällä johdolla. Valvonta ei kuitenkaan yksinään takaa organisaation menestystä, taloudellisen raportoinnin luotettavuutta eikä toiminnan lainmukaisuutta. Nämä saavuttaakseen, johdon tulee järjestää valvontaa niin, ettei se ole erillinen toiminto, vaan osa kaikkien organisaation yksiköiden ja henkilöiden päivittäistä toimintaa. Sisäisellä tarkastuksella on tärkeä tehtävä avustessaan johtoa valvonnan tehokkuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arvioimisessa ja kehittämisessä (Moilanen 1996, 214), joten organisaation johdon intressissä on jär-

jestää sisäisen tarkastuksen toiminto organisaatioon. Sisäisen tarkastuksen olemassaolon tärkeyttä korostavat sekä Treadway-komitean (1987, 37) että Corporate governance -työryhmän (2003) antamat suositukset; Treadway-komitean raportin mukaan julkisten yhtiöiden tulisi ylläpitää tehokas sisäisen tarkastuksen toiminto, jolla on tarpeelliset henkilöstöresurssit ottaen huomioon organisaation koon ja luonteen, kun taas Corporate governance -työryhmä suosittelee yhtiöiden selostavan kuinka sisäisen tarkastuksen toiminto on yhtiössä järjestetty.

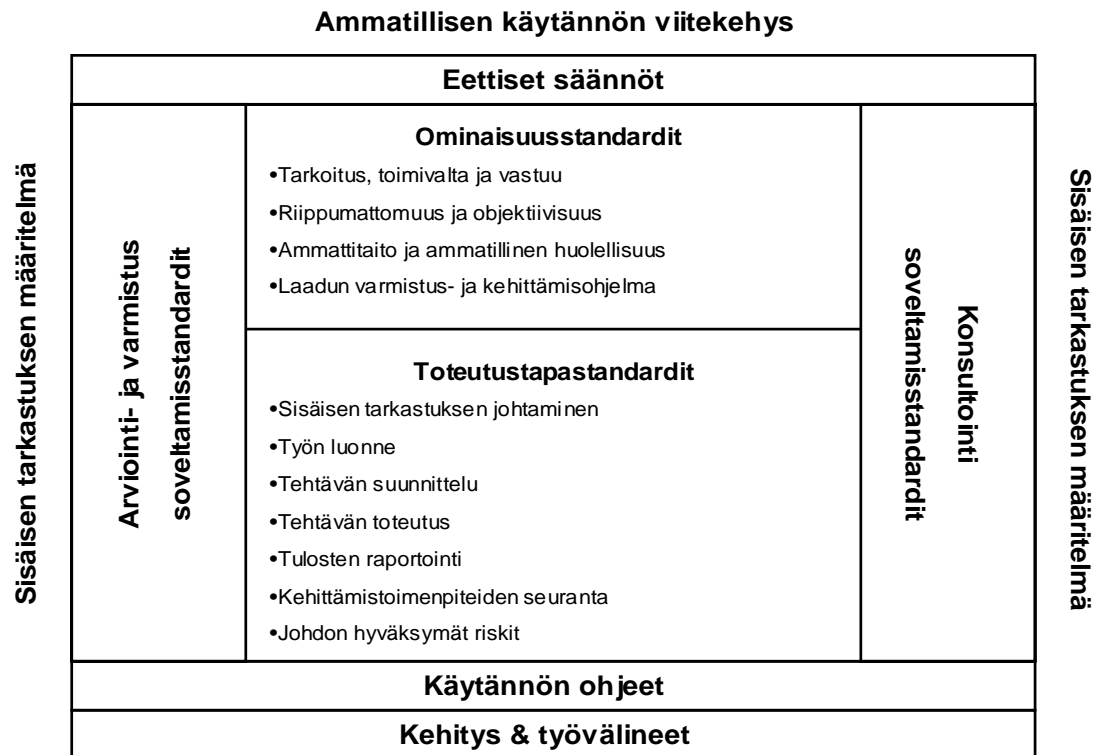
2.2 Sisäisen tarkastuksen määritelmä ja ammatillisen käytännön viitekehys

IIA:n, vuonna 1999 vahvistaman, määritelmän mukaan ”*sisäinen tarkastus on riippumaton ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.*” (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Sisäisen tarkastuksen virallinen määrittely on tarpeellinen, sillä sisäiselle tarkastukselle ei ole olemassa yhtä ainoaa oikeaa tapaa, vaan sen toteutus, tyyli ja laajuus vaihtelevat organisaatiokohtaisesti. IIA:n määritelmä kattaa sisäisen tarkastuksen peruseriaatteet ja edellytykset, määrittää sen tehtävien luonteen ja vastuut sekä asettaa sisäiselle tarkastukselle selkeät tavoitteet, jotka ovat käypiä kaikissa organisaatioissa. Näin määritelmä selventää sisäisen tarkastuksen roolia, vastuita ja tehtäväkenttää yrityksissä. (Pickett 2004, 239; Galloway 2002, 16)

Sisäinen tarkastuksen toimintaa ei ole säädelty laeilla, kuten esimerkiksi tilintarkastusta. Sisäistä tarkastusta säännellään ammattistandardeilla, jotka asettavat minimivaatimukset sisäisen tarkastuksen ammatin harjoittamiselle (Chapman 2001, 56). IIA:n, kesäkuussa 1999, hyväksymän ammatillisen käytännön viitekehyksen (Professional Practices Framework) (Kuva 1) tarkoituksena on jäsentää sisäistä tarkastusta ja sitä koskevaa sääntelyä, ohjata kaikkien sisäisten tarkastajien toimintaa organisaatio-

tiosta riippumatta sekä rohkaista ja kannustaa mahdollisimman laadukkaiden sisäisen tarkastuksen palveluiden tuottamista. Viitekehys ei palvele ainoastaan sisäisiä tarkastajia, vaan se soveltuu myös organisaation toimivan johdon, tarkastusvaliokunnan (audit committee) sekä hallituksen käyttöön, näiden arvioidessa organisaationsa sisäisen tarkastuksen toiminnon tehokkuutta (Rittenberg 2001, 64).



Kuva 1: Amatillisen käytännön viitekehys. (Hannukkala 2002, 37)

Sisäisen tarkastuksen määritelmä muodostaa pohjan sisäisen tarkastuksen ammatilliselle viitekehykselle ja sisäisen tarkastuksen teoreettiselle tarkastelulle. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys muodostuu viidestä eri osatekijästä, johon kuuluvat määritelmän lisäksi: eettiset säännöt, ammattistandardit, käytännön ohjeet sekä kehitys & työvälineet. (Hannukkala 2002, 36-37; Frigo 2002, 32; Rittenberg 2001, 64)

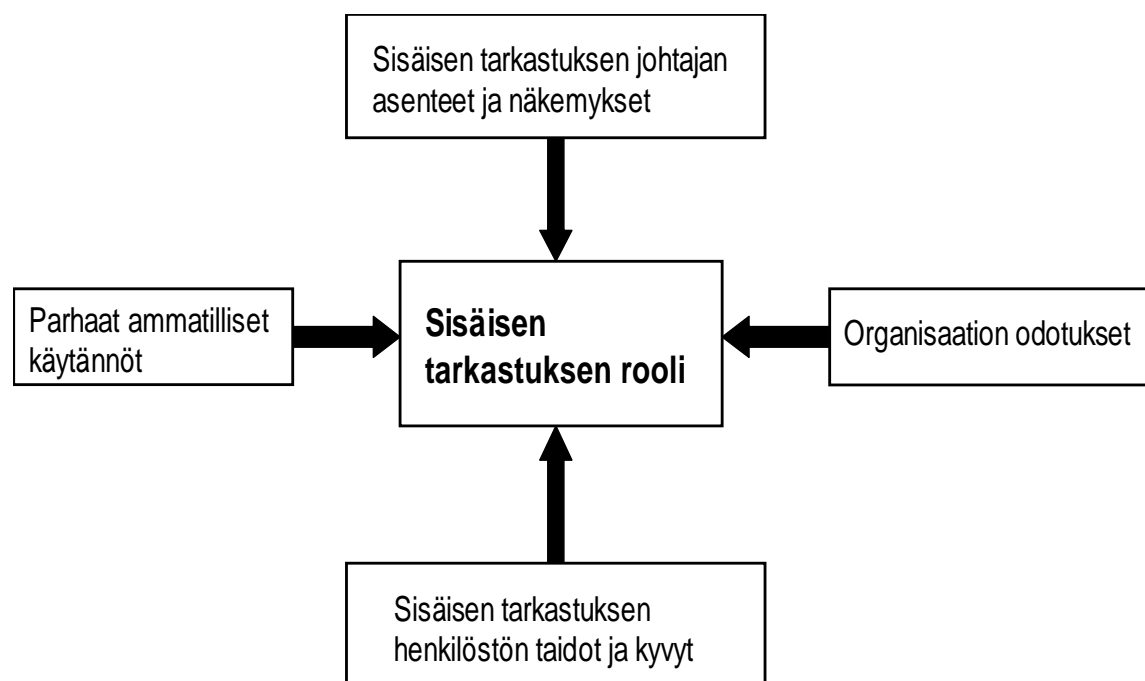
2.3 Sisäisen tarkastuksen rooli ja asemointi organisaatiossa

Sisäinen tarkastus on kehittynyt organisaation johdon tarpeista. Sisäisen tarkastuksen panos johdon apuna, valvonnan systemaattisena kehittäjänä ja arvioijana, on tärkeä, sillä yritysten ja liiketoiminnan kasvaessa, organisaation johdon on mahdoton-

ta valvoa kaikkia heidän vastuullaan olevia toimintoja, jolloin toimintojen tehokkuus ja tuloksellisuus heikentyy. Luonteenomaista sisäiselle tarkastukselle on sen suhde yritykseen; sisäiset tarkastajat ovat organisaation työntekijöitä ja heidän tehtävänä on palvella organisaation tarpeita. (Sawyer 2003, 7,34)

2.3.1 Sisäisen tarkastuksen rooliin vaikuttavat tekijät

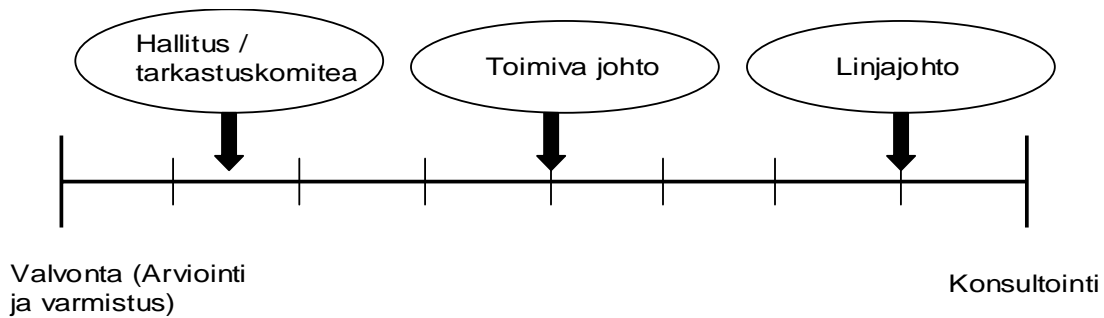
Sisäinen tarkastus keskittyy tulevaisuuden tapahtumien arviointiin. Sen tarkoituksena on varmistaa, että organisaatio saavuttaa tavoitteensa ja päämääränsä ja tämän roolin omaksuessaan, sisäinen tarkastus voi vaikuttaa organisaation tulevaisuuden menestykseen. Sisäisen tarkastuksen rooliin vaikuttavat useat tekijät, jotka vaihtelevat organisaatiokohtaisesti, joten yhtä oikeaa sisäisen tarkastuksen mallia ei siis ole olemassa. Sisäisen tarkastuksen rooli määräytyy ja muotoutuu organisaation odotusten, henkilöstön taitojen ja kykyjen, sisäisen tarkastuksen johtajan asenteiden ja näkemysten sekä parhaiden ammatillisten käytäntöjen (best practices) yhteisvaikutuksesta. Tekijät, jotka vaikuttavat sisäisen tarkastuksen rooliin, on esitetty kuvassa 2. (Pickett 2004, 243)



Kuva 2. Sisäisen tarkastuksen rooliin vaikuttavat tekijät. (Pickett 2004, 243)

Sisäisen tarkastuksen johtajan asenteilla, näkemyksillä sekä kokemuksella on merkittävä vaikutus sisäisen tarkastuksen rooliin. Organisaation ylimmän johdon tukemana, hänellä on laajat valtuudet päättää sisäisen tarkastuksen toiminnasta, esimerkiksi henkilöstötarpeista sekä palvelutarjonnasta (Pickett 2004, 243; Sawyer 2003, 837). Valtaa kompensoi kuitenkin standardien asettamat vastuut; tarkastusjohtajan tulee mm. laatia riskiperusteiset suunnitelmat, varmistaa tarkastusten laatu, hallita resursseja, koordinoida yksikön toimintaa, asettaa tavoitteet sekä luoda yksikölle toimintaohje. Sisäisen tarkastuksen johtajan laatima toimintaohje on sisäisen tarkastuksen toiminnan perusta; siinä määritellään sisäisen tarkastustoiminnon tarkoitus, toimivalta, vastuu sekä arviointi-, varmistus- ja konsultointipalveluiden luonne. Sen tulee olla kirjallinen, hallituksen hyväksymä ja ammattistandardien mukainen (Sisäiset tarkastajat ry 2004). Toimintaohje valtuuttaa sisäisen tarkastuksen toiminnan, luo perustan sen riippumattomalle asemalle, auktoriteetille, laadukkaalle toiminnalle sekä sen roolille organisaatiossa.

Sisäinen tarkastus on yksi organisaation toiminnoista, jonka voidaan ajatella toimivan koko organisaation käytössä olevana yhteisenä resurssina (Chapman 1998, 40-41). Sisäisen tarkastuksen palveluiden käyttäjiä ovat mm. hallitus, tarkastusvaliokunta, toimiva johto (executive), linja- ja keskijohto sekä organisaation työntekijät. Asiakas-kunta on laaja; oman organisaation lisäksi siihen kuuluu yleensä myös muita sisäisen tarkastuksen sidosryhmiä, kuten tilintarkastajat. Täyttääkseen tehtävänsä ja menestyäkseen, sisäisen tarkastuksen täytyy, organisaationsa tavoin, tunnistaa asiakkaansa, päättää ja määrittää asiakkaiden tarpeet ja sitten täyttää tai mieluiten ylittää asiakkaidensa odotukset (Galloway 2002, 20). Käsitukset sisäisen tarkastuksen tehtävistä, tarkoituksesta ja roolista saattavat vaihdella eri asiakkaiden kesken. Eri asiakkaat haluavat ja tarvitsevat eri palveluja, ja usein asiakkaiden tarpeet ovat ristiriitaisia (Kuva 3). Hallitus/tarkastuskomitea painottaa riippumatonta ja objektiivista varmistusta sekä arviota taloudellisesta tilasta ja lakien noudattamisesta tyydyttääkseen valvontavastuunsa. Toimiva johto tarvitsee sisäistä tarkastusta arvioimaan ja kehittämään suunnittelemiensa valvontajärjestelmien toimivuutta ja tehokkuutta. Linjajohto odottaa apua sisäiseltä tarkastukselta tehokkuuden ja tuloksellisuuden kehittämisessä. Tilintarkastajat taas haluavat tietää, onko sisäisen tarkastuksen tuottama tieto heille käyttökelpoista. (Howard Jr 1998, 67; Drent 2002, 50)



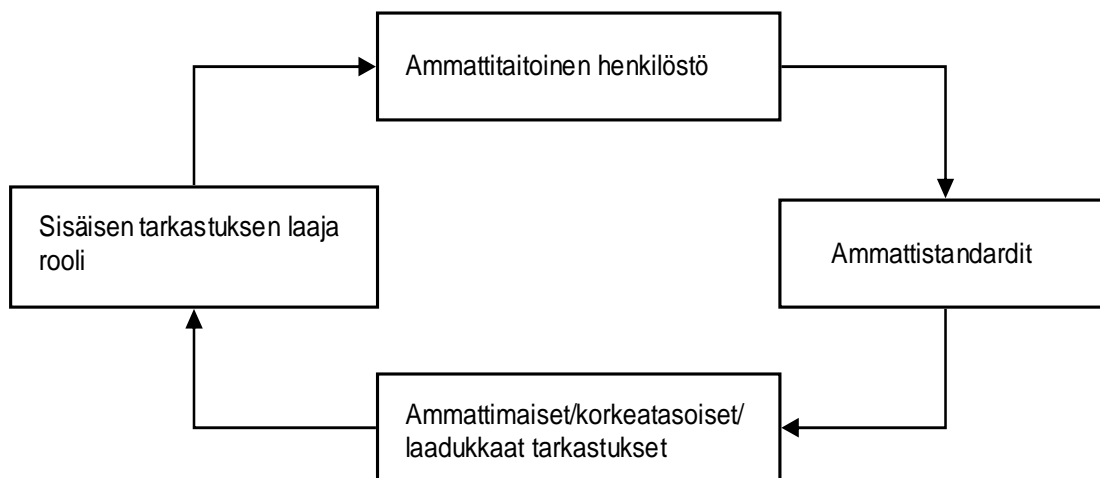
Kuva 3. Asiakkaiden odotukset sisäisen tarkastuksen tehtävistä. (Frigo 2002, 33)

Ristiriitoja voi muodostua esimerkiksi riippumattomuuden ja objektiivisuuden vaatimuksista sekä sisäisen tarkastuksen roolin määrittelystä. Hallitus/tarkastuskomitea arvostaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta ja objektiivisuutta, kun taas toimivan ja linjajohdon mielestä sisäinen tarkastus työskentelee heidän alaisuudessaan, jolloin riippumattomuus on pelkkä muodollisuus. Epäjohdonmukainen sisäisen tarkastuksen määrittely taas voi johtaa ristiriitaiseen tilanteeseen, kun toimiva johto samanaikaisesti rohkaisee sisäisen tarkastuksen konsultoivaa roolia ja käyttää sitä "aseena" muiden yksikköjen kurissapitoon. Tällaisessa ympäristössä sisäisen tarkastuksen on hankala myydä esim. konsultointipalveluitaan muulle organisaatiolle (Drent 2002, 51). Organisaation odotukset vaikuttavat näin ollen sisäisen tarkastuksen rooliin organisaatiossa. Asiakkaat tarkastelevat sisäistä tarkastusta ja sen tarkoitusta omasta näkökulmastaan, jolloin he näkevät ja mieltävät myös sisäisen tarkastuksen laadun eri tavoin, riippuen omista odotuksista ja painotuksista.

Ammattitaito, asiantuntemus sekä ammattistandardien noudattaminen ovat välttämättömiä sisäisille tarkastajille ja ne vaikuttavat sisäisen tarkastajan rooliin organisaatiossa (Kuva 4). Ammattitaitoa käsitellään standardissa 1210, jonka mukaan "Sisäisellä tarkastajalla tulee olla omien yksittäisten tehtävien suorittamiseen tarvittavat tiedot, taidot ja muu pätevyys. Sisäisellä tarkastustoiminnalla tulee kokonaisuutena olla tai sen tulee hankkia tehtäviensä suorittamiseen tarvittavat tiedot, taidot ja muu pätevyys." Ammattitaidon lisäksi sisäisiltä tarkastajilta vaaditaan laajaa asiantuntemusta, jota ilman heidän on mahdotonta arvioida monenlaisia valvontajärjestelmiä sekä antaa neuvoja niiden kehittämiseksi. Sisäisen tarkastajan tulee myös tuntea oma organisaatio ja sen toiminnot, sillä tarkastukset voivat koskea mitä organisaation osaa tahansa. Sisäisen tarkastuksen henkilöstön kyvyt, ammattitaito ja asiantunte-

mus ratkaisevat viimekädessä sen, mitä ja kuinka laadukkaita palveluita sisäinen tarkastustoiminto kykenee suorittamaan ja tarjoamaan (Pickett 2004, 243).

Ammattimainen sisäisen tarkastuksen henkilöstö ja ammattistandardeja noudattaen suoritettavat tarkastukset ja muut tehtävät luovat uskottavan kuvan sisäisestä tarkastuksesta sekä antavat sen asiakkaille jonkinasteisen takuun sisäisen tarkastuksen laadusta (Chapman 2001, 59). Ammattimainen sisäinen tarkastaja on rehellinen, kyvykäs ja huolellinen (Kuuluvainen 2001b, 4). Sisäisen tarkastuksen toimiessa korkeiden standardien mukaisesti, organisaation odotukset sisäisen tarkastuksen toiminnon laadusta ja hyödyllisyydestä kasvavat, jolloin sisäisen tarkastuksen rooli organisaatiossa vahvistuu. Nousseisiin odotuksiin tulee pystyä vastaamaan kehittämällä sisäisen tarkastuksen toimintaa mm. laadunarvioinnilla, jolloin kuvan 4 kierto alkaa alusta. (Pickett 2004, 245)



Kuva 4. Ammattitaitoisen henkilöstön ja ammattistandardien noudattamisen vaikutus sisäisen tarkastuksen laatuun ja rooliin organisaatiossa. (Pickett 2004, 245)

2.3.2 Sisäisen tarkastuksen asemointi organisaatiossa

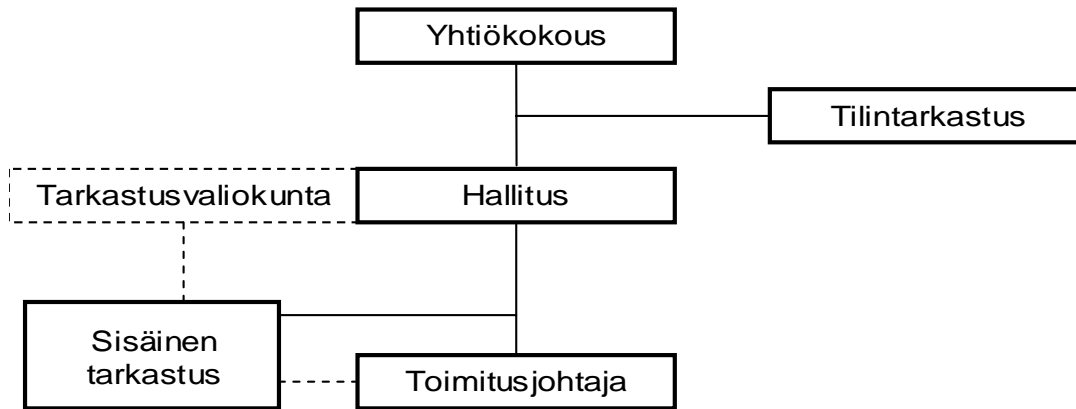
Lähtökohtana sisäistä tarkastustoimintoa asemoitaessa on sen luonteen ja tarkoituksen ymmärtäminen. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on auttaa organisaatiota saavuttamaan asetetut tavoitteet suorittamalla objektiivisesti ja riippumattomasti lisäarvoa tuottavia arviointi-, varmistus- ja konsultointitehtäviä. Riippumattomuus ei sinänsä ole lisäarvon tuottamisen tae. Lisäarvon tuottaminen ja tehokkuus vaatii sisäiseltä

tarkastukselta kahden välttämättömän, mutta riittävän edellytyksen toteutumista: ammattimaisuuden ja objektiivisuuden. (Kuuluvainen 2001b, 4)

Vaatus sisäisen tarkastuksen riippumattomuudesta ja objektiivisuudesta todetaan standardissa 1100, jonka mukaan ”*sisäisen tarkastustoiminnon tulee olla riippumaton ja sisäisen tarkastajan tulee olla työssään objektiivinen*”. Objektiivisuus tarkoittaa standardien mukaan puolueetonta asennoitumista, jonka ansiosta sisäinen tarkastaja ei tee työn laatuun liittyviä myönnytyksiä. Edellytyksenä objektiivisuudelle on, ettei sisäinen tarkastaja anna muiden henkilöiden mielipiteiden vaikuttaa tekemiinsä arviointeihin. Sisäisen tarkastajan tulee myös välttää eturistiriitoja. (Sisäiset tarkastajat ry 2004) Sisäisen tarkastuksen objektiivisuus varmistaa tasapuolisen ja tosiasioihin perustuvan analyysin ja tulosten raportoinnin, ilman vääristäviä tekijöitä (Kuuluvainen 2001b, 4).

Sisäisen tarkastuksen riippumattomuudella tarkoitetaan ainoastaan sen asianmukaista organisatorista asemaa (Jokipii & Miettinen 2005, 18). Standardissa 1110 todetaan: ”*Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida sellaiselle organisaatiotasolle, että sisäisen tarkastustoiminnon on mahdollista täyttää velvollisuutensa.*” Riippumattomuus on tärkeä elementti sisäiselle tarkastukselle, sillä se luo sisäisen tarkastajan objektiivisuuden maksimoivan ympäristön. Riippumattomuus merkitsee myös sitä, ettei ole olemassa merkittäviä eturistiriitoja, jotka uhkaisivat sisäisen tarkastajan objektiivisuutta. Riippumattomuus saadaan siis aikaan turvaamalla ja hallitsemalla sisäisen tarkastajan objektiivisuuteen vaikuttavat tekijät (Kuuluvainen 2001b, 4-5).

Sisäisen tarkastuksen toiminto tulisi sijoittaa organisaation ylimmän johdon alaisuuteen, joka vastaa standardissa 1110 mainittua organisaatiotasoa. Ylimmällä johdolla tarkoitetaan hallitusta, hallitusta vastaavaa ylintä toimielintä tai hallituksen tarkastuskomiteaa (Kuva 5). Organisaation käytännön toiminnan joustavuuden vuoksi sisäinen tarkastus voidaan myös alistaa toimitusjohtajan alaisuuteen. Tässäkin tapauksessa sisäisen tarkastuksen tulee raportoida suoraan hallitukselle/tarkastusvaliokunnalle, jotta riippumattomuus säilyisi. (Kuuluvainen 2001a, 9-10)



Kuva 5. Sisäisen tarkastuksen organisatorinen asema ja raportointisuhteet (Kari-
nen 2004, 30)

Sisäisen tarkastuksen organisatorinen asema viestii siitä, miten tärkeäksi ja hyödylliseksi organisaation johto sisäisen tarkastuksen kokee. Jos johdon mielestä sisäinen tarkastus on olennainen ja merkittävä osa johtamista ja organisaation menestymistä, sijoitetaan sisäinen tarkastus korkealle organisaation hierarkiassa. Sisäisen tarkastuksen tosiasiallinen asema muodostuu kuitenkin käytännön tarkastustoiminnan sekä käyttäytymisen kautta, jolloin muu organisaatio muodostaa oman käsityksensä sisäisestä tarkastuksesta, sen merkittävydestä ja hyödyllisyydestä. Korkea organisatorinen asema on välttämätön ehto sisäisen tarkastuksen riippumattomuudelle. Ilman korkeaa asemaa, sisäisen tarkastuksen on mahdotonta olla muista organisaation toiminnoista riippumaton ja saavuttaa tehokkaiden ja laadukkaiden palveluiden suorittamiseen tarvittavaa arvovaltaa ja uskottavuutta. Korkea organisatorinen asema varmistaa myös tehokkaat raportointikanavat, jotka mahdollistavat selkeän viestinnän yrityksen johdon kanssa. Raportointioikeus hallitukselle/tarkastusvaliokunnalle itsessään lisää sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta ja uskottavuutta. (Pietilä 1991, 417-421)

2.4 Sisäisen tarkastuksen tavoitteet, tehtävät ja merkitys organisaatiolle

Ammattistandardien mukaan sisäisen tarkastustoiminnon tavoitteena on tuottaa organisaatiolle lisäarvoa ja parantaa sen toimintaa. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet on määriteltävä laajasti, joten ne soveltuvat kaikkien sisäisten tarkastustoimintojen käyt-

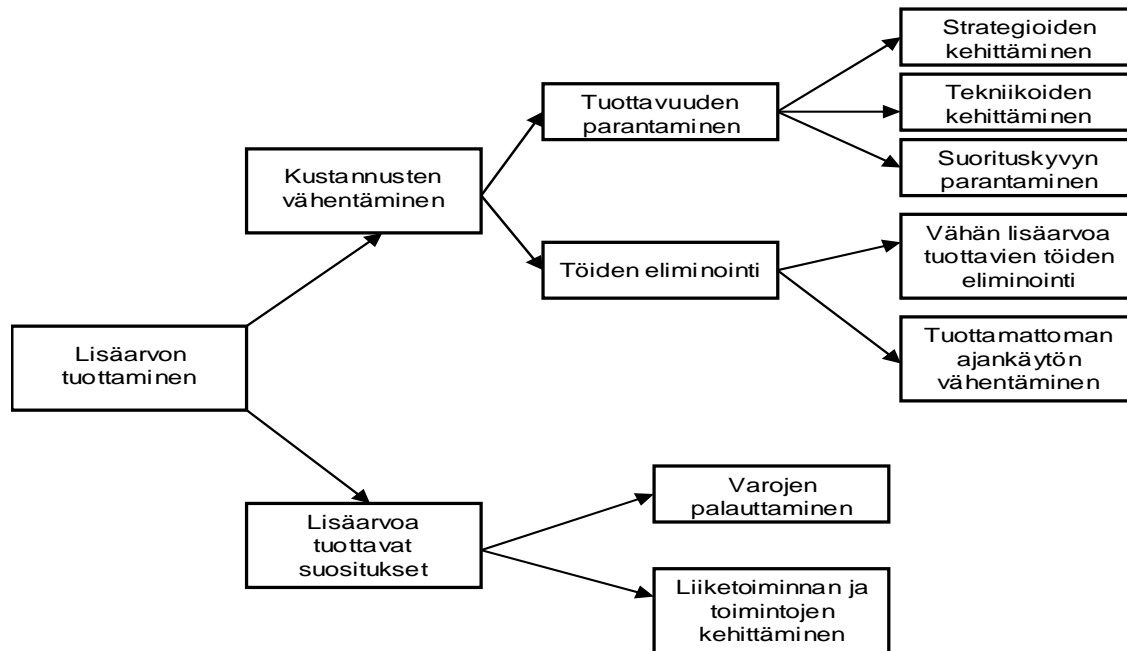
töön. Keinot, joilla tavoitteet pyritään saavuttamaan, vaihtelevat organisaatiokohtaisesti (Galloway 2002, 16).

2.4.1 Lisäarvon tuottaminen ja toiminnan parantaminen

Lisäarvon tuottaminen ja toiminnan parantaminen eivät välttämättä ole tavoitteina erillisiä, vaan monille sisäisille tarkastajille lisäarvon tuottaminen merkitseekin juuri organisaation toiminnan parantamista (Roth 2003, 33). Tässä tutkimuksessa näkökanta on sama: lisäarvoa tuottamalla parannetaan organisaation toimintaa. Mielenkiintoista on, että kaikki sisäiselle tarkastukselle standardeissa määritetyt ”viralliset” tavoitteet liittyvät muun organisaation toiminnan parantamiseen. Sisäisen tarkastuksen, kuten kaikkien muidenkin organisaation osien, tavoitteena tulee olla myös oman toiminnan jatkuva parantaminen ja kehittäminen.

Käsitteenä lisäarvon tuottaminen tarkoittaa pohjimmiltaan yrityksen markkina-arvon kasvattamista. Tällöin eri toimintojen, mukaan lukien sisäisen tarkastuksen, täytyy pystyä osoittamaan oma, lisäarvoa tuottava ja sitä kautta markkina-arvoa kasvattava panoksensa yritykselle (Walz 1997, 51). IIA määrittelee sanastossaan lisäarvon käsitteen palveluiksi, jotka tuottavat hyötyä organisaatiolle. Hyöty ilmenee parantamalla organisaation mahdollisuuksia saavuttaa tavoitteet, tunnistamalla toiminnallisia kehittämiskohteita ja/tai vähentämällä riskejä (Sisäiset tarkastajat ry 2004).

Walz (1997, 51-54) esittää, että sisäinen tarkastus voi luoda lisäarvoa organisaatiolle vähentämällä sisäisen tarkastuksen kustannuksia ja tekemällä arvoa lisääviä suosituksia. Nämä lähestymistavat eivät ole toisiaan poissulkevia, vaan sisäisen tarkastustoiminnon tulee toteuttaa molempia yhtaikaisesti. Suorin ja hallittavin tapa tuottaa lisäarvoa on vähentää sisäisen tarkastuksen kustannuksia, sillä säästö kulujen karsimisesta muuntuu välittömästi arvoksi eikä sen toteutus riipu muista organisaation toiminnoista. Arvoa lisäävien suositusten ja ehdotusten teko on kustannusten alen tamista epäsuorempi tapa tuottaa lisäarvoa, koska sisäisten tarkastajien toimenku vaan ja vastuuseen ei kuulu tehtyjen suositusten toimeenpano. Logiikka, jolla sisäinen tarkastus tuottaa lisäarvoa on esitetty kuvassa 6.



Kuva 6. Sisäisen tarkastuksen tavat tuottaa lisäarvoa. (Walz 1997, 52)

Sisäisen tarkastuksen kustannuksia voidaan vähentää parantamalla tuottavuutta ja eliminoimalla töitä. Tuottavuus paranee sisäisen tarkastuksen suoriutuessa samoista tehtävistä vähemmillä resursseilla. Ylimääräiset resurssit voidaan kohdentaa lisätarkastuksiin tai muihin toimintoihin, jolloin samoilla resursseilla tuotetaan enemmän palveluita. Tuottavuutta voidaan parantaa tehostamalla tarkastusprosessia, kehittämällä tarkastustekniikoita ja -strategioita, sekä kouluttamalla tarkastajia. Töiden eliminointi tarkoittaa sitä, että sisäinen tarkastus keskittyy tarjoamaan lisäarvoa tuottavia palveluita vähemmän arvoa tuottavien palveluiden sijasta sekä vähentää tuottamatonta ajankäyttöä. Sisäiset tarkastajat tuottavat lisäarvoa tarkastamalla ja neuvomalla. Kaiken muun toiminnan voidaan sanoa olevan tuottamatonta. Töiden eliminointi vapauttaa resursseja muihin tärkeämpiin tehtäviin, jolloin tuottavuus paranee. (Walz 1997, 52-53)

Sisäinen tarkastus tuottaa lisäarvoa myös antamalla asiakkailleen suosituksia. Suositukset voidaan jakaa kahteen päätyyppiin; suosituksiin, jotka toteutettaessa ”palauttavat menetettyjä varoja” sekä suosituksiin, jotka parantavat organisaation liiketoimintaa. Menetettyjä varoja palautetaan korjaamalla tarkastuksissa havaittuja virheellisiä käytäntöjä, joilla on rahallista arvoa organisaatiolle, esimerkiksi kaksinkertaiset mak-

sut asiakkaalle tai taloudelliset väärinkäytökset. Varojen palautuksia on yleensä helppo mitata, mutta ne eivät kuitenkaan tuota suurinta arvoa organisaatiolle. Organisaation toimintoja parantavat suositukset sen sijaan luovat enemmän lisäarvoa, sillä sisäisen tarkastuksen ehdotuksilla vaikutetaan organisaation tulevaisuuden tilaan. (Walz 1997, 54)

Walzin esittämät lähestymistavat liittyvät sekä sisäisen tarkastuksen tuottamiin palveluihin että sisäisen tarkastuksen prosessiin. Termi ”sisäisen tarkastuksen kustannusten vähentäminen” luo helposti väärän kuvan sen todellisesta sisällöstä, jolloin se voidaan ymmärtää niin, että sisäisen tarkastuksen toimintoa pienennetään ja sen käytössä olevia resursseja vähennetään. Sen sijaan termi tulee ymmärtää niin, että kustannuksia vähentämällä kehitetään sisäisen tarkastuksen toiminnan tehokkuutta ja laatua. Näin saadaan aikaan parempia, kattavampia ja suurempaa lisäarvoa tuottavia palveluita. Kustannusten vähentämisen sijasta on kuvaavampaa puhua kustannusten hallinnasta ja valvonnasta. Jos halutaan tuottaa laadukkaampia, tehokkaampia ja lisäarvoltaan suurempia palveluita, täytyy kustannuksia ajoittain myös lisätä (vrt. Caspari & Caspari 2004, 46). Arvoa lisäävät suositukset liittyvät pääasiassa sisäisen tarkastuksen tehtäviin, jolloin tarkastellaan mitkä sisäisen tarkastuksen palveluista todella lisäävät arvoa sisäisen tarkastuksen asiakkaille ja auttavat organisaatiota saavuttamaan tavoitteensa.

Lähestymistapojen välillä on yhteys. Kun sisäinen tarkastus laatii laadukkaampia ja kattavampia tarkastussuunnitelmia, parantaa tehokkuuttaan ja suorituskykyään, kouluttaa henkilöstöään ja eliminoi arvoltaan vähäisiä tarkastuksia, voi se keskittyä organisaation kannalta tärkeisiin, lisäarvoa tuottaviin, kohteisiin. Näin ollen sen, että tehdään lisäarvoa tuottavia suosituksia, täytyy olla sisäisen tarkastuksen yksikön ensisijainen tavoite. Kustannusten hallinta, kaikkine elementteineen, tukee tätä tavoitetta ja on välttämätöntä, jos tavoite halutaan saavuttaa. Kustannusten hallinnan osatekijät ovat jatkuvan parantamisen kannalta tärkeitä. Ne parantavat osaltaan sisäisen tarkastuksen laatua, joten käsitteinä laatu ja lisäarvo kulkevat käsi kädessä; lisäarvoa tuottaakseen palvelun on oltava laadukas.

2.4.2 Sisäisen tarkastuksen tehtävät

Sisäisen tarkastuksen määritelmä jakaa sisäisen tarkastuksen keskeiset tehtävät kahteen lohkoon: arviointi- ja varmistustehtäviin sekä konsultointitehtäviin. Sisäisen tarkastuksen työn luonteen määrittää standardi 2100: *”Sisäisen tarkastustoiminnan tulee järjestelmällistä lähestymistapaa käyttäen arvioida riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosesseja ja edistää niiden kehittämistä.”*

Arviointi- ja varmistustehtävät ovat objektiivista todisteiden tutkimista, joiden tarkoituksena on tuottaa organisaatiolle riippumaton arvio riskienhallinnasta, valvonnasta tai johtamis- ja hallintoprosesseista sekä antaa panos näiden kehittämiseen (Kuuluvainen 2001a, 8). Konsultointitehtävät IIA määrittelee *”neuvonanto- ja muiksi sen luonteisiksi palveluiksi, joiden luonne ja laajuus sovitaan asiakkaan kanssa ja joiden tarkoituksena on tuottaa lisäarvoa organisaation toiminnoille, parantaa organisaation riskienhallintaa sekä valvontaprosesseja ilman, että sisäiselle tarkastukselle lankeaa päätöksentekovastuuta”* (Sisäiset tarkastajat ry 2004). Konsultointi on luonteeltaan ongelmanratkaisua, jossa tärkeää on tiedostaa asiakkaiden tarpeet. Konsultointipalveluita ovat mm. neuvonta ja koulutus (Chapman 2001, 57).

Yksi sisäisen tarkastuksen päätehtävistä on kehittää organisaation riskienhallintaa. Tällä tavalla sisäinen tarkastus vaikuttaa organisaation tulevaisuuteen. Varmistustoiminnassa annetaan arvio siitä, miten organisaatio tunnistaa riskikenttensä, soveltaa asianmukaista riskienhallintajärjestelmää, painottaa riskitekijöitä ja niiden hallintamenetelmiä sekä huomioi toimintaympäristön muutokset. Konsultointitehtävissä sisäinen tarkastus opastaa organisaatiota hallitsemaan ja tunnistamaan riskejä. Sisäisten tarkastajien rooli painottuu siis organisaation kokonaisvaltaisen riskienhallinnan arviointiin (Hannukkala 2002, 49).

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on avustaa ja tukea organisaatiota ja sen johtoa tehokkaiden valvontajärjestelmien ylläpidossa arvioimalla niiden tehokkuutta, vaikuttavuutta ja riittävyyttä sekä edistämällä niiden jatkuvaa kehittämistä. Valvonnan ja edellä mainitun riskienhallinnan arvioinnit koskevat:

- taloudellisen ja toiminnallisen tiedon luotettavuutta ja eheyttä
- toimintojen tuloksellisuutta ja tehokkuutta
- omaisuuden turvaamista
- lakien, määräysten ja sopimusten noudattamista (Sisäiset tarkastajat ry 2004).

Valvonnan arvioinnilla sisäinen tarkastus selvittää onko toiminnoille ja hankkeille asetettu päämäärät ja ovatko nämä yhtenevät koko organisaation päämäärien kanssa. Lisäksi sisäinen tarkastus arvioi ovatko toiminnot ja hankkeet saavuttaneet asetetut tavoitteet ja ovatko ne suoritettu tarkoitetulla tavalla. Konsultointipalveluissa sisäisen tarkastus keskittyy saadun toimeksiannon tavoitteiden mukaisiin valvontamenettelyihin, minkä lisäksi sen tulee olla valmis havaitsemaan myös muut valvonnan heikkoudet. (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Pehmeät valvonnan kohteet (soft controls), kuten kommunikaatio, päätöksentekoprosessit, johtamisfilosofiat ja tiedon laatu, ovat myös tärkeitä organisaation menestymisen kannalta ja niiden kehittäminen tulee myös olla osa sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttää. Pehmeille valvonnan kohteille on kuitenkin vaikea keksiä mitallisia arvoja ja kriteereitä, joten niiden arviointi on hankalaa. Sisäisen tarkastuksen tulee kehittää niitä lähinnä konsultoimalla. (Chapman 1998, 40-41)

Standardin 2130 mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävänä on myös arvioida ja kehittää organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmiä, tarkoituksena:

- edistää etiikkaa ja arvoja organisaation sisällä
- varmistaa, että organisaatiota johdetaan tehokkaasti ja vastuuvollisuudet ovat selvät
- raportoida riski- ja valvontainformaatiota tehokkaasti organisaation osille
- koordinoida toimintaa ja välittää tietoa hallituksen, ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen sekä johdon välillä tehokkaasti. (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Monissa organisaatioissa sisäinen tarkastus keskittyy vain sisäisen valvonnan tehokkuuden ja yrityksen taloudellisen tilan riippumattomaan arviointiin, mikä on perinteinen käsitys sisäisen tarkastuksen toiminnasta (Campbell et al. 2006, 44). Organisaatio

tion taloudellisen tilan arviointi on tärkeä osa sisäisen tarkastuksen toimintaa, mutta sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttä ei rajoitu siihen. Sisäisen tarkastuksen tulee ulottaa toimintansa myös muille organisaation osa-alueille: mm. tuotantoon, markkinointiin ja suunnitteluun, joissa onnistuminen on yrityksen tavoitteiden saavuttamisen kannalta oleellista (Sawyer 2003, 7). Lisäarvoa tuottaakseen sisäisen tarkastuksen tehtäväkentän tuleekin olla koko organisaation laajuinen.

Kappaleessa 2.4.1 mainittu IIA:n lisäarvon määritelmä on luonteeltaan hyvin yleinen, jolloin varsinaiset, lisäarvoa tuottavat, toimenpiteet jäävät jokaisen sisäisen tarkastuksen toiminnon määriteltäviksi ja päätettäviksi. Roth (2003, 33) korostaa lisäarvoa tuottavien palveluiden tilannekohtaisuutta; se mikä tuottaa eniten lisäarvoa yhdelle organisaatiolle tai organisaation osalle, voi merkitä resurssien tuhlausta toiselle.

Sisäisen tarkastuksen tehtävät ovat moninaisia, eikä lisäarvon tuottamista ole sidottu vain tietyn tyyppisiin tehtäviin. Lisäarvoa voidaan siis tuottaa sekä arviointi- ja varmistus-, että konsultointitehtävillä. Riskienhallinta, valvonta ja konsultointi ovat lisäarvon tuottamisen tärkeimmät osa-alueet. Esimerkkejä lisäarvoa tuottavista tehtävistä ovat riskien arviointi vuotuista tarkastussuunnitelmaa laadittaessa, tarkastuskohteiden valinta niiden riskisyyden perusteella, valvonnan itsearviointit, jatkuva valvonta sekä organisaation koulutus valvontaan liittyvissä asioissa. Konsultointipalveluita voidaan liittää kaikkiin sisäisen tarkastuksen tehtävätyyppeihin ja niiden merkitys lisäarvon tuottamisen kannalta onkin oleellinen. (Roth 2003, 34) Yhteinen tekijä lisäarvoa tuottaville tehtäville on laadukkuus, eli kuten kappaleessa 2.4.1 todettiin, laadulla ja lisäarvolla on läheinen yhteys.

2.4.3 Sisäisen tarkastuksen merkitys organisaatiolle

Sisäisellä tarkastuksella on tärkeä rooli organisaation sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja toimintojen arvioijana ja kehittäjänä. Sisäisen tarkastuksen tavoitteena ja tarkoituksena on auttaa organisaatiota menestymään ja saavuttamaan asetetut tavoitteet ja päämäärät. Organisaation johdon kannalta sisäinen tarkastus on merkittävää silloin, kun se tukee ja auttaa johtoa koko valvontaprosessin ajan, suunnittelusta tavoitteiden toteutumisen seurantaan asti (Pietilä 1991, 419).

Sisäisen tarkastuksen merkittävyys ilmenee, kun se arvioi ja kehittää organisaation menestyksen kannalta kriittisiä tekijöitä, kuten strategioiden valintaa ja toteutusta. Sisäisen tarkastuksen arviot riskienhallinnasta ja valvonta- ja hallintoprosesseista avustavat organisaation johtoa mm. strategioiden toteuttamisen valvonnassa. Tämä asettaa sisäisen tarkastuksen strategiseen rooliin organisaatiossa (Chapman 2001, 56). Strateginen rooli edellyttää sisäiseltä tarkastukselta tietoisuutta organisaation tavoitteista ja päämääristä; muuten tulevaisuuden riskejä ei pystytä arvioimaan, tunnistamaan eikä niiden hallintaa kehittäviä ehdotuksia pystytä esittämään. Sisäisen tarkastuksen tulee myös varmistaa, että organisaation eri tasojen tavoitteet ovat linjassa ja yhtenäiset koko organisaation tavoitteiden kanssa. Koska sisäinen tarkastus kuuluu organisaation alaisuuteen, voidaan sitä tarkastella kuten muitakin organisaation osia. Näin ollen myös sisäisen tarkastuksen tavoitteet ja päämäärät tulee olla yhtenevät koko organisaation päämäärien kanssa ja tukea niitä. (Kuuluvainen 2001a, 10)

Sisäisen tarkastuksen merkitys organisaatiolle perustuu sen tulokselliseen toimintaan. Tuloksellisuus voidaan määritellä monella eri tavalla ja tässä työssä tuloksellisuuden käsite kuvaa sitä, miten hyvin sisäinen tarkastus kykenee suorittamaan sille asetetut tavoitteet (vrt. Sink 1985, 42). Jos sisäinen tarkastus ei suorita palveluitaan tehokkaasti ja laadukkaasti, eikä tuota asiakkaiden haluamia palveluita, sen tuloksellisuus kärsii. Tällöin sen havainnot ja tarkastustulokset, esimerkiksi muuttuneista riskiasemista, eivät ole organisaation kannalta merkittäviä ja olennaisia, eikä niitä voida käyttää hyväksi organisaation tulevaisuutta suunniteltaessa. Tuloksellisuuden kärsiessä sisäisen tarkastuksen arvostus ja vaikutusvalta heikkenee organisaatiossa. (Pietilä 1991, 420)

Useimmat organisaatiot analysoivat säännöllisesti toimintaansa tunnistaakseen lisäarvoa tuottavat ja tuottamattomat toiminnot. Sisäinen tarkastus on yksi näistä yrityksen toiminnoista, joten sisäisen tarkastuksen tärkeyttä ja merkitystä organisaatiolle ei tule pitää itsestäänselvytenä ja ajatella sisäisen tarkastuksen olevan immuuni kriittiselle arvioinnille. Ellei organisaatio koe sisäisen tarkastuksen tehtäviä hyödyllisiksi, sen aikaansaannoksia laadukkaiksi, eikä tiedosta sisäisen tarkastuksen arvoa yrityksen toiminnalle, voi organisaation johto harkita sisäisen tarkastuksen palvelujen ostamista organisaation ulkopuolelta (Cashell & Aldhizer 2002, 19).

2.5 Sisäisen tarkastuksen laatu ja sen parantaminen

Tässä luvussa on määritelty sisäinen tarkastus ja kuvattu kuinka se nivoutuu organisaation toimintaan. Sisäinen tarkastus määriteltiin tärkeäksi organisaation valvontaprosessin arvioijaksi ja kehittäjäksi. Sen roolin todettiin muodostuvan useista, samanaikaisesti vaikuttavista, tekijöistä. Sisäinen tarkastus tulisi asemoida organisaatioon niin, että raportointisuhde on suoraan hallitukseen, jolloin turvataan sisäiselle tarkastukselle elintärkeät ominaisuudet: riippumattomuus, arvovalta ja uskottavuus. Sisäisen tarkastuksen tavoitteiksi määritettiin lisäarvon tuottaminen ja oman toiminnan jatkuva parantaminen, joista ensimmäinen todettiin ensisijaiseksi päämääräksi. Sen pohjalta käytiin läpi sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttä. Kaikki tehtävätyypit voivat tuottaa lisäarvoa, minkä todettiin kuitenkin olevan aina organisaatiokohtaista. Sisäisen tarkastuksen todettiin olevan organisaatiolle merkityksellinen vain, jos sen toiminta on tuloksellista, eli jos se saavuttaa tavoitteensa. Laadun havaittiin olevan yhteinen tekijä kaikelle sisäisen tarkastuksen toimintaan liittyville tekijöille ja välttämätön ehto tulokselliselle toiminnalle ja sitä kautta lisäarvon tuottamiselle.

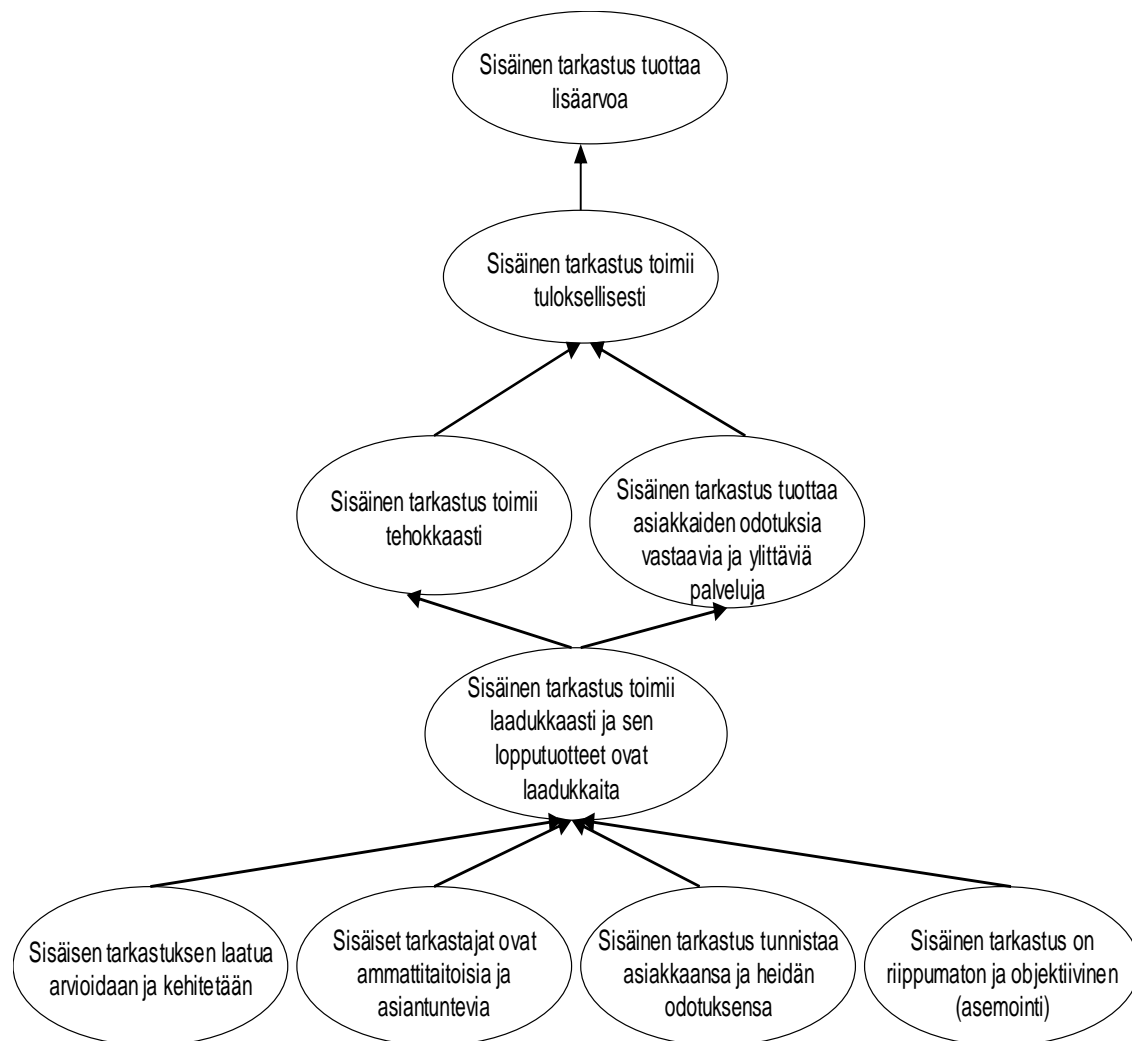
2.5.1 Laadun käsite sisäisessä tarkastuksessa

Terminä laatu yhdistetään useimmiten tuotteisiin sekä niiden teknisiin ominaisuuksiin, ja yleiskielessä laatu voidaan ymmärtää ”hyvän” synonyymiksi. Laadun käsite ei ainoastaan rajoitu kuvaamaan tuotteiden hyvyyttä, vaan se on moniulotteinen ja voimakkaasti tilannekohtainen; laatua voidaan tarkastella tuotteiden lisäksi myös toiminnan ja palvelujen tasolla. (Tervonen 2001, 12) Koska sisäinen tarkastus on luonteeltaan palvelua, (Help 2003, 51; Sawyer 2003, 1018) voidaan laadun käsite kytkeä myös sisäiseen tarkastukseen.

Laadulla pyritään täyttämään asiakkaiden ja käyttäjien vaatimuksia, tarpeita ja odotuksia. Tuote tai palvelu voidaan mieltää laadukkaaksi, jos se täyttää asiakkaan odotukset ja vaatimukset. Laadukkaiden tuotteiden tai palveluiden tuottaminen vaatii koko organisaation panosta; yrityksen koko henkilöstön ja toimintojen tulee toimia ”laadukkaasti”. (Tervonen 2001, 12-32). Asiakas siis määrittää laadun ja työskentely sen eteen on kaikkien yhteistä työtä (Vesalainen 1997, 422). Tämä määritelmä pätee myös sisäisen tarkastuksen laatuun. Sisäisen tarkastuksen laatua ei tule ymmärtää

kapeasti, esimerkiksi pelkästään lopputuotteiden, eli raporttien, laaduksi. Sisäisen tarkastuksen laatu syntyy kokonaisuudesta, jossa kysyntä ja tarjonta kohtaavat. Silloin kaikkien vaiheiden on oltava yhtä toimivia. (Koivu 2000, 47) Ketjuanalogia, ”Ketju on yhtä vahva kuin sen heikoin lenkki.”, pätee myös sisäiseen tarkastukseen ja sen laatuun (vrt. Dettmer 1998, 11 - 12).

Kuvassa 7 on esitetty lisäarvon, tuloksellisuuden, tehokkuuden sekä laadun syy-seuraus-suhteet sisäisessä tarkastuksessa. Ennen kuin sisäinen tarkastus voi tuottaa laadukkaita palveluja, täytyy sisäisen tarkastuksen johtajan määritellä omat tuotteet, palvelut, asiakkaat sekä selvittää asiakkaiden odotukset. Odotuksiin voidaan vaikuttaa mm. sisäisen tarkastuksen ja valvonnan tehtävien ja toimenkuvan markkinoinnilla ja kouluttamisella muulle organisaatiolle (Koivu 2000, 47).



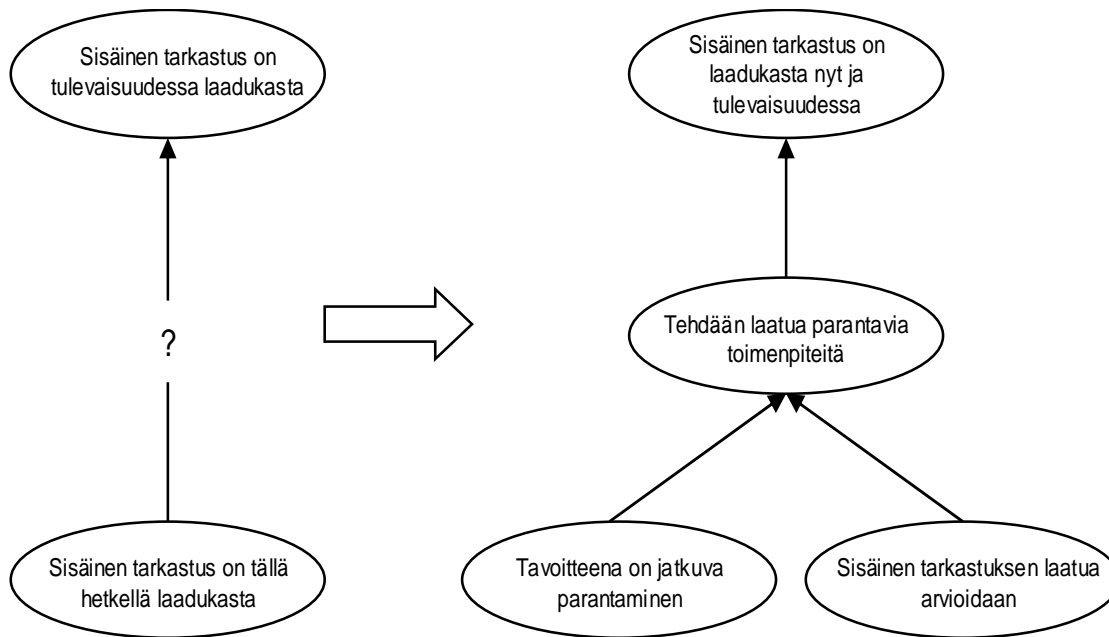
Kuva 7. Lisäarvon, tuloksellisuuden, tehokkuuden sekä laadun syy-seuraus-suhteet sisäisessä tarkastuksessa.

Sisäisten tarkastajien ammattitaito ja asiantuntemus määräävät, mitä palveluita voidaan suorittaa ja kuinka laadukkaasti. Sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa vaikuttaa myös osaltaan laatuun, sillä riippumaton ja korkea asema takaavat uskottavuuden, rajattoman tiedonsaantioikeuden sekä arvostuksen ja vaikutusvallan. Näin ollen, Kuuluvaisen (2001b, 4) esittämät, kappaleessa 2.3.2 mainitut, lisäarvon tuottamisen välttämättömät ehdot: ammattimaisuus ja objektiivisuus, eivät oikeastaan ole lisäarvon tuottamisen, vaan laadun välttämättömiä ehtoja.

Laatu on puolestaan välttämätön ehto tehokkaalle ja asiakkaiden tarpeet tyydyttävälle toiminnalle. Kun nämä ehdot täyttyvät, on sisäinen tarkastus tuloksellista ja organisaatiolle lisäarvoa tuottavaa. Laatu on tuloksellisen sisäisen tarkastuksen elinehto, joten sen merkitystä sisäiselle tarkastukselle ja koko organisaatiolle ei tule väheksyä. Laadun ylläpitäminen, parantaminen ja varmistaminen ovat sisäisen tarkastuksen kannalta ensiarvoisen tärkeitä.

2.5.2 Sisäisen tarkastuksen laadun parantaminen

Laatu ei synny tyhjästä eikä säily itsestään. Jos sisäisen tarkastuksen halutaan olevan laadukasta ja saavutettua laatua halutaan ylläpitää ja parantaa, vaaditaan sisäiseltä tarkastukselta aktiivisia toimia (Kuva 8). Kuvan vasemmanpuoleisessa tilanteessa oletetaan, että sisäinen tarkastus toimii tällä hetkellä laadukkaasti. Tilanteen väittämän: ”Jos sisäinen tarkastus on tällä hetkellä laadukasta, niin sisäinen tarkastus on myös tulevaisuudessa laadukasta.” logiikka on puutteellinen. Väittämien välistä suhdetta kuvaava nuoli ei pysty selittämään väittämien syy-seuraus-suhdetta yksiselitteisesti niin, että yhteyden voitaisiin sanoa olevan aukoton. Väittämien väliin jäävä kysymysmerkki kuvaa yhteyden puutteellisuutta. Tästä voidaan päätellä, että vaikka sisäisen tarkastuksen toiminnan tämänhetkinen laadukkuus muodostaa vanhan pohjan tulevaisuuden laadulle, ei nykyinen laatu riitä takaamaan laatua myös tulevaisuudessa.



Kuva 8. Sisäisen tarkastuksen laadun parantaminen.

Kuvan 8 oikeanpuoleisessa tilanteessa ei enää oleteta, että sisäinen tarkastus olisi tällä hetkellä laadukasta. Merkittävä ero tilanteiden välillä on se, että oikeanpuoleisessa tavoitellaan jatkuvaa parantamista ja aktiivisesti arvioidaan sisäisen tarkastuksen laatua. Aktiivinen, tulevaisuuteen suuntautuva, lähestymistapa merkitsee jatkuvan parantamisen tavoittelua sekä sisäisen tarkastuksen laadun arviointia, jolloin laatua parantavia toimenpiteitä löydetään ja toteutetaan. Näin nykyisestä toiminnasta saadaan laadukasta, laatua on mahdollista ylläpitää ja jopa jatkuvasti parantaa. Valvonnan tavoin, laatukaan ei voi olla muusta toiminnasta erotettava kokonaisuus, vaan laadun tulee olla osa sisäisten tarkastajien ajattelua, läsnä kaikissa heidän suorittamissaan tehtävissä ja sen tulee konkretisoitua mm. ammattitutkintojen suorittamisena ja jatkuvana itsensä kehittämisenä (Koivu 2005, 42). Laadun vaaliminen, ja ylläpito ja parantaminen vaativatkin koko organisaatiolta, sisäinen tarkastus mukaan lukien, jatkuvaa ponnistelua.

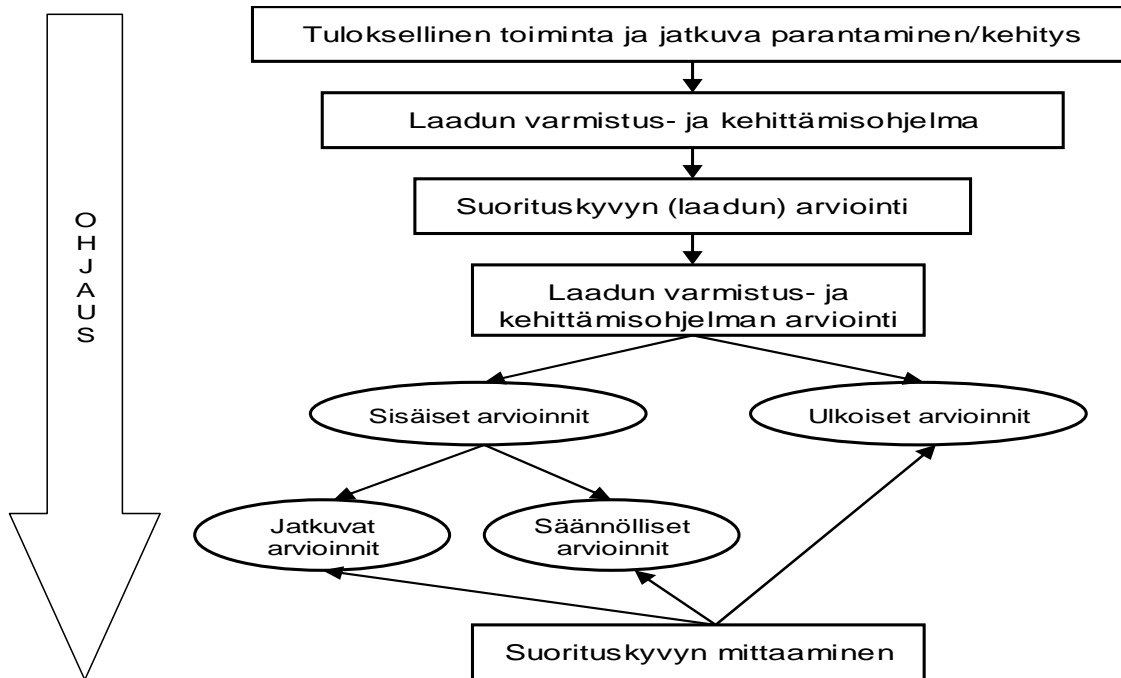
3 LAADUNARVIOINTI SISÄISEN TARKASTUKSEN NÄKÖKULMASTA

Tässä luvussa käsitellään sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn ja laadunarviointia. Aluksi määritellään suorituskyvyn ja laadunarvioinnin käsitteet sekä tämän työn lähestymistapa laadunarviointiin. Tämän jälkeen tutkitaan, mitä vaatimuksia ammattistandardit sisältää koskien laatua, mitä menetelmiä voidaan laadunarvioinnissa käyttää, mitkä ovat eri menetelmien tavoitteet sekä miten arvioinnit hyödyttävät sisäistä tarkastusta.

3.1 Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn ja laadunarvioinnin määritelmät

Sisäinen tarkastus on organisaatiolle tärkeä toiminto, jos sen tuottamat palvelut ovat tuloksellisia ja auttavat organisaatiota saavuttamaan asetetut tavoitteet. Organisaation intressinä on varmistua siitä, että sisäinen tarkastus toimii tuloksellisesti, saavuttaa sille asetetut tavoitteet ja kykenee kehittymään jatkuvasti. Tämä vaatii tuntemusta sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja sen nykytilasta.

Kun halutaan tietoa organisaation tai yksikön, tässä tapauksessa sisäisen tarkastuksen, nykytilasta, kehityksestä sekä sen tulevaisuuden kehitystarpeista, on suorituskyvyn arviointi keskeistä (Tervonen 2001, 109; Rantanen & Holtari 1999, 15). Laitisen (1998, 279) mukaan suorituskyky voidaan määritellä kyvyksi saada aikaan tuotoksia asetetuilla ulottuvuuksilla suhteessa asetettuihin tavoitteisiin. Tässä työssä puhutaan suorituskyvyn arvioinnista. Suorituskyvyn arvioinnin merkitys eroaa tässä työssä suorituskyvyn mittaamisesta, joka määritellään myöhemmin. Suorituskyvyn arviointia lähestytään sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden näkökulmasta, jolloin sisäisen tarkastuksen suorituskykyä arvioitaessa keskitytään sisäisen tarkastuksen tavoitteiden saavuttamiseen, eli ensisijaisesti lisäarvon tuottamiseen. Tuloksellisuus, kuten kappaleessa 2.6 esitettiin, on seurausta tehokkaasti tuotetuista, asiakkaiden toiveet ylittävistä palveluista. Sisäisen tarkastuksen laatu ja laadukas toiminta on vuorostaan lähtökohta näiden tekijöiden toteutumiseksi, jolloin sisäisen tarkastuksen suorituskykyä arvioitaessa arvioidaan itse asiassa sisäisen tarkastuksen laatua.



Kuva 9. Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn (laadun) arvioinnin hierarkia.

Tässä työssä sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arvioinnin logiikka ymmärretään kuvan 9 esittämällä tavalla. Lähtökohtana hierarkiassa on tuloksellinen toiminta ja toiminnan jatkuva parantaminen, joita varmistetaan laadun varmistus- ja kehittämishjelmalla. Ohjelma toimii pohjana sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arvioinnille. Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arviointi sisältää laadun varmistus- ja kehittämishjelman arvioinnin, joka puolestaan koostuu sisäisistä ja ulkoisista arvioinneista, joista ensimmäinen jakaantuu vielä jatkuviin ja säännöllisiin arviointeihin. Kuten aikaisemmin todettiin, tässä työssä suorituskyvyn mittaaminen ja arviointi ovat eri käsitteitä. Suorituskyvyn arviointi toimii eräänlaisena yläkäsitteenä, kun taas suorituskyvyn mittaamisella tarkoitetaan arviointeja tukevia, mittaridataa tuottavia, varsinaisia suorituskyvyn mittaristoja. Ohjaus liittyy kaikkeen sisäisen tarkastuksen toimintaan ja sen merkitys sisäiselle tarkastukselle on keskeinen.

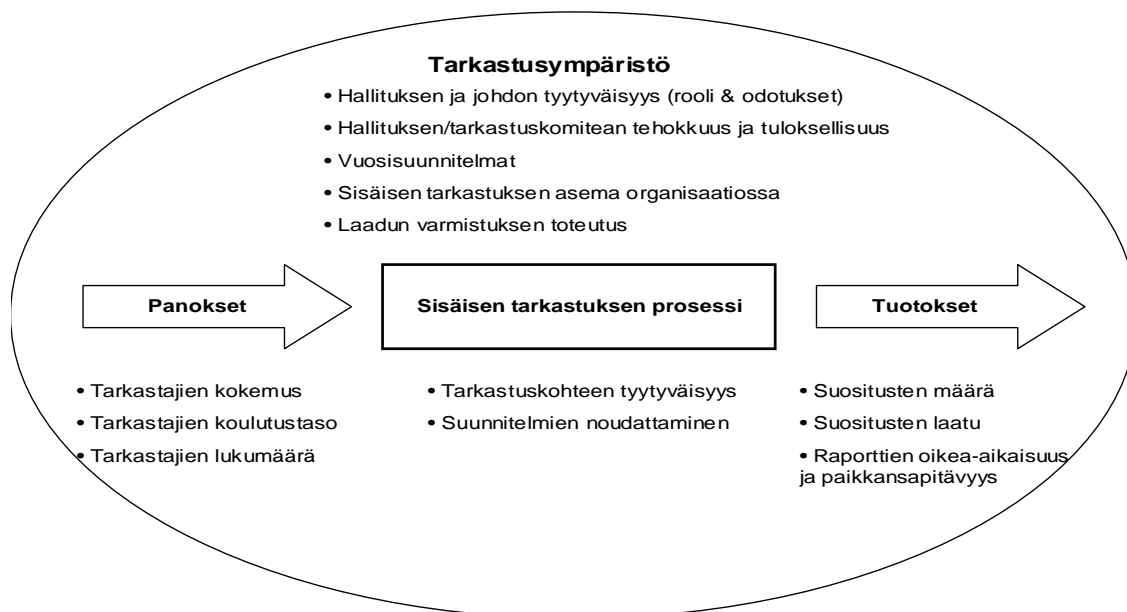
3.2 Sisäisen tarkastuksen laadun varmistus- ja kehittämishjelma

Laadun merkitys sisäiselle tarkastukselle ilmenee ammattistandardeista, joiden mukaan laatua tulee varmistaa jatkuvalla esimiesvalvonnalla, -ohjauksella sekä laadunvarmistustarkastuksilla. Näin ollen laatu, laadun mittaaminen ja laadunvarmistus voi-

daan nähdä osana hyvää organisaation johtamis- ja hallintotapaa sekä sisäisen tarkastuksen että organisaation johdon yhteisenä asiana. (Koivu 2005, 42)

Standardi 1300 velvoittaa sisäisen tarkastuksen johtajan kehittämään laadun varmistus- ja kehittämisohjelman sekä ylläpitämään sitä. Tämän ohjelman on katettava kaikki sisäisen tarkastustoiminnon osa-alueet (Kuva 10) ja sen avulla on pystyttävä jatkuvasti seuraamaan sisäisen tarkastustoiminnon tehokkuutta. Ohjelman tulee sisältää säännöllisin väliajoin tehtävät sisäiset ja ulkoiset laatuarviot, sekä standardia koskevassa käytännön ohjeessa 1300-1 mainittu, tarkoituksen mukainen ohjaus. Samaisen käytännön ohjeen mukaan, sisäisen tarkastuksen johtajan laadun varmistus- ja kehittämisohjelmaan sisällyttämien prosessien tulee antaa sisäisen tarkastuksen eri sidosryhmille kohtuullinen varmuus siitä, että se:

- toimii ammattistandardeja ja eettisiä sääntöjä noudattavan toimintaohjeensa mukaisesti
- toimii tuloksellisesti ja tehokkaasti
- antaa näiden sidosryhmien mielestä lisäarvoa ja parantaa organisaation toimintoja. (Sisäiset tarkastajat ry 2004)



Kuva 10. Sisäisen tarkastustoiminnon osa-alueet.

Vaikka sisäisen tarkastuksen johtajalla on velvollisuus perustaa sisäisen tarkastuksen toiminto ja kehittää ja panna täytäntöön laadun varmistus- ja kehittämisohjelma, ei hän suorita kaikkia laadun varmistus- ja kehittämistoimintoja, vaan hallinnoi ja valvoo näitä. Pieniä sisäisen tarkastuksen toimintoja lukuun ottamatta, sisäisen tarkastuksen johtaja yleensä delegoi vastuut laadun varmistuksesta ja kehittämisestä alaisilleen. Suurissa organisaatioissa sisäisen tarkastuksen johtajan tulee perustaa muodollinen, muusta tarkastustoiminnasta riippumaton, laadun varmistus- ja kehittämistoiminto. Johtaja hallinnoi tätä toimintoa. (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Ohjelman tulee siis olla riittävän laaja, mikä tarkoittaa käytännössä kaikkien sisäisen tarkastuksen toiminnan ja johtamisen piirteiden kattamista ammattistandardien ja eettisten sääntöjen mukaisesti. Ohjelman tulee myös olla järjestetty siten, että sen avulla sisäisen tarkastuksen yksikkö saavuttaa optimaalisen ammattipätevyyden sekä riippumattomuuden. Keskeisiä osia, joita tulisi harkita mukaan otettavaksi ohjelmaa laatiessa, ovat käytännön ohjeen mukaan mm. sisäisen tarkastuksen toimintaperiaatteet ja menettelytavat, budjetointi, tarkastusriskiavaruuden ylläpito ja päivitys, rekrytointi yms. (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Laadun varmistus- ja kehittämisohjelman perustaminen on pakollinen toimenpide sisäisen tarkastuksen johtajalle. Sen laatimiseen ja suunnitteluun tulee paneutua huolella, sillä ohjelma toimii pohjana sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arvioinnille.

3.3 Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arviointi

Suorituskyvyn arviointi on yhteydessä parhaaseen mahdolliseen suoritukseen ja kykyyn saada jotain aikaan, ja suorituskyvyn arvioinnin voidaan katsoa suuntautuvan pääasiassa tulevaisuuteen (Rantanen & Holtari 1999, 3). Nämä ominaisuudet tekevät sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arvioinnista tärkeän työkalun niin sisäiselle tarkastukselle itselleen kuin organisaation johdollekin. Suorituskykyään arvioimalla sisäisen tarkastuksen on mahdollista arvioida tekemäänsä työtä, parantaa työn laatua, havaita kehittämistarpeita, markkinoida sisäisen tarkastuksen palveluita muulle organisaatiolle ja osoittaa organisaatiolle sisäisen tarkastuksen tarpeellisuus nyt ja tulevaisuudessa (Etter et al. 2006, 89).

Perinteisesti sisäisen tarkastuksen suorituskykyä arvioitaessa on keskitytty sen tehokkuuteen ja tuottavuuteen. Sisäisen tarkastuksen toimintaympäristö on kuitenkin viime vuosikymmenen aikana muuttunut rajusti; sisäisen tarkastuksen korkea organisaatorinen asema on vakiintunut ja lisäarvo-ajattelun myötä myös sen asiakkaiden odotukset ovat muuttuneet ja kasvaneet. Suorituskyvyn arvioinnin tulisi tuottaa tarpeellista tietoa sisäisen tarkastuksen johtajalle tehokkuuden lisäksi muun muassa siitä, saavutetaanko sisäisen tarkastuksen tavoitteet, tuotetaanko lisäarvoa, vastaako yksikön toiminta eri asiakasryhmien odotuksia sekä kykeneekö se palvelemaan organisaatiota teknologioiden ja strategioiden muuttuessa. (Frigo 2002, 31) Tärkeintä ei siis ole se, kuinka monta raporttia sisäinen tarkastus on tuottanut tietyllä ajanjaksolla, vaan se, kuinka sisäinen tarkastus suoriutuu tehtävistään sille asetettuja kriteerejä silmälläpitäen. Kriteereinä ja vertailukohteina voivat toimia esimerkiksi ammattistandardit tai yrityksen itse kehittämät kriteerit tai standardit. (Dudley et al. 1999, 62).

Suorituskyvyn arviointi on aina organisaatiokohtaista ja arvioinnin tulee perustua organisaation tavoitteisiin ja strategiaan päämääriin. Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arvioinnin tulee siis perustua sisäisen tarkastuksen tavoitteisiin eli lisäarvon tuottamiseen ja jatkuvaan parantamiseen. Näiden tulee vuorostaan olla linjassa koko organisaation tavoitteiden kanssa, jolloin sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arviointi palvelee koko organisaation päämääriä.

3.3.1 Lähestymistapa suorituskyvyn (laadun) arviointiin

Sisäisen tarkastuksen toiminnon suorituskykyä arvioitaessa tulee huomioida koko sisäisen tarkastuksen prosessi sen osatekijöineen (Kuva 10). Arvioinneissa onkin yleensä keskitytty sisäisen tarkastuksen yksikön toiminnan arvioimiseen juuri yhtenä kokonaisuutena. Arvioiden kohteina ovat tällöin mm. riippumattomuus organisaation muista toiminnoista, henkilöstö ja heille asetetut vaatimukset ammatillisesta kehitymisestä, suunnittelu, teknologian käyttö, uusien tarkastusmenetelmien käyttöönotto, raportoinnin tehokkuus, asiakassuhteet ja kommunikaatio, tarkastusten jälkeiset toimenpiteet sekä ammattistandardien noudattaminen. Arviot edellä mainituista kohteista tuottavat tärkeää tietoa koko sisäisen tarkastuksen yksiköstä, makrotasolla. Tällöin, arvioiden ollessa myönteisiä, muodostuu kuva tehokkaasta ja standardeja nou-

dattavasta sisäisestä tarkastuksesta, johon organisaation johdon tulisi voida luottaa ja jonka toiminnan tulisi olla organisaatiolle hyödyllistä. (Sawyer 2003, 1010)

Makrotason arviointi tuottaa tärkeää tietoa sisäisestä tarkastuksesta, muttei riittävässä määrin sen arvioimiseksi, miten tarkastukset vaikuttavat organisaatioon kokonaisuutena ja ovatko ne oikeasti organisaatiolle hyödyllisiä. Sisäinen tarkastus voi siis toimia samaan aikaan tehokkaasti, mutta tuloksettomasti. Toisin sanoen, sisäisen tarkastuksen prosessi voi olla kunnossa, mutta tavoitteisiin ei silti päästä. Kun sisäisen tarkastuksen merkittävyys organisaatiolle perustuu juuri sen tuloksellisuuteen, kuten kappaleessa 2.4.3 on esitetty, laadun arviointi makrotasolla ei ole riittävää, vaan arvioinneissa täytyy pureutua syvemmälle, yksittäisiin tarkastusprosesseihin. (Sawyer 2003, 1010)

Lähtökohtaisesti jokaiselle tarkastukselle tulee määrittää mitattavissa oleva tavoite, jonka toteutumista arvioidaan tarkastuksen päätyttyä valittuja kriteerejä vasten. Tarkastuksen onnistumista mitataan yleensä asiakkaan tavoitteiden ja päämäärien toteutumisella. Tarkastuksen onnistumisen arvioinnin lisäksi tulisi yksittäisten tarkastusten laatua arvioitaessa kiinnittää huomiota mm. tarkastajan asiantuntemukseen tarkastuskohteesta, tarkastajan kykyyn havaita ja tunnistaa asiakkaan asenteet ja näkemykset valvonnan osatekijöistä, asiakkaan toimintaan sisältyvän riskin, haavoittuvaisuuden ja olennaisuuden arviointiin sekä tulosten aikaansaamiseksi käytettyjen tarkastustoimenpiteiden laajuuteen sekä säästettyihin resursseihin. Laadun arvioinnilla pyritään siis saamaan selville, suoritettiinko tarkastus tuloksellisesti ja ratkaisiko tarkastuksen lopputulos kaikki merkittävät kysymykset ja ongelmat. (Sawyer 2003, 1010-1011)

3.3.2 Ohjaus

Ohjaus on laaja käsite ja tässä työssä sitä käsitellään vain siinä määrin, kun se liittyy sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn ja laadun arviointiin. Ohjaus on sisäisen tarkastuksen laadun varmistus- ja kehittämisohjelman keskeinen elementti. Chambers et al. (1994, 250) mukaan, ohjaus on osaksi sisäisen tarkastuksen henkilökunnan pätevyyden valvontaa ja kehittämistä ja osaksi sen takaamista, että tarkastukset toteutetaan suunnitelmien mukaisesti. Riittävän ohjauksen järjestäminen on sisäisen tarkas-

tuksen johtajan vastuu. Ohjaus on sisäisen tarkastuksen johtajalle tärkeä apuväline, sillä ohjauksella hän voi valvoa sitä, että kaikki ymmärtävät toimenkuvansa ja tekevät oikeita ja haluttuja asioita (Sawyer 2003, 1021). Jos toimenkuvat ovat epäselvät eikä ”oikeaa” tarkastustapaa ole määritelty, mistä tiedetään ovatko tarkastukset tuloksellisia, tehokkaita ja laadukkaita (Lynch 1996, 65)?

Ohjaus on luonteeltaan jatkuva prosessi, joka alkaa tarkastuksen suunnittelusta ja päättyy tarkastuksen päätyttyä (Koivu 2000, 48; Sawyer 2003, 1022). Esimiehet hoitavat ohjaustehtävänsä koko tarkastusprosessin ajan ja kohdistavat ohjauksen yksittäisiin tarkastuksiin ja/tai tarkastuksen osiin. Ohjaajan tulee:

- ohjeistaa henkilökuntaa riittävästi tarkastuksen alussa sekä hyväksyä tarkastusohjelma
- seurata tarkastuksen toteuttamista
- päättää, tukevatko työpaperit riittävästi tarkastuksessa tehtyjä löytöjä/havaintoja, johtopäätöksiä sekä tuloksista raportointia
- varmistaa tarkastusraporttien täsmällisyys, objektiivisuus, selkeys, tiiveys, rakentavuus sekä oikea-aikaisuus
- päättää, täyttyivätkö tarkastuksen tavoitteet. (Chambers 1994, 250)

Lähtökohtaisesti kaiken sisäisen tarkastuksen tekemän työn tulee olla ohjattua; sisäisen tarkastuksen johtaja ohjaa alaisiaan, jotka vuorostaan ohjaavat omia alaisiaan aina matalimmalle tasolle asti. On perusteltua vaatia varmistusta sisäisen tarkastuksen työn laadusta ja henkilökunnan ammattitaidosta tässä laajuudessa, sillä sisäiset tarkastukset kohdistuvat organisaation toiminnan kannalta elintärkeisiin alueisiin: merkittäviin valvontamenetelmiin, varojen turvaamiseen, riskienhallintaan yms. Ohjauksen määrä ja laatu on pystyttävä todentamaan, mikä vaatii ohjauksen riittävää dokumentointia. Käytännössä tarvittavan ohjauksen määrään vaikuttavat henkilökunnan ammattitaito sekä yksittäisten tarkastusten vaikeustaso. Ammattitaitoista ja kokenutta sisäistä tarkastajaa ei tarvitse ohjata siinä määrin kuin vasta-alkajaa. Yhtä lailla, vaikeiden ja monimutkaisten tarkastusten ohjaaminen vaatii enemmän aikaa kuin rutiinitarkastusten ohjaaminen. (Chambers 1994, 250-251)

Ohjaus on luonteeltaan myös ennaltaehkäisevää toimintaa ja sen avulla ongelmiin voidaan puuttua jo ennen niiden ilmenemistä (Pickett 2004, 358). Kunnollinen, huolellinen ja ammattitaitoinen tarkastusten ohjaus on ensimmäinen ja mahdollisesti tärkein askel laadun varmistuksessa ja kehittämisessä. Ohjaus ulottuu kaikkialle sisäisen tarkastuksen toimintaan. Jos ohjaajat tekevät työnsä kunnollisesti, ei sisäisten ja ulkoisten arviointien yhteydessä tulisi paljastua vakavia puutteita asioissa, joihin sisäisen tarkastuksen yksikkö voi suoraan vaikuttaa. (Sawyer 2003, 1024)

3.3.3 Laatuohjelman arviointi

Standardissa 1300 kuvattua laadun varmistus- ja kehittämisohjelmaa ei itse asiassa käytetä laadun arviointiin, vaan sen tehtävänä on laadun kehittäminen ja varmistaminen. Varsinainen laadun arviointi sisältyy standardiin 1310, jonka mukaan *”Sisäisen tarkastustoiminnon tulee ottaa käyttöön menettelyt laatuohjelman kokonaistehokkuuden seuraamiseksi ja arvioimiseksi. Menettelyiden tulee sisältää sekä sisäisiä että ulkoisia arviointeja.”* Standardin sanamuoto on hieman suppea, eikä kuvaa laadunarvioinnin koko laajuutta. Laatuohjelman arviointi tai seuranta tarkoittaa kaiken sisäisen tarkastuksen suorittaman tarkastus- ja konsultointityön jatkuvaa ja säännöllisin väliajoin tapahtuvaa arviointia, eikä näin ollen rajoitu ainoastaan laadun varmistus- ja kehittämisohjelman arviointiin. (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Laatuohjelman arvioinnin tehtävänä on tuottaa tietoa ja päätelmiä sisäisen tarkastuksen laadusta sekä johtaa asianmukaisiin kehittämis ehdotuksiin. Käytännön ohjeen 1310-1 mukaan *”laatuohjelman arvioinnin tulee sisältää kannanotot*

- *ammattistandardien ja eettisten sääntöjen noudattamisesta sekä oikea-aikaisista korjaustoimenpiteistä*
- *sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen, päämäärien, tavoitteiden, toimintapolitiikkojen ja menettelytapojen riittävydestä*
- *lisäarvon tuottamisesta organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmälle, riskien hallinnalle sekä valvontaprosesseille,*
- *soveltuvien lakien, säännösten sekä viranomais määräysten tai toimialan standardien noudattamisesta*

- *jatkuvien parannusehdotusten tehokkuudesta ja parhaiden käytäntöjen omaksumisesta*
- *siitä tuottaako sisäinen tarkastustoiminto organisaatiolle lisäarvoa ja parantaa-ko se organisaation toimintaa.” (Sisäiset tarkastajat ry 2004)*

Laatuohjelman arvioinnin tarkoitus on tiivistettynä näin ollen kolmiosainen:

- Antaa arvio sisäisen tarkastuksen toiminnan tuloksellisuudesta sen suorittaessa arviointi-, varmistus- ja konsultointitehtäviä
- Antaa arvio, onko sisäisen tarkastuksen toiminta yhdenmukaista ammattistandardien kanssa ja noudattaako se yleisesti niitä kaikkia
- Tunnistaa mahdollisuuksia, tehdä kehitysehdotuksia sekä neuvoa sisäisen tarkastuksen johtajaa ja muuta henkilökuntaa sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn, palveluiden, imagon sekä uskottavuuden parantamiseen liittyvissä asioissa. (Burnham 2003, 7)

Sisäisen tarkastuksen laadun arvioinnin keskeisiä elementtejä ovat sekä sisäiset että ulkoiset arvioinnit. Vaikka näiden elementtien perimmäisenä tavoitteena on sisäisen tarkastuksen laadun kehittäminen, kummallakin on kuitenkin oma tarkoituksensa, omat käyttäjänsä ja toimintatapansa (Sawyer 2003, 1019).

3.4 Sisäisen tarkastuksen sisäiset arvioinnit

Sisäisen tarkastuksen sisäiset arvioinnit ovat laadun varmistus- ja kehittämisohjelman kokonaisuuden onnistumisen kannalta kriittisiä ja niiden toteuttaminen ja kehittäminen toimivat ohjelman valvonnan ja arvioinnin perustana. Ammattistandardeissa sisäiset arvioinnit käsittävät sekä sisäisen toiminnan jatkuvan arvioimisen että säännöllisesti tehtävät sisäiset arvioinnit. Nämä arviointimuodot poikkeavat toisistaan toteutuksen, ajoituksen yms. suhteen siinä määrin, että niitä käsitellään erillisinä kokonaisuuksina.

3.4.1 Säännölliset sisäiset arvioinnit

Säännöllisin väliajoin tehtävät arvioinnit voidaan suorittaa joko itsearviointeina tai muiden sellaisten organisaatioon kuuluvien henkilöiden toimesta, jotka tuntevat ammattistandardit ja sisäisen tarkastuksen toimintatavat. Säännölliset sisäiset arvioinnit keskittyvät pääasiassa erityiskysymyksiin ja niillä testataan useimmiten vaatimustenmukaisuutta. Säännöllisissä arvioinneissa tulee arvioida ammattistandardien ja eettisten sääntöjen noudattamista sekä toiminnon tehokkuutta ja tuloksellisuutta eri sidosryhmien tarpeiden täyttämiseksi. Säännöllisten sisäisten tarkastusten tulee perustua IIA:n laatuarvioinnin käsikirjaan tai vastaavaan kokoelmaan. (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Käytännön ohjeen 1311-1 mukaan säännölliset sisäiset arvioinnit voivat:

- olla sidosryhmien syvällisempiä haastatteluja
- olla itsearviointeja, eli sisäiseen tarkastustoimintaan kuuluvien suorittamia
- olla Certified Internal Auditor (myöhemmin CIA) -tutkinnon suorittaneiden tai muualla organisaatiossa työskentelevien ammattitaitoisten sisäisten tarkastajien suorittamia
- koostua itsearvioinneista ja sellaisesta aineistosta, joita myöhemmin arvioivat CIA-tarkastajat tai muut tarkastuksen ammattilaiset organisaatiossa
- sisältää sisäisen tarkastuksen toimintatapojen ja suoritusarvojen vertaamista sisäisen tarkastuksen ammattialan parhaisiin käytäntöihin. (Sisäiset tarkastajat ry 2004)

Kuten nimikin sanoo, säännölliset sisäiset arvioinnit tulisi suorittaa määrääjain, esimerkiksi osana sisäisen tarkastuksen normaalia jatkuvaa toimintaa. Säännöllinen sisäinen arviointi voidaan ymmärtää prosessina, joka alkaa sisäisen tarkastuksen johtajan päätöksellä säännöllisen sisäisen arvioinnin toteuttamisesta. Sisäisen tarkastuksen johtajan ensimmäinen velvollisuus on arvioinnin suorittavan ryhmän koostuminen, joka määrittelee arvioinnille tavoitteet. Arvioinnissa kerätään tietoa sisäisestä tarkastuksesta ja sen toimintaan vaikuttavista asioista moninaisten menetelmien avulla. Arviointiprosessi päättyy johtopäätösten ja suositusehdotusten muodostamiseen sekä niiden raportointiin ja jälkikäsitelyyn. (Burnham 2003, 29-33)

Arviointiryhmän valinta ja ryhmän jäseniltä vaadittavat ominaisuudet

Arviointiryhmään tulee valita jäseniä, joilla on sisäisten tarkastusten suorittamiseen vaadittava pätevyys ja jotka kykenevät objektiivisiin arviointeihin. Vaatimus objektiivisuudesta on hyvin tärkeä, sillä yleensä valintaa on mahdotonta toteuttaa niin, että ryhmä olisi täysin riippumaton sisäisen tarkastuksen muusta toiminnosta. Objektiivisuuden säilyttäminen olla voi vaikeaa esimerkiksi tilanteissa, joissa ryhmän jäsenet joutuvat arvioimaan kollegoitaan, joiden kanssa he normaalioloissa työskentelevät, tai ryhmän jäsenten arvioidessa toimintaperiaatteita ja –menetelmiä, joiden kehittämiseen he ovat osallistuneet. Sisäisen tarkastuksen johtaja voi omalla toiminnallaan, esimerkiksi korostamalla ryhmän itsenäisyyden ja objektiivisuuden tarvetta, luoda puitteet onnistuneelle arvioinnille. Riippumattomuuden ja objektiivisuuden säilyttämiseen vaikuttaa myös ryhmän raportointisuhteet ja kanavat, joten arvioinnin aikana ryhmän tulee raportoida suoraan sisäisen tarkastuksen johtajalle. (Burnham 2003, 31)

Sisäisen tarkastuksen johtajalla on vastuu sisäisen tarkastuksen tuottamista tuloksista, niiden tarkkuudesta ja asianmukaisuudesta (Sawyer 2003, 1025). Säännölliset sisäiset arvoinnit tuottavat tärkeää tietoa sisäisen tarkastuksen toiminnasta, joten arviointien onnistuminen ja tulosten luotettavuus ovat sisäisen tarkastuksen yksikölle ja sen johtajalle merkittäviä. Arvioinnin tulosten laatu riippuu pitkälti ryhmän jäsenten pätevyydestä ja ammattitaidosta, joten ryhmää kootessa nämä jäsenten ominaisuudet ovat sisäisen tarkastuksen johtajalle äärimmäisen tärkeitä. Ryhmän jäseniltä vaaditaan tarkastusalan pätevyyden lisäksi myös organisaatio- ja toimialatuntemusta (vrt. kpl 2.3.1). Ryhmän jäsenillä tulee olla myös muita ominaisuuksia ja seuraavia kriteereitä voidaan käyttää valitsemispäätöksiä tehtäessä: objektiivisuuden taso, ammattistandardien tuntemus, sisäisen tarkastuksen johtamistaidot, tekninen tietämys, ammattitutkinnot, toimiala- ja organisaatiotuntemus, saatavuus ja halukkuus, ihmissuhde- ja kommunikaatiotaidot, kyky tuottaa rakentavia analyyssejä, kommentteja ja kehitysehdotuksia. (Burnham 2003, 31-32)

Säännöllisen arvioinnin läpiviemiseen kohtuullisessa ajassa vaaditaan yleensä vähintään kahden henkilön työpanos, yhden ryhmän jäsenistä toimiessa ryhmänjohtajana. Arviointiin tarvittava työmäärä riippuu useista tekijöistä kuten sisäisen tarkastuksen

yksikön koosta, arvioinnille asetetusta aikarajasta sekä työn laajuudesta ja syvyydestä. Suuremmissa tarkastusyksiköissä voi olla erikseen nimetty johtaja vastaamaan laadun varmistuksesta; hänen tehtävänsä on johtaa ja ohjata sisäisten arviointien toteuttamista. Pienemmissä yksiköissä riittävän ammattitaitoista henkilökuntaa on usein rajallisesti, jolloin sisäisten arviointien kehittämisessä ja toteuttamisessa vaaditaan joustavuutta. Ryhmän jäsenille säännölliset arvoinnit ovat oivallista laatukoulutusta ja ne parantavat ryhmän jäsenten tietoisuutta laadun merkityksestä sisäiselle tarkastukselle. Ryhmän jäseniä kierrättämällä tätä arvokasta kokemusta ja oppia leviää laajemmalle sisäisen tarkastuksen henkilökuntaan, ja uudet jäsenet tuovat uusia näkökulmia sekä ajatuksia laadunarviointiin. (Burnham 2003, 32)

Tavoitteiden asettaminen

Arviointiryhmän tulee aina määrittää arvioinnille sen tarkoitus sekä tavoitteet ja päämäärät, jotka halutaan saavuttaa. Tavoitteita asettaessa on huomioitava seuraavat asiakokonaisuudet:

- toimiiko sisäisen tarkastuksen yksikkö toimintaohjeensa mukaisesti?
- mitkä ovat hallituksen/tarkastusvaliokunnan ja toimivan johdon odotukset sisäisen tarkastuksen suhteen
- tarkan tiedon tuottaminen sisäisen tarkastuksen yksikön tuloksellisuudesta
- tuottavatko arviointi-, varmistus- ja konsultointipalvelut lisäarvoa organisaatiolle ja sovelletaanko niiden suorittamiseen alan parhaita käytäntöjä (best practices)
- sisäisen tarkastuksen toiminnan kehittämis ehdotusten tuottaminen
- sisäisen tarkastuksen toiminnan yhdenmukaisuus ammattistandardien kanssa
- valmistautuminen sisäisen tarkastuksen ulkoista arviointia varten. (Burnham 2003, 30)

Yllä olevia tavoitteita on usein syytä tarkentaa arviointikohtaisesti. Esimerkiksi sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta voidaan arvioida monista eri näkökulmista ja eri kriteereitä, mm. toimintaohjetta, yksikön nykyisiä tarpeita sekä organisaation odotuksia ja tavoitteita, vasten. Virheiden etsimisen ei tulisi olla ensisijaisena tavoitteena, vaan tavoitteet tulisi muotoilla niin, että niiden saavuttaminen edistäisi sisäisen tarkastuk-

sen toiminnon suorituskykyä, tarjoaisi neuvontaa ja ideoita sisäisen tarkastuksen johtajan ja muun henkilökunnan toiminnan parantamiseen sekä parantaisi sisäisen tarkastuksen mainetta ja uskottavuutta organisaatiossa.

Tavoitteiden muotoilu ja mahdollinen tarkentaminen tehdään usein yhteistyössä sisäisen tarkastuksen johtajan kanssa, käyttäen siihen nimenomaisesti tarkoitettua kyselyä (CAE Questionnaire). Kysely kattaa useita osa-alueita: mm. hallituksen ja toimivan johdon valvonnan, sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen ja tarkastusympäristön, suunnittelun, organisoinnin, henkilöstön, ohjauksen ja koordinoinnin sekä laadun ja prosessien kehittämisen. Osat voivat sisältää kysymyksiä liittyen sekä koko organisaatioon että ainoastaan sisäisen tarkastuksen yksikköön ja tarkastustyöhön. Arviointiryhmän johtajan tulee harkita sekä yleisten että kyselyn tuloksista johdettujen tavoitteiden sisällyttämistä arvioinnin lopullisiin tavoitteisiin. (Burnham 2003, 32-33)

Sisäisen tarkastuksen johtajalle osoitetun kyselyn sijasta tai sen täydennyksenä voidaan käyttää itsearviointeja. Jo itsearvioinnin valmistelu voi paljastaa sisäisen tarkastuksen toiminnasta alueita, jotka myös tulisi sisällyttää arviointiin. Valmistelussa esiintulleita tietoja voidaan hyödyntää myöhemmin kyselyissä ja arvioinnin dokumentoinnissa. Itsearviointeja käytetään yleensä ulkoisten arviointien yhteydessä tai niiden korvikkeena ja ne ovat usein hyvin laajoja ja tarkkoja. Sisäisiä arviointeja varten itsearviointeja voidaan supistaa ja kohdentaa vastaamaan sisäisen arvioinnin laajuutta ja luonnetta. Itsearvioinnit eivät ole sisäisten arviointien yhteydessä pakollisia, mutta niiden käyttöä kannattaa harkita eritoten valmistauduttaessa ulkoisiin arviointeihin. (Burnham 2003, 33)

Arviointitoimenpiteet ja -menetelmät

Kun arvioinnin tavoitteet ja päämäärät on muotoiltu ja päätetty, alkaa varsinainen arviointityö. Säännöllisissä sisäisissä arvioinneissa voidaan käyttää monia eri menetelmiä, esimerkiksi asiakas- ja henkilökuntakyselyitä, työpapereiden läpikäyntiä ja tarkastamista, haastatteluja yms., joiden avulla hankitaan johtopäätösten tekemiseen, suositusten esittämiseen sekä tavoitteiden saavuttamiseen tarvittavat tiedot. Menetelmät poikkeavat toisistaan mm. toteutustavan, keston ja tarkoituksen mukaan.

Menetelmien valintaan vaikuttavat arvioinnille asetetut tavoitteet, arvioinnin laajuus sekä arviointiryhmän koko ja ammattitaito.

Toimiva johto on yksi sisäisen tarkastuksen pääasiakkaista. Se, miten toimiva johto ymmärtää ja näkee sisäisen tarkastuksen tehokkuuden, laadun ja tuloksellisuuden, vaikuttaa sisäisen tarkastuksen toimintaan, ja näiden näkemysten selvittäminen on tärkeä osa laadun ja suorituskyvyn arviointia. Tarkastusten vastuuhenkilöt teettävät aika ajoin kyselyitä tarkastusten päätyttyä saadakseen tarkastuskohteen johdolta palautetta tehdystä työstä, ja arviointiryhmän tehtävänä on läpikäydä ja tarkastaa saadut vastaukset ja palautteet.

Jos kyselyiden teettäminen ja palautteen pyytäminen on säännöllistä ja kuuluu tarkastusten vastuuhenkilöiden rutiineihin, voidaan arviointiryhmän läpikäymää kysely- ja palautemateriaalia pitää riittävänä selvityksenä toimivan johdon näkemyksistä ja käsityksistä koskien sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta, tehokkuutta ja laatua. Jos kyselyjä ei tehdä, eikä palautetta kerätä asiakkailta aktiivisesti ja säännöllisesti, jää riittävän selvityksen hankkiminen arviointiryhmän tehtäväksi. Ryhmän tulisi lähettää kysely kaikille asiakkaille, jotka ovat käyttäneet tarkastus- ja konsultointipalveluita viimeisten 12 kuukauden aikana sekä lisäksi niille johtajille, jotka ovat tämän ajanjakson aikana vastanneet sisäisen tarkastuksen antamiin suosituksiin. Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee tarkastaa ja hyväksyä kyselyjen sisältö ennen niiden lähettämistä asiakkaille. Kyselyiden lähettäminen tulisi olla arvioinnin ensimmäisiä vaiheita; näin asiakkailta on mahdollisuus vastata kyselyihin huolellisesti sekä aikaa palauttaa vastaukset. Arviointiryhmän saadessa vastaukset arvioinnin aikaisessa vaiheessa, ehditään vastauksissa esille tulleita asioita käsitellä ja päättää mahdollisista jatkotoimenpiteistä, esimerkiksi tarkastustyön ja jatkoahaastattelujen lisäämiseksi. (Burnham 2003, 34)

Tarkastustyöpapereiden läpikäyminen on eräs tärkein, vaikkakin aikaa vievin, arviointimenetelmä. Tämän menetelmän tarkoituksena on arvioida sekä sisäisen tarkastuksen henkilökunnalle suunnatun ohjauksen että yksittäisten tarkastusten suunnittelun, suorittamisen, raportoinnin sekä jälkiseurannan koordinoinnin tuloksellisuutta. Vertailupohjana ja kriteereinä voidaan käyttää esimerkiksi ammattistandardeja. (Burnham 2003, 175) Arvioinnin laadukkuutta, täydellisyyttä ja kattavuutta ajatellen, työpape-

riotoksen tulisi olla mahdollisimman monipuolinen, sisältäen materiaalia eri tarkastus- ja konsultointitehtävyytyypeistä. Lisäksi arviointiin voidaan sisällyttää työpapereita meneillään olevista palveluista tai tavoitteiden saavuttamisen kannalta tärkeitä, erikseen valituista, sisäisen tarkastuksen prosesseista. Työpapereita arvioivan ryhmän tulisi välttää liikaa keskittymistä yhden tarkastusryhmän ja johtajan suorittamiin tarkastuksiin, ellei olosuhteista ja erityistilanteesta johtuen tämä ole pakollista ja tarkoituksenmukaista. Tasapainoisella otoksella vältetään arvioinnin tulosten vääristyminen ja epätasapuolisuus, jotka olemassaolollaan heikentävät arvioinnin tulosten luotettavuutta, uskottavuutta ja käytettävyyttä. (Burnham 2003, 34-35)

Edellytys tulokselliselle ja laadukkaalle sisäiselle tarkastukselle on se, että organisaation odotukset tunnustetaan ja selvitetään. Odotusten selvittämisen tulee olla aina yksi säännöllisen sisäisen arvioinnin tavoitteista. Odotuksia on vaikea mitata kvantitatiivisesti, eikä niitä ole helppo tunnistaa esimerkiksi kyselyjen tuloksia tai työpapereita läpikäymällä. Paras tapa selvittää odotukset on suoran kontaktin muodostaminen, esimerkiksi haastattelun avulla. Säännöllisessä sisäisessä arvioinnissa keskitytään usein hallituksen/tarkastusvaliokunnan sekä toimivan johdon (senior management) haastattelemiseen. Ohjeena on, että hallituksesta haastateltaisiin sen puheenjohtajaa sekä tarkastusvaliokunnan jäseniä ja toimivasta johdosta ylintä toimivaa johtajaa. Tarvittaessa voidaan haastatella myös muuta toimivaa johtoa. Haastatteluilla kerätään tietoa ja etsitään vastauksia kysymyksiin:

- onko sisäinen tarkastus tuottanut lisäarvoa?
- onko sisäisen tarkastuksen henkilökunta ammattimaista?
- millä alueilla sisäisen tarkastuksen toiminnon tulisi kehittyä?

Haastattelut tulisi myös sijoittaa arvioinnin alkumetreille esimerkiksi mahdollisten jatko-haastattelutarpeiden selvittämiseksi, mutta toisaalta, haastatteluja voidaan jatkaa/suorittaa koko sisäisen arviointiprosessin ajan. (Burnham 2003, 35)

Raportointi ja jälkiseuranta

Kuten kappaleen alkupuolella mainittiin, arviointiryhmän tulee raportoida suoraan sisäisen tarkastuksen johtajalle. Jo ennen arvioinnin aloittamista sisäisen tarkastuksen johtajan ja arviointiryhmän tulee sopia raportointitavasta sekä -muodosta. Tämä vahvistaa arviointiryhmän objektiivisuutta, riippumattomuutta sekä arvioinnin uskottavuutta. (Burnham 2003, 36)

Arvioinnin päätyttyä arviointiryhmä valmistelee loppuraportin, joka annetaan sisäisen tarkastuksen johtajalle. Hänen tulee vuorostaan vastata raportissa esitettyihin suosituksiin ja laatia kirjallinen toimintasuunnitelma sekä suositusten täytäntöönpanoaikataulu. Vastauksen tulee joko hyväksyä esitetyt suositukset, hyväksyä suositukset, mutta ehdottaa vaihtoehtoista ratkaisutapaa tai perustella miksei suosituksia panna täytäntöön. Ryhmän tulee arvioida vastauksen riittävyys ja pyytää tarvittaessa lisäselvitystä sisäisen tarkastuksen johtajalta. (Burnham 2003, 36)

Säännölliset sisäiset arvoinnit on tarkoitettu pääasiassa sisäisen tarkastuksen omaan käyttöön. Jos loppuraportti lähetetään sisäisen tarkastuksen toiminnon ulkopuolelle, tulee sisäisen tarkastuksen johtajan liittää mukaan myös oma vastauksensa. Vaikka ammattistandardeissa ei sitä vaadita, sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida arvioinnin tuloksista toimivalle johdolle ja hallitukselle/tarkastusvaliokunnalle ja tilintarkastajille. Näin toimimalla vahvistetaan hallituksen/tarkastusvaliokunnan, toimivan johdon ja sisäisen tarkastuksen yksikön välistä kommunikaatiota sekä yhteistyötä. Lisäksi edistetään sisäisen tarkastuksen uskottavuutta ja arvostusta sekä muun organisaation ja sidosryhmien tietoisuutta sisäisen tarkastuksen toiminnasta. (Burnham 2003, 35-36)

Sisäisen tarkastuksen johtajan tulee arvioida kaikki arvioinnissa ilmenneet merkittävät osa-alueet sekä annettujen suositusten tilanne vähintään vuosittain. Näiden arviointien tulokset tulee raportoida samoille tahoille kuin varsinainen arvioinnin loppuraporttikin. Arvioinnin tuloksia voidaan myös käyttää sisäisen tarkastuksen henkilökunnan kouluttamiseen. Osa suosituksista on luonteeltaan jatkuvia tai niiden toteuttaminen vaatii pidemmän ajanjakson. Tästä johtuen seuraavan arviointikerran tavoitteita ja päämääriä mietittäessä kannattaa tarkastella aikaisemman arvioinnin tuloksia: on-

ko suositukset toteutettu tai ratkaistu tyydyttävällä tavalla, ja mitä vaikutuksia suosituksilla on ollut sisäisen tarkastuksen toimintaan. (Burnham 2003, 35-36)

3.4.2 Jatkuvat sisäiset arvioinnit

Säännölliset sisäiset arvioinnit ovat olennaisen tärkeitä sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn ja laadunarvioinnin kokonaisuutta ajatellen, mutta ne rajoittuvat kuvaamaan vain arviointihetken tilannetta. Säännöllisten arviointien tulokset eivät näin ollen yksistään riitä havaitsemaan tuloksellisuuden, tehokkuuden ja laadun trendeissä tapahtuvia muutoksia riittävän nopeasti. Jatkuvan parantamisen filosofia ja jatkuva toimintaa kehittävien keinojen etsintä vaativat sisäiseltä tarkastukselta toiminnan jatkuvaa seuranta.

Jatkuvaa sisäistä arviointia käsitellään ammattistandardien käytännönohjeessa 1311-1, jonka mukaan jatkuvat sisäiset arvioinnit sisältyvät tavallisesti sisäisen tarkastuksen johtamisessa käytettyihin tavanomaisiin politiikkoihin ja menettelytapoihin. Jatkuva arviointi on siis sopusoinnussa laatuajattelun kanssa; toteutuakseen molempien täytyy olla integroituna sisäisen tarkastuksen toimintaperiaatteisiin sekä -menetelmiin ja molempien tulee ilmetä sisäisen tarkastuksen jokapäiväisessä toiminnassa. Jatkuva arviointia varten ei muodosteta erikseen arviointiryhmää, kuten säännöllisten arviointien yhteydessä, vaan arviointi tapahtuu oman toiminnan yhteydessä.

Jatkuva arviointi toteutetaan erilaisia yhteisesti hyväksytyjä ja sovittuja prosesseja ja apuvälineitä hyväksikäyttäen. Käytännön ohjeen 1311-1 mukaan arvioinneissa tulisi hyödyntää seuraavanlaisia prosesseja ja apuvälineitä:

- tehtävän toteutuksen valvonta
- tarkistuslistat ja muut tavat varmistaa, että tarkastustoiminnossa käyttöönotettuja prosesseja noudatetaan (esimerkiksi tarkastus- toimenpideohjeiden mukaan)
- sisäisen tarkastuksen asiakkailta ja muilta sidosryhmiltä saatu palaute
- hankebudjetit, ajanseurantajärjestelmät, tarkastussuunnitelmien toteutumisas-te, kustannussäästöt

- analyysit muiden suoritusmittareiden perusteella. (Sisäiset tarkastajat ry 2004).

Jatkuvan arvioinnin täytyy kattaa koko sisäisen tarkastuksen systeemi: panokset, prosessin, tuotokset ja tarkastusympäristön. Yksittäiset tarkastajat tarvitsevat ohjausta sekä tietoa ja palautetta suorituksistaan kehittyäkseen. Prosessia täytyy valvoa jatkuvasti. Ilman valvontaa ja tietoa prosessin nykytilasta, ei sitä voida kehittää ja parantaa, eikä varmistua siitä, että tarkastajat tekevät oikeita asioita ja käyttävät prosessia ”oikein” ja tehokkaasti. Tuotosten tason jatkuva arviointi on välttämätöntä, sillä laadukkaat tuotteet, eli merkitykseltään olennaiset suositukset, ovat sisäisen tarkastuksen olemassaolon perusta. Jatkuva arviointi ja siinä hyödynnettävät apuvälineet ovat omiaan kehittämään sisäisen tarkastuksen systeemiä ja viestimään sen merkityksestä muulle organisaatiolle. Jatkuvan arvioinnin yksi tärkeimmistä hyödyistä on juuri kommunikoinnin parantuminen; jos jatkuva arviointi on sisäänrakennettu kaikkien sisäisen tarkastuksen toimintaan, on esimerkiksi palautteen kerääminen ja muu viestiminen automaattisempaa, eli vaivattomampaa ja säännöllistä.

3.4.3 Sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn mittaaminen

Kun halutaan arvioida sisäisen tarkastuksen suorituskykyä kokonaisvaltaisesti, tarvitaan sekä kvalitatiivista että kvantitatiivista tietoa koko sisäisen tarkastuksen systeemistä (Kuva 9). Kvalitatiivista tietoa hankitaan mm. aikaisemmin mainituilla haastatteluilla, kun taas kvantitatiivista tietoa saadaan pääasiassa suoritusmittaristoista. Suoritusmittareiden tuottaman tiedon analysointi on oleellinen osa suorituskyvyn arvioinnin kokonaisuutta, erityisesti jatkuvaa arviointia. Jatkuva parantaminen vaatii jatkuvaa mittausta ja analysointia ja kuten kappaleen 3.3 alussa mainittiin, pelkkä sisäisen tarkastuksen tuottavuuden ja tehokkuuden arviointi ei enää riitä. Suorituskyvyn arvioinnissa on otettava huomioon sisäisen tarkastuksen toimintaympäristössä tapahtuneet muutokset; odotukset ovat kasvaneet, tehtäväkenttä on laajentunut ja tuloksellista toimintaa pidetään vähimmäisvaatimuksena. Näiden muutosten tulee heijastua myös suoritusmittaristojen tasolle. Mittaristojen tulee pystyä tuottamaan resurssien käytön ja tarkastusaikojen lisäksi tietoa myös tarkastusten laadusta ja asiakkaille tuotetusta lisäarvosta (Applegate et al. 1997, 62).

Mittaristot ovat aina yksikkökohtaisia, joten niiden kelpoisuus riippuu suuresti siitä kontekstista, jossa niitä käytetään (Salierno 2000, 42). Suoritusmittaristoa laadittaessa ensimmäiseksi täytyy luonnollisesti päättää mitä halutaan mitata (Dudley et al. 1999). Ziegenfussin (2000, 40) mukaan, mitattaessa sisäisen tarkastuksen yksikön laatua ja suorituskyykyä, viisi tärkeintä osa-aluetta ovat: tarkastajien taso, löytöjen laadukkuus, raporttien täsmällisyys ja paikkansapitävyys, johdon tyytyväisyys sekä tarkastusten suunnittelu. Hänen tekemän tutkimuksen perusteella yksittäisistä mittareista tärkeimmät olivat: henkilöstön kokemus, hallituksen/tarkastusvaliokunnan mielipide sisäisestä tarkastuksesta, johdon odotukset sisäiseltä tarkastukselta, tarkastussuosituksen toteuttamisprosentti sekä tarkastajien koulutustaso. Suorituskyvyn mittari ja suorituskyyvyn osa-alue eivät siis ole synonyymejä; mittarin tulee olla aina objektiivisesti mitattavissa, kun taas osatekijää ei välttämättä pystytä mittaamaan. Esimerkiksi hallituksen/tarkastusvaliokunnan mielipide/näkemykset sisäisestä tarkastuksesta ei ole mitattavissa, joten se tulisi luokitella osatekijäksi, kun taas tarkastussuosituksen toteuttamisprosenttia puolestaan voidaan mitata. Osatekijät vaikuttavat kuitenkin sisäisen tarkastuksen menestykseen ja niistä saatava tieto on hyödyllistä sisäiselle tarkastukselle. (Salierno 2000, 42)

Mittareita valittaessa kannattaa pohtia niiden tarkoituksenmukaisuutta ja ”hyvyyttä”, eli onko mittarin tuottama tieto tarpeellista ja voidaanko sitä hyväksikäyttää. Erityisen tärkeää on selvittää mittareiden taustalla olevat syy-seuraus-suhteet, sillä niillä on oleellinen merkitys mittareiden tuottaman tiedon käytettävyyteen, varsinkin, kun mittareiden tarkoituksena on tukea laadun arviointia. Esimerkiksi, vaikka läpimenoaikoja mittaamalla pystyttäisiin ennakoimaan ja arvioimaan merkittäviä kehityssuuntia, ei varmuudella voida tietää, miten toimenpiteet, joilla läpimenoaikaa pyritään lyhentämään, vaikuttavat mm. tarkastusten laatuun ja asiakkaille tuotettavaan arvoon. (Aplegate et al. 1997, 62)

Edellä mainittu tarkastussuosituksen toteuttamisprosentti käy taas esimerkistä mittarista, jonka tuottama tieto voi olla harhaanjohtavaa, sillä se ei kerro mitään tehtyjen ja toteutettujen suositusten laadusta ja arvosta organisaatiolle. Lisäksi, koska sisäinen tarkastus ei ole vastuussa antamiensa suositustensa toimeenpanosta, ei sitä pitäisi arvioida tai mitata sen perusteella ja sitä vasten. (Salierno 2000, 42-43) Ziegenfussin ehdottamat mittarit voidaan lukea perinteisten mittareiden joukkoon, jotka ovat usein

johdettu tavanomaisista, ns. projektiperäisistä, mittareista. Näihin mittareihin kuuluvat mm. asiakastytyväisyys sekä tarkastuksen läpimenoaika. Vaikka perinteiset mittarit ovat tarpeellisia, eivät ne yksin riitä arvioimaan koko sisäisen tarkastuksen suorituskykyä. Esimerkiksi mittaamalla läpimenoaikaa ei saada tietoa palvelun laadusta, asiakkaan kokemasta arvosta eikä tarkastusten ammattimaisuudesta. (Applegate et al. 1997, 63)

Etter et al. (2006, 93) ehdottaa mittaristoa, joka mittaa neljää osa-aluetta: henkilöstön kehittymistä, tarkastussuunnitelmaa, asiakastytyväisyyttä sekä arvon luomista. Jokaiselta osa-alueelta tulisi valita esimerkiksi 2-3 mittaria, joita seurataan säännöllisesti. Asiakastytyväisyyden ja läpimenoaikojen lisäksi, mitataan esimerkiksi johdon pyytämien palveluiden määrää. Oikein valitut, sisäisen tarkastuksen yksikön tarpeisiin sopivat, mittaristot tuottavat hyödyllistä tietoa sisäisen tarkastuksen yksiköstä mm. arviointien tueksi. Myös mittaristoja tulee kehittää jatkuvasti, joten yksittäiset mittarit ja osa-alueet saattavat vaihtua.

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Corporate governance -suositukset ovat lisänneet organisaatioiden valvontavastuuta, minkä seurauksena organisaatioiden on täytynyt tehostaa omia valvonta-, riskienhallinta- ja johtamisjärjestelmiään. Kokonaisvastuu valvonnasta on säilynyt organisaation ylimmällä johdolla. Sisäisellä tarkastuksella on tärkeä rooli valvonnan ja organisaation muun toiminnan arvioijana ja kehittäjänä. Tämän seurauksena sisäisen tarkastuksen asema organisaatioissa on vahvistunut, mikä näkyy kasvaneina odotuksina: sisäisen tarkastuksen toiminnan täytyy olla tuloksellista ja tuottaa organisaatiolle lisäarvoa. Jos sisäinen tarkastus aikoo saavuttaa nämä tavoitteet, edellytetään sen toiminnalta laadukkuutta ja jatkuvaa kehittymistä.

Laadukas sisäinen tarkastus täyttää ja ylittää asiakkaiden, esim. hallituksen ja tarkastusvaliokunnan, odotukset sekä ylläpitää ja kehittää tehokasta tarkastusprosessia. Sisäisen tarkastuksen laatuun puolestaan vaikuttavat useat tekijät. Organisaatiolle on tärkeää, että sisäinen tarkastus on tuloksellista nyt ja tulevaisuudessa. Tämä vaatii sisäisen tarkastuksen laadun ylläpitoa ja jatkuvaa kehittämistä, mihin jatkuvan parantamisen tavoite luo vankan pohjan. Tavoitteen lisäksi tarvitaan vielä tietoa kehityskohteista: tämä tapahtuu laadunarvioinnin avulla. Sisäisen tarkastuksen laadunarviointi perustuu laadun varmistus- ja kehittämisohjelmaan, jonka tulee kattaa koko sisäisen tarkastuksen prosessi ja tuottaa tietoa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta, ammattistandardien noudattamisesta sekä lisäarvon tuottamisesta. Ohjelma sisältää laadunarvioinnin kulmakivet: ohjauksen, sisäiset arvioinnit sekä ulkoiset arvioinnit. Tämän työn näkökulman kannalta tärkeimmät sisäisen tarkastuksen arviointimenetelmät olivat ohjaus ja sisäiset arvioinnit.

Laadunarvioinnilla voidaan vaikuttaa sisäisen tarkastuksen kykyyn saavuttaa tavoitteensa. Laatua arvioimalla voidaan tunnistaa sisäisen tarkastuksen laadun osatekijöiden tämänhetkinen tilanne sekä arvioida laadun nykyistä tasoa. Laadun ja sen osatekijöiden nykytilan tunteminen on tärkeää, sillä muuten ei tiedetä mitä sisäisen tarkastuksen toiminnassa tulisi kehittää.

Laadunarvioinnilla voidaan vaikuttaa kaikkiin laadun osatekijöihin: organisatoriseen asemaan, henkilökunnan ammattitaitoon, standardien noudattamiseen sekä asiak-

kaiden, heidän tarpeidensa tunnistamiseen sekä kehitystarpeiden tunnistamiseen. Säännöllisten arviointien raportointi ylimmälle johdolle vahvistaa sisäisen tarkastuksen uskottavuutta ja luotettavuutta. Näin sen organisatorinen asema vahvistuu. Ohjauksella valvotaan ja kehitetään henkilökunnan pätevyyttä sekä ammattitaitoa. Tämä tapahtuu työn ohessa ja samalla henkilökunnan työnkuvat ja vastuut selkenevät. Jatkuvat ja säännölliset arvioinnit taas paljastavat, toimiiko sisäinen tarkastus toimintaohjeensa ja ammattistandardien mukaisesti sekä noudatetaanko käyttöönotettuja prosesseja. Asiakkaiden tarpeiden tunnistaminen hoituu tehokkaasti säännöllisen arvioinnin yhteydessä haastattelujen avulla. Jatkuva parantaminen ja sisäisen tarkastuksen kehitystarpeiden tunnistaminen edellyttää koko sisäisen tarkastuksen prosessin jatkuvaa arviointia. Jatkuvalle arvioinnin avulla esim. suoritusmittareiden tietoa analysoiden voidaan ajoissa havaita sisäisen tarkastuksen prosessin tuloksellisuuden, tehokkuuden sekä laadun trendeissä tapahtuvat muutokset, eristää ne, ja puuttua niihin, ennen kuin ongelma suurenee. Laadunarviointia voidaan näin ollen käyttää myös ongelmien ennaltaehkäisyyn.

Eräs tärkein laadunarvioinneista saatava hyöty, joka parantaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta, on kommunikaation lisääntyminen ja säännöllistyminen. Jatkuvilla ja säännöllisillä arvioinneilla kerätään palautetta asiakkailta. Palautteen kerääminen voidaan integroida normaaliin työrutiiniin, jolloin palautteen kerääminen on automaattista ja säännöllistä. Avoimemman ja säännöllisemmän kommunikaation etuna on myös se, että asiakkaat oppivat tuntemaan sisäisen tarkastuksen toimintatavat ja ymmärtävät miksi sisäinen tarkastus on olemassa. Tämä on oleellista, sillä muuten sisäisen tarkastuksen ja asiakkaan intressit eivät kohtaa, eikä asiakkaalle voida tuottaa niitä palveluita, joita se todella tarvitsisi.

Sisäisen tarkastuksen laadunarviointia olisi syytä edelleen tutkia. Lisätutkimuksella voisi selvittää tarkemmin, miten laadunarviointi ja jatkuva parantaminen toimivat käytännössä, esimerkiksi kuinka tehokkaasti sisäisillä arvioinneilla pystytään tunnistamaan kehityskohteita. Myös sisäisen tarkastuksen suoritusmittareiden käyttökelpoisuutta voisi tutkia tarkemmin. Lisäksi, mielenkiintoista olisi tietää miten yleiset sisäiset laadunarvioinnit ovat esim. suomalaisissa pörssiyrityksissä ja miten nämä arvioinnit käytännössä toteutetaan.

LÄHDELUETTELO

Applegate, D. B. & Bergman, L. G. & Didis, S. K. (1997) Measuring success. *The Internal Auditor* 54, 62-67.

Burnham, L. (toim.) (2003) *Quality Assessment Manual*. 4. painos. USA: The Institute of Internal Auditors.

Campbell, M. & Adams, G. W. & Campbell, D. R. & Rose, M. P. (2006) Internal Audit Can Deliver More Value. *Financial Executive* 22, 1, 44-47.

Cashell, J. D. & Aldhizer, G. R. III. (2002) An examination of internal auditors' emphasis on value-added services. *Internal Auditing* 17, 5, 19-31.

Caspari, J. A. & Caspari, P. (2004) *Management Dynamics*. USA: Wiley & Sons.

Chambers, A. D. & Selim, G. M. & Vinten, G. (1994) *Internal auditing*. 2. painos. Great Britain: Pitman.

Chapman, C. (1998) Just do it. *The Internal Auditor* 55, 5, 38- 41.

Chapman, C. (2001) Raising the Bar. *The Internal Auditor* 58, 3, 55-59.

Corporate governance -työryhmä. (2003). Suositus listayhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä. [pdf-dokumentti]. [viitattu 20.10.2006]. Saatavilla http://www.ecgi.org/codes/documents/recommendation_fin.pdf

COSO. (2006) *Internal Control – Integrated Framework Executive Summary*. [verkkodokumentti]. [viitattu 25.10.2006]. Saatavilla http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm

Dettmer, H.W. (1998) *Breaking the Constraints to World-Class Performance*. USA: ASQ Quality Press

Drent, D. (2002) The quest for increased relevance. *The Internal Auditor* 59, 1, 49-53.

Dudley, E. M. & Plumly, M. R. & Knobloch, M. C. (1999) How do you measure success? *The Internal Auditor* 56, 2, 58-63.

Etter, A. & Turner, P. & Moyer, D. R. & Pantera, D. W. (2006) Collecting Performance Data. *The Internal Auditor* 63, 7, 89-93.

Friigo, M. L. (2002) A Balanced Scorecard Framework for Internal Audit Departments. USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Galloway, D. (2002) *Internal Auditing: A Guide for the New Auditor*. 2. painos. USA: The Institute of Internal Auditors.

Hannukkala, P. (2002) Sisäinen tarkastus huomenna. *Tilintarkastus – Revision* 46, 7, 35-40.

Help, T. (2003) Mitkä ovat pienen sisäisen tarkastuksen yksikön toimintamahdollisuudet? *Tilintarkastus – Revision* 47, 1, 50-52.

Howard Jr, C. J. (1998) Stretching the narrow band. *The Internal Auditor* 55, 3, 64-68.

Jokipii, A. & Miettinen, J. (2005) Riippumattomuuden ja objektiivisuuden merkitys sisäiselle tarkastajalle. *Tilintarkastus – Revision* 49, 3, 18-21.

Karinen, J. (2004) Sisäisen tarkastuksen laatu tilintarkastuksessa. Pro gradu - tutkielma. Lappeenranta, Lappeenrannan teknillinen yliopisto, Kauppatieteiden osasto.

Koivu, E. (2000) Laatu sisäisen tarkastuksen johtamisessa ja tarkastustyössä. *Tilintarkastus – Revision* 44, 3, 47-50.

Koivu, E. (2005) Laadulla vaikuttavuutta sisäiseen tarkastukseen. Tilintarkastus – Revision 49, 3, 42-47.

Kuuluvainen, A. (2001a) Aktiivinen riskienhallinta, positiivinen valvonta ja tehokas hallinto sekä niistä informointi vaativat hallituksilta erityishuomioita. Tilintarkastus – Revision 45, 4, 7-15.

Kuuluvainen, A. (2001b) Sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, ammattimaisuus ja riippumattomuus. Tilintarkastus – Revision 45, 7, 4-5.

Laitinen, E. K. (1998) Yritystoiminnan uudet mittarit. Suomi: Yrityksen tietokirjat.

Lynch, J. J. (1996) It's the process. The Internal Auditor 53, 5, 64-69.

Moilanen, M. (1996) COSO-raportti. Tilintarkastus – Revision 40, 3, 211-221.

Pickett, S. K. H. (2004) The internal auditing handbook. 2. painos. USA: John Wiley & Sons Inc.

Pietilä, L. (1991) Tehokas sisäinen tarkastus ja sen hyväksikäyttö. Tilintarkastus – Revision 35, 5, 417-422.

Rantanen, H. & Holtari, J. (1999) Yrityksen suorituskyvyn analysointi. Lappeenranta, Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, Tuotantotalouden osasto, Tutkimusraportti 112.

Rittenberg, L. E. (2001) A guide for the future. The Internal Auditor 58, 3, 63-66.

Roth, J. (2003) How do internal auditors add value? The Internal Auditor 60, 1, 33

Salierno, D. (2000) The right measures. The Internal Auditor 57, 1, 41-44.

Sawyer, L. B. & Dittenhofer, M. A. & Scheiner, J. H. (2003) SAWYER'S INTERNAL AUDITING: The Practice of Modern Internal Auditing. 5. painos. USA: Institute of Internal Auditors.

Sink, S. D. (1985) Productivity management planning, measurement and evaluation, control and improvement. USA: Wiley & Sons.

Sisäiset tarkastajat ry. (2004) Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit. [pdf-dokumentti]. [viitattu 20.10.2006]. Saatavilla <http://www.theiia.fi/default.asp?scat=63>

Tervonen, A. (2001) Laadun kehittäminen suomalaisissa yrityksissä. Väitöskirja. Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu, tuotantotalouden osasto. Lappeenranta: Digipaino. Acta Universitatis Lappeenrantaensis; 113.

Treadway-komitea. (1987) Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. [pdf-dokumentti]. [viitattu 30.10.2006]. Saatavilla <http://www.coso.org/Publications/NCFFR.pdf>

Vesalainen, L. (1997) Laatujohtaminen ja tarkastustyö. Tilintarkastus – Revision 41, 5, 422-425.

Walz, A. (1997) Adding value. The Internal Auditor 54, 1, 51-54.

Ziegenfuss, D. E. (2000) Measuring performance. The Internal Auditor 57, 1, 36-40.