

LECTIO PRAECURSORIA

Sisäinen tarkastus – tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva tukitoiminto?

Jaakko Rönkkö

Ulkoistettujen hoivapalveluiden mittavat laatuongelmat ympäri Suomen, Pohjoismaisten pankkien rahanpesuskandaalit, Suomen valtionosuuksien väärinkäytöstopaukset sekä isoin otsikoin kotimaisessa mediassa uutisoidut kuntapäätäjien rikossyytteet ovat havainnollistavia esimerkkejä erilaisten organisaatioiden tarpeista vahventaa valvontaansa ja riskienhallintaansa. *Sisäinen tarkastus* on asiantuntijayksikkö, jonka keskeisimpiä tehtäviä on sisäisen valvonnan prosessien ja riskienhallinnan arvioiminen (Sisäiset tarkastajat ry 2018). Huolimatta kirjallisuudessa osoitetusta tarpeesta tämänkaltaiselle yksikölle yllättävän harva suomalainen organisaatio on päättänyt hyödyntää sisäisten tarkastajien ammattitaitoa prosessiensa kehittämisessä (Rönkkö 2015; Rönkkö ym. 2018). Väitöskirjatutkimuksessani selvitin, millaiset organisaatiot ovat päättäneet järjestää sisäisen tarkastuksen ja millaisista tekijöistä tuloksellisesti toimiva sisäinen tarkastus muodostuu. Näin on ollut mahdollista luoda kattava katsaus siihen, millaisena sisäisen tarkastuksen merkitys organisaatioiden johtamisjärjestelmässä näyttäytyy.

Kiinnostus sisäistä tarkastusta ja sen järjestämistä kohtaan kumpuaa ammatillisesta taustastani tarkastuspalveluita tarjoavissa yrityksissä. Yli kymmenvuotinen ura tarkastustehtävissä neljän eri organisaation palveluksessa antaa hedelmällisen pohjan katsoa tarkastusalaa laajemmasta perspektiivistä, tutkijan silmin. Tieteen tekeminen käytännönläheisesti ja ymmärrettävästi onkin yksi suurista intohimoistani ja tämän väitöskirjaruopeaman suurin motivaattori.

Organisaatioiden toimintaympäristöt muuttuvat ennennäkemättömän nopeasti. Organisaatorakenteet monimutkaistuvat, prosessit no-

peutuvat, markkinat muuttuvat kiihtyvään tahtiin ja täysin uudenlaisia riskejä ilmaantuu johdon tutkakuvaan. Toimivalle sisäiselle valvonalle ja kehittyneelle riskienhallinnalle on siten korostunut tarve. Johto tarvitsee rinnalleen asiantuntijoita, jotka ovat erikoistuneet valvonnan ja riskienhallinnan kehittämisen tukemiseen. Tässä näyttäisi olevan sisäiselle tarkastukselle luontainen paikka loistaa johtamisjärjestelmän keskeisenä toimijana. Tarve on samankaltainen niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla – organisaatiotyyppeihin katsomatta. Tutkimustyöni keskeisenä tavoitteena onkin ollut selvittää, millaisena sisäisen tarkastuksen merkitys erityyppisten organisaatioiden hallinnoinnissa näyttäytyy ja millaisten tekijöiden kautta toiminnon merkitys muotoutuu.

Sisäistä tarkastusta pidetään niin tutkimus- kuin ammattikirjallisuudessa organisaatioiden johtamisjärjestelmän keskeisenä toimijana hallituksen, johtoryhmän ja tilintarkastajan kanssa (Niemi 2018, 13; Carcello ym. 2005; Erasmus & Coetzee 2018; Goodwin 2004; Ismael & Roberts 2018; Paape ym. 2003; Sarens 2009). Oppikirjamaisesti johtamisen tuolin tulisi seistä tukevasti neljällä jalalla. Usein neljäs jalka kuitenkin uupuu. Sisäistä tarkastusta ei hyödynnetä läheskään kaikissa suomalaisissa eturivin organisaatioissa. Tilanne on samankaltainen niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla (ks. Rönkkö 2015; Rönkkö ym. 2018). Miksi näin on – tätä tutkimusaukkoa olen pyrkinyt tilkitsemään tieteen keinoin.

Väitöskirjani koostuu neljästä osajulkaisusta. Ensimmäisessä osajulkaisussa olen luonut katsauksen sisäisen tarkastuksen levinneisyyteen suomalaisessa kuntakentässä (Rönkkö 2015).

Toisessa osajulkaisussa on luotu katsaus sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen levinneisyyteen suomalaisissa listayhtiöissä (Rönkkö ym. 2018). Lisäksi julkaisussa on logistisen regressioanalyysin keinoin selvitetty suomalaisella listayhtiö-aineistolla niitä organisaatiokohtaisia tekijöitä, jotka liittyvät sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Kolmas osajulkaisu problematisoi sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta sidosryhmäanalyytisen pohdinnan keinoin (Rönkkö & Lilja 2016). Neljännessä osajulkaisussa toiminnon tuloksellisuuteen syvennyttään laajan suomalaisille sisäisille tarkastajille kohdennetun kyselytutkimuksen keinoin.

Väitöskirjani tutkimustulosten mukaan suomalaisista listayhtiöistä ja kuntaorganisaatioista selvästi alle puolet on päättänyt järjestää sisäisen tarkastuksen (Rönkkö 2015; Rönkkö ym. 2018). Muiden vastaavanlaisten tutkimusten mukaan tilanne näyttäisi olevan sama niin Suomessa kuin maailmallakin (Goodwin-Stewart & Kent 2006). Huolimatta sisäistä tarkastusta ja sen merkitystä ylistävistä juhlapuheista valtaosa organisaatioista on päättänyt olla investoimatta rajallisia resurssejaan tähän yksittäiseen asiantuntijayksikköön. Tämä kirjallisuuden ja reaali maailman ristiriita innosti minua edelleen pureutumaan sisäisen tarkastuksen merkityksen organisaatioiden hallinnoinnissa. Tulokset saattavat herättää kysymyksiä siitä, voidaanko sisäistä tarkastusta varauksetta pitää hallintojärjestelmän keskeisenä toimijana. Tällaisen johtopäätöksen tekeminen vaatii kuitenkin syvempää taustatekijöihin pureutumista. Millaiset tekijät sitten vaikuttavat organisaatioiden päätöksiin olla hyödyntämättä sisäistä tarkastusta ja toisaalta mitä sisäisen tarkastuksen tulisi olla, jotta se näyttäytyisi tuloksellisenä toimijana sidosryhmiensä silmissä?

Tutkimuksen osoitti erilaisten organisaatioiden käyttäytyvän eri tavoin niiden päättäessä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisesta käytöstä. Tulosteni mukaan organisaatioiden suuri koko, organisaatorakenteen monimutkaisuus, omistusrakenne, hallituksen kokoonpano ja parempi kannattavuus näyttäytyivät tekijöinä, jotka ovat yhteydessä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Listayhtiöaineistolla tehty tutkimus osoitti, että kooltaan suuret ja paremmin kannattavat osakeyhtiöt järjestävät todennäköisemmin sisäisen tarkastuksen (Rönkkö ym. 2018).

Kunta-aineistolla tehty tutkimus osoitti niin ikään, että kooltaan suuremmat organisaatiot hyödyntävät useammin sisäistä tarkastusta (Rönkkö 2015). On ymmärrettävää, että suuret ja taloudellisilta resursseiltaan vahvemmat organisaatiot hyödyntävät sisäistä tarkastusta. Voidaan ajatella, että suurilla ja kannattavilla organisaatioilla on laajempi taloudellinen liikumavara vahventaa hallintoaan esimerkiksi sisäisen tarkastuksen yksiköllä. Nämä tulokset vastaavat pitkälti aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa tehtyjä havaintoja. Toisaalta, käänteistä kausaliteettia mukaillen, voiko sisäisen tarkastuksen käyttö olla omiaan parantamaan organisaation taloudellista tehokkuutta?

Tuloksista on löydettävissä myös tiedeyhteisölle aivan uusia tekijöitä, joiden kautta on mahdollista ymmärtää organisaatioiden käyttäytymistä niiden pohtiessa yksittäisen tukitoiminnon hyödyntämistä valvontansa ja riskienhallintansa kehittämisessä. Tutkimustulosteni perusteella voidaan päätellä, että omistus- ja organisaatorakenteen indikoidea tarvetta korostuneelle valvonnalle sisäinen tarkastus on aidoisti keskeinen toimija johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Listayhtiöaineistolla tehty tutkimus osoitti, että ulkomaalaisomistuksen suurella määrällä, valtion vahvalla roolilla ja pirstaloituneella omistusrakenteella on selvä yhteys sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön (Rönkkö ym. 2018). Tieteellisemmin ilmaistuna: päämiesten identiteetillä vaikuttaisi olevan vaikutusta sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen. Tutkimustulokset herättävät kiinnostavan ajatuksen: voiko sisäisen tarkastuksen käyttö houkutella esimerkiksi listayhtiöön uusia omistajia ja toisaalta edesauttaa kannattavaa toimintaa. Yritysmaailmassa koko hyvän hallinnon järjestelmän pohjimmainen tarkoitus on houkutella yhtiöihin uusia pääomia ja tukea arvomuodostusta (Arvopaperimarkkinayhdistys 2015). Tieteen näkökulmasta tulokset toimivat oivana vastakritiikkinä voimistuvaa agenttiteoreettista ajattelua kritisoiavaa keskustelua kohtaan (ks. esim. Armstrong 1989, Mihret 2014).

Myös organisaatorakenteen monimutkaisuudella on havaittavissa yhteyksiä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Esimerkiksi maantieteellisesti hajautunut toiminta lisää riskejä. Samalla se näyttää lisäävän sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä. Siten sisäiselle

tarkastukselle vaikuttaisi löytyvän kysyntää tilanteissa, joissa organisaation riskiprofiili on korkeampi. Sisäinen tarkastus vaikuttaa olevan käyttökelpoinen työkalu johdolle valvonnan ja riskienhallinnan vahventamisessa tilanteissa, joissa organisaation toimintaympäristö ja sisäiset olosuhteet ovat sen hyödyntämiselle otolliset. (Rönkkö ym. 2018.)

Tutkimustyöni tulokset selittävät osaltaan myös toiminnon alhaista vapaaehtoista levinneisyyttä. Organisaation ollessa riskitasoiltaan maltillisessa tilassa sisäiselle tarkastukselle ei välttämättä ole ilmiselvää tarvetta. Tämä ei silti tee toiminnosta itsestään merkityksetöntä. Keskeistä on, että organisaation johto kykenee tunnistamaan olosuhteet ja punnitsemaan sisäisen tarkastuksen hyötyä suhteessa organisaation tilaan.

Millaisissa organisaatioissa hyvää hallintoa tulisi sitten vahventaa sisäisellä tarkastuksella? Resursseja on kuitenkin rajallisesti, ja organisaatioissa on lukuisia muitakin tukitoimintoja, joiden perimmäisenä tarkoituksena on tukea toiminnan lainmukaisuutta, raportoinnin oikeellisuutta tai taklata toimintaa uhkaavia riskejä. Compliance-yksikkö, eettisten asioiden yksikkö, controller-toiminto, riskienhallintayksikkö tai lakiyksikkö kilpailevat ylimmän johdon näkökulmasta kaikki enemmän tai vähemmän samoista niukoista resursseista. Miten sisäinen tarkastus istuu tähän kokonaisuuteen ja millaisissa olosuhteissa sille on löydettävissä otollista maaperää? On pohdittava organisaation lähtökohdista, millaisia päättäjiä sillä on ja millaisessa toimintaympäristössä se toimii. Sitä kautta aitoa tarvetta valvontaa kehittäväille asiantuntijayksikölle on järkevää lähestyä. Eri valvontatoimijoiden aikaansaannoksia kokonaisuuden näkökulmasta katsovalle toimijalle on löydettävissä luontainen tilaus. Edellä luetellut hyvää hallintoa vahventavat toimijat eivät sulje toisiaan pois, vaan niiden keskinäiselle koordinoinnille on löydettävissä ilmeinen tarve.

Saavuttaakseen keskeisen aseman johtamisjärjestelmässä sisäisen tarkastuksen on kyettävä toimimaan tuloksellisesti. Ainoastaan organisaatiotason otolliset olosuhteet eivät riitä siihen, että tarkastusyksikkö loistaa johtamisjärjestelmän keskeisenä toimijana. Tutkimustyöni mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus on

monitulkintaista ja riippuu mitä keskeisimmässä määrin tuloksellisuutta arvioivasta tahosta (Rönkkö & Lilja 2016).

Johto näkee sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden eri tavoin kuin esimerkiksi tarkastajat itse (Rönkkö & Lilja 2016). Tämän sisäistäminen on aivan keskeistä, jotta sisäinen tarkastus voi legitimoida asemansa johtamisjärjestelmän keskeisenä toimijana. Tarkastajien on toiminnassaan pyrittävä huomioimaan kaikkien keskeisten sidosryhmiensä tarpeita, jotta laajamittaiseen tulokselliseen toimintaan on mahdollista päästä. Alan omien ammattistandardien noudattaminen on hyvä alku, mutta sillä ei vielä vaikuteta hallituspäätäjiä tai johtoryhmää.

Sisäinen tarkastus on toimintaa, jonka tuloksellisuuden keskeisimpiä elementtejä on suhde johtoon. Luottamuksellinen suhde operatiiviseen ja ylimpään johtoon ovat aivan keskeisiä osatekijöitä sisäisen tarkastuksen tuloksellisessa toiminnassa (Arena & Azzone 2009; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011). Ilman toimivaa raportointiyhteyttä johtoon ja johdon suopeaa suhtautumista tarkastajien tekemiin havaintoihin tarkastusyksikön on hyvin haasteellista nousta keskeiseen asemaan organisaation johtamisjärjestelmässä. Tarkastusyksikön toimintatapoihin liittyvä kyvykkyys tai tarkastajien ominaisuuksiin liittyvät tekijät eivät siten yksin riitä tekemään tarkastustoiminnosta merkityksellistä toimijaa organisaation hallinnoinnissa (Lenz ym. 2014). Organisatoriset kriteerit täydentävät toiminnon tuloksellisuuden edellytyksiä keskeisellä tavalla.

Tutkimus avaa uusia mahdollisuuksia puretua sisäisen tarkastuksen todelliseen merkitykseen organisaatioiden hallinnoinnissa ja toisaalta herättää kysymyksiä siitä, pitäisikö tämänkaltaisen yksikön säätää pakolliseksi joissain organisaatiotyypeissä. Nykytilanteessa suomalaiset yhtiöt, kuntaorganisaatiot, kolmannen sektorin toimijat ja valtion toimintayksiköt saavat lähtökohtaisesti itse päättää, järjestävätkö ne sisäisen tarkastuksen (Kuntalaki 420/2015; Arvopaperimarkkinayhdistys 2015; Asetus valtion talousarviosta 1243/1992). Asia on sikäli hyvin ajankohtainen, että esimerkiksi pitkään vireillä olleen maakuntauudistuksen yhteydessä sisäistä tarkastusta on esitetty säädettäväksi pakolliseksi toiminnoksi. Suuntaus vaikuttaisi

siten olevan valvontaa vahventavaan suuntaan. Mm. näihin pohdintoihin tutkimustulokset antavat hyödyllisiä näkökulmia.

Valvonnan ja riskienhallinnan vahventaminen esimerkiksi sisäisen tarkastuksen toiminnolla ei suinkaan tarkoita yksinomaan hallinnollisen taakan lisääntymistä. Tuloksellisesti toimivan sisäisen tarkastuksen tulee tuottaa organisaatiolleen aitoa lisäarvoa ja osoittautua siten investoinnin arvoiseksi. Tämän tutkimustyön tulokset ovat avanneet niitä lukuisia erilaisia näkökulmia, joiden kautta potentiaalinen lisäarvo on mahdollista muuttaa realisoituneeksi lisäarvoksi niin julkisen kuin yksityisen sektorin organisaatioissa. Realisoitunut lisäarvo vaatii

kuitenkin paitsi tarkastajien ponnistelua, myös johdon laaja-alaista ymmärrystä toiminnon roolista ja suopeaa suhtautumista tarkastusyksikön toiminnalle.

Lopuksi. Olisiko muutaman sisäisen tarkastajan palkkaaminen estänyt Talvivaaraa kaatumasta, ehkäissyt laajamittaisia laatuongelmia vanhustenhuollossamme tai pitänyt muutamien kuntapäätäjien toilailut poissa oikeussaleista? Ehkäpä ei. Kysymys on kuitenkin myös siitä, miltä asiat näyttävät. Näyttäisivätkö ne organisaation ylimpien päättäjien kannalta valoisammalta, jos johtamisjärjestelmää olisi vahvistettu valvontaa ja riskienhallintaa arvioivilla asian tuntijoilla? Mahdollisesti näyttäisivät.

LÄHTEET

- Armstrong, Peter (1989). Management, labour process and agency. *Work Employment & Society*, 3, 307–22.
- Arena, Marika & Azzone, Giovanni (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13 (1), 43–60.
- Arvopaperimarkkinayhdistys ry (2015). Listayhtiöiden hallinnointikoodi. Haettu sivulta <https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2015/10/hallinnointikoodi2015finweb1.pdf>, 22.8.2018.
- Asetus valtion talousarviosta 1243/1992
- Carcello, Joseph V., Hermanson, Dana R. & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19 (2), 69–84.
- Erasmus, Lourens & Coetzee, Philna (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33 (1), 90–114.
- Goodwin, Jenny (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19 (5), 640–650.
- Goodwin, Jenny & Kent, Pamela (2004). Factors affecting the voluntary use of internal audit. Working paper, Queensland University of Technology.
- Ismael, Hazem R. & Roberts, Clare (2018). Factors affecting the voluntary use of internal audit: evidence from the UK. *Managerial Auditing Journal*, 33 (3), 288–317.
- Kuntalaki 420/2015
- Lenz, Rainer & Hahn, Ulrich (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 5–33.
- Lenz, Rainer, Sarens, Gerrit & D'Silva, Kenneth (2014). Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff. *International Journal of Auditing*, 18, 126–138.
- Mihret, Dessalegn G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 771–782.
- Niemi, Paula (2018). Sisäinen tarkastus käytännössä. Helsinki: Alma Talent.
- Paape, Leen, Scheffe, Johan, & Snoep, Pim (2003). The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – a survey. *International Journal of Auditing*, 7, 247–262.
- Rönkkö, Jaakko (2015) Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassa suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 43 (1), 7–22.
- Rönkkö, Jaakko, Paananen, Mikko & Vakkuri, Jarmo (2018). Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure. *International Journal of Auditing*, 22 (1), 25–39.
- Rönkkö, Jaakko & Lilja, Mikko (2016). Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatioissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 44 (2), 27–43.
- Sarens, Gerrit (2009). Internal auditing research:

- Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 13, 1–7.
- Soh, Dominic S.B. & Martinov-Bennie, Nonna (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605–622.
- Niemi, Paula (2018). *Sisäinen tarkastus käytännössä*. Helsinki: Alma Talent.
- Sisäiset tarkastajat ry (2018). Sisäisen tarkastuksen määritelmä. Haettu sivulta https://www.theiia.fi/ammattilliset_asiat/sisainen_tarkastus/ammattillinen_viitekehikko_ippf_, 2.9.2017.