



VALTIOVARAINMINISTERIÖ  
FINANSMINISTERIET

# Sisäisen tarkastuksen organisatorisen riippumattomuuden vahvistaminen valtionhallinnossa

Korruption vastaisen strategian toimeenpanosuunnitelman osaselvitys

SISÄISEN TARKASTUKSEN JAOSTO

HELI IIROLA (VM), HANNU KANANEN (TEM), NIINA SIPILÄINEN (YM)

08.06.2023

# Sisällysluettelo

- 1 Johdanto
- 2 Kyselytutkimus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden toteutumisesta
- 3 Lainsäädäntö ja työjärjestys  
Havainnot ministeriöiden asetuksista
- 4 Sisäisten tarkastajien kansainväliset ammattistandardit ja ammatillinen ohjeistus  
Kansainväliset ammattistandardit  
Kolmen linjan –malli  
Raportointi
- 5 Whistleblow-kanavan toimeenpanon vaikutukset
- 6 Ulkoistettu sisäinen tarkastus
- 7 Hyviä käytäntöjä riippumattomuuden vahvistamiseksi julkisella sektorilla
- 8 Huomiot

# 1 Johdanto

Sisäisen tarkastuksen organisatorisen riippumattomuuden vahvistaminen valtionhallinnossa –muistio on yksi korruptionvastaisen strategian toimenpideohjelman hankkeista. Muistion tarkoituksena on kuvata sisäisen tarkastuksen toimintaa ja siihen liittyvää säädöstä, standardeja ja käytäntöjä valtionhallinnossa. Sisäisen tarkastuksen jaosto teki hanketta varten kyselyn valtionhallinnon sisäisille tarkastajille koskien tarkastustoimintojen riippumattomuutta ja siihen mahdollisesti liittyviä ongelmia. Kyselyn tulokset muodostavat muistion huomiot, joilla pyritään vahvistamaan sisäisten tarkastusten riippumattomuutta valtionhallinnossa.

Kysely on muistion liitteenä.

Tämä muistio on rajattu koskemaan ministeriöiden sekä valtion virastojen ja laitosten sisäisiä tarkastuksia. Kuntien sisäiset tarkastukset samoin kuin valtionyhtiöt ja liikelaitokset on rajattu tarkastelun ulkopuolelle niiden toimintaan liittyvien erilaisten menettelytapojen johdosta.

Huomiot on tarkoitettu mahdollisen tulevan selvitystyön pohjaksi, jonka avulla sisäisen tarkastuksen asemaa ja riippumattomuutta voidaan jatkossa valtionhallinnossa vahvistaa. Muistion rajauksista huolimatta tehtyjä huomioita voi osittain hyödyntää myös julkisella sektorilla.

Muistion lopussa on kuvattu niitä rakenteita ja menettelytapoja, joilla sisäisen tarkastuksen organisatorista riippumattomuutta julkisella sektorilla voitaisiin vahvistaa. Muistion esiin nostamat huomiot ovat **keskustelunavaus** sisäisen tarkastuksen asemasta. Muistio esitellään Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnassa, jossa linjataan mahdolliset jatkotoimenpiteet muistiossa esitettyihin huomioihin.

# **Kyselytutkimus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden toteutumisesta**

The background features several decorative, overlapping teal-colored lines that curve and intersect across the page, creating a modern and abstract design.

# 2 Kyselytutkimus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden toteutumisesta

## Kyselyn taustaa

Sisäisen tarkastuksen jaosto toteutti keväällä 2022 Webropol-kyselyn ministeriöiden ja virastojen sisäisille tarkastajille tarkastuksen riippumattomuudesta ja tiedonsaannista. Muistion liitteessä on kerrottu yksityiskohtaisemmin tehdystä kyselystä ja saaduista vastauksista.

Kysely lähetettiin 83 sisäiselle tarkastajalle 12 eri hallinnonalalle ja siihen vastasi 44 tarkastajaa vastausprosentin ollessa 53 %. Kyselyyn oli mahdollista vastata myös anonymisti, mutta nimensä ja virastonsa nimen antaneiden vastaajien perusteella kyselyyn vastasi vähintään yhdeksän eri hallinnonalan tarkastajaa. Valtiolla oli vuonna 2021 yhteensä 64 kirjanpitoyksikköä. Vastaajien arviointi kirjanpitoyksiköittäin ei vastauksen perusteella ole arvioitavissa. Vastaajista 30% työskenteli ministeriöissä ja 70% virastossa/laitoksessa. Sisäisen tarkastuksen viranomaisresurssit kirjanpitoyksikössä jakaantuivat niin, että

- vastaajista 50% työskenteli yksikössä, jossa on tarkastusresursseja 3 htv:tä tai enemmän
- 32%:ssa vastanneista työskentelee tarkastusyksikössä/toiminnossa, jossa sisäisessä tarkastuksessa on yksi htv.
- 9% vastaajista ilmoitti, että sisäisen tarkastuksen viranomaisresurssit kirjanpitoyksikössä ovat alle 1 htv:tä (organisaatiossa sisäisen tarkastuksen järjestämiseen yhdyshenkilö/koordinaattori).

- 42% vastaajista työskentelee kirjanpitoyksikössä, jonka työntekijämäärä on 1001-5000 välillä.

Anonyymejä vastaajia oli 30% kaikista vastaajista.

# 2 Kyselytutkimus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden toteutumisesta

## Webropol-kyselyn tuloksia

Kyselyn vastausten perusteella riippumattomuutta on pidetty yllä valtionhallinnon sisäisissä tarkastuksissa erilaisin keinoin. Kaikilla vastanneilla sisäisillä tarkastuksilla on suora ja rajoittamaton keskusteluyhteys organisaation ylimpään johtoon.

70% vastaajista ilmoitti, että sisäisen tarkastuksen toiminto sijoittuu hallinnollisesti suoraan kansliapäällikön tai pääjohtajan alaisuuteen. Loput vastaajista ilmoittivat sisäisen tarkastuksen sijoittuvan muun johdon tai päällikön alaisuuteen.

Kysyttäessä onko vastaajan vastuulla jotain muita tehtäviä, jotka voisivat vaikuttaa sisäisen tarkastuksen objektiiviseen tai riippumattomaan tehtävän hoitamiseen, 68% vastaajista vastaisi, ettei heillä ole objektiivisuuteen tai riippumattomuuteen vaikuttavia muita tehtäviä hoidettavanaan.

98% vastaajan osalta sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä oli määritelty sisäisen tarkastuksen toimivaltuus koskemaan kaikkia kirjanpitoyksikön toimintayksiköitä.

Riskienhallinnan osalta kyselyssä kävi ilmi, että 80% vastaajista pystyi laatimaan tarkastussuunnitelman riskiperusteisesti niin, että tarkastusaiheessa kuvataan siihen liittyvät riskit sisäisen tarkastuksen näkökulmasta.

55% vastaajista pystyi hyödyntämään oman organisaation riskienarvioinnin työn tuloksia sisäisen tarkastuksen työn suunnittelussa ja 65% pystyi toteuttamaan sisäisen tarkastuksen riskiarvion perusteella määriteltyä tarkastusavaruutta siten, että ei ollut joutunut jättämään aiheita pois.

Yhtenäistä raportointimallia valtionhallinnon sisäisille tarkastuksille piti hyvänä ajatuksena 51% vastaajista.

# 2 Kyselytutkimus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden toteutumisesta

## Webropol-kyselyn tuloksia

Kyselyn vastauksissa nousi esiin tärkeimmiksi sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta vahvistaviksi keinoiksi

- tarkastuksen asema suoraan ylimmän johdon alaisuudessa
- tarkastusvaliokunnan tms. perustaminen
- mahdollisuus tarkastuspalveluiden ostamiseen

Avovastauksissa tuotiin esiin riskejä, joita vastaajat olivat havainneet ja jotka liittyivät sisäisen tarkastuksen asemoitumiseen organisaatioissa. Vastaajat nostivat avovastauksissa esiin riskejä, jotka liittyivät sisäisen tarkastuksen asemaan pääjohtajan alaisuudessa, jolloin asemaa ei koettu riippumattomana silloin kun havainnot koskevat pääjohtajaa. Lisäksi tuotiin esiin riskejä, jotka liittyvät sisäisen tarkastuksen rajallisiin mahdollisuuksiin osallistua virastojen ja laitosten johtoryhmiin sekä riittämättömään tiedonkulkuun. Myös resurssien niukkuus koettiin yhtenä sisäisen tarkastuksen toimintaa uhkaavana riskinä.

Sisäisen tarkastuksen toiminnan suunnittelun riippumattomuutta uhkaaviksi riskeiksi ja toiminnan suunnittelun vaikeuttaviksi seikoiksi koettiin mm. tiedonsaannin ja tarkastussuunnitelmien rajaaminen sekä vaillinaiset riskienhallintasuunnitelmat organisaatioissa.

Raportointiin liittyviä riskejä, jotka voivat heikentää sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta oli havainnut 14% vastaajista.

Huomio 1: Kyselyn perusteella vastaajat kokivat, että on tärkeää turvata sisäisen tarkastuksen asema ja tiedonsaantioikeudet riippumattomuuden varmistamiseksi. Tiedonsaantioikeuden turvaamiseksi käytetään tarvittaessa kansliapäällikön/viraston päällikön tiedonsaantioikeuksia suunnittelun ja tarkastuksen kannalta oleellisten tietojen saamiseksi.

# 2 Kyselytutkimus sisäisen tarkastuksen riippumattomuuden toteutumisesta

## Webropo-kyselyn tuloksia

Julkisuusperiaate vaikuttaa julkishallinnossa sisäisten tarkastajien toimintaan. Tarkastusaiheiksi ei välttämättä valita aiheita, jotka ovat ns. herkkiä julkisuudelle. Viime kädessä viraston tai laitoksen ylin johtaja päättää mihin tarkastuksia kohdennetaan. Julkisuusperiaate saattaa vaikuttaa ylimmän johdon päätöksiin, mutta tutkittua tietoa tästä ei ole.

Kyselytutkimuksen tulosten perusteella julkisuusperiaate oli vaikuttanut julkisten tarkastusraporttien sisältöön ja kieleen 50%:n vastaajan mielestä jossain määrin ja 12%:n vastaajan mielestä joka kerta. Tarkastusraporttien tarkastushavaintoja oli joutunut lieventämään tai kokenut painostusta niiden lieventämiseen 26% vastaajista.

Julkisuusperiaate vaikuttaa julkissektorilla myös hallituksen hyväksymän Korruption vastaisen strategian toimeenpanoon. Sisäiset tarkastajat voivat työssään arvioida ja tunnistaa erilaisia korruptio- ja petosriskejä, mutta käytännössä näiden asioiden tarkastaminen voi saattaa sisäisen tarkastajan heikkoon asemaan ja johtaa vastatoimiin. Ilmoittajansuojelua koskeva lainsäädäntö ei käytännössä tuo suojaa sisäisille tarkastajille ellei sen raportoima havainto koske vain direktiivin soveltamisalaa, ja ellei sisäinen tarkastus tee tarkastusraportin sijaan ilmoitusta ilmoituskanavan kautta.

Ilmoituskanava ei toimi eettisenä ilmoituskanavana, joten soveltamisalan ulkopuolisesta korruptiivisesta toiminnasta sisäisen tarkastajan tulisi voida raportoida turvallisesti.

Huomio 2: Sisäisten tarkastajien osaamista ja oikeusturvaa korruptiivisten havaintojen tutkimisessa tulisi parantaa.



# Lainsäädäntö ja työjärjestys

The background features several abstract, flowing teal lines that create a sense of movement and depth. These lines are thin and elegant, curving across the white space. One line starts from the left edge and curves downwards towards the bottom right. Another line starts from the bottom left and curves upwards towards the right. A third line starts from the bottom right and curves upwards towards the top right. The overall effect is a clean, modern, and professional aesthetic.

# 3 Lainsäädäntö ja työjärjestys

Talousarviolain (217/2000) 24 b §:ssä säädetään sisäisestä valvonnasta. Lain mukaan viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa. Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto.

Tarkemmat säännökset virastojen ja laitosten sisäisestä valvonnasta ja sen järjestämisestä annetaan valtioneuvoston asetuksella. Talousarvioasetuksen (263/2000) 70 §:ssä säädetään sisäisestä tarkastuksesta seuraavasti:

”Viraston ja laitoksen johdon on järjestettävä sisäinen tarkastus, jos siihen on perusteltua tarvetta 69 ja 69 a §:ssä edellytettyjen sisäisen valvonnan menettelyjen johdosta. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät. Sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on otettava huomioon sitä koskevat yleiset standardit ja suositukset”.

Lisäksi asetuksessa todetaan, että

”Määräykset sisäisen tarkastuksen menettelyistä ja asemasta viraston tai laitoksen organisaatiossa annetaan sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä, jonka virasto tai laitos itse vahvistaa. Sisäisen tarkastuksen ohjesääntö on annettava tiedoksi asianomaiselle ministeriölle ja Valtiontalouden tarkastusvirastolle.”

Talousarviosääntelyssä veloitetaan viraston ja laitoksen johto järjestämään sisäinen valvonta asianmukaisesti. Sisäinen tarkastus on sisäistä valvontaa täydentävä ja varmistava toiminto, jonka tehtävänä on arvioida valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta. Sisäisen tarkastuksen järjestämistä ei ole säädetty pakolliseksi vaan viraston ja laitoksen johto voi käyttää harkintaa päättäessään sen järjestämisestä.

# 3 Lainsäädäntö ja työjärjestys

Sisäisen tarkastuksen virat noudattavat yleistä virkanimitysprosessia. Sisäisten tarkastajien viran osalta erityisiä kelpoisuusvaatimuksia ei ole valtioneuvoston asetuksilla säädetty. Ministeriöiden sisäisen tarkastuksen virkatehtävien edellytyksenä on ylempi korkeakoulututkinto.

Valtioneuvoston ohjesäännössä (262/2003) on määräykset, miten ja mitkä asiat käsitellään valtioneuvoston istunnossa. Valtioneuvostossa sisäisen tarkastuksen virannimitykset eivät ohjesäännön 42 §:n perusteella ole aina valtioneuvoston käsittelemiä ja ratkaisemia asioita. Valtioneuvostokäsittely riippuu virkanimikkeestä, joka sisäisellä tarkastajalla on. Ministeriöissä on myös muita tehtäviä/nimikkeitä, joiden nimittämisperusteissa on eroja. Tarkastusneuvokset nimittää aina valtioneuvosto.<sup>1</sup> Valtioneuvoston sisäisen tarkastuksen virkaan on nimitetty myös tarkastuspäällikkönimikkeellä, riippumatta siitä ovatko he yksiköiden päälliköitä vaiko yksittäisiä tarkastajia. Valtioneuvoston kanslian ohje (VNK/2100/31/2016) määrittää tarkemmin virkanimikkeiden käytön valtioneuvostossa.

Ministeriöiden alaisissa virastoissa ja laitoksissa henkilöstön nimittäminen ja ottaminen on ko. viraston tai laitoksen asetuksessa säädetty yleensä ko. viraston tai laitoksen pääjohtajalle. Pääjohtaja voi myös työjärjestyksellä toisin määrätä. Pääjohtaja vahvistaa työjärjestyksen itsenäisesti ja päättää näin ollen itsenäisesti sisäisen tarkastuksen viran tai tehtävän perustamisesta, asemasta organisaatiossa sekä resursoinnista.

Valtion talous- ja henkilöstöpalvelukeskukselta (Palkeet) saadun selvityksen mukaan työsopimussuhteisia kokoaikaisia sisäisiä tarkastajia ei ole valtionhallinnossa.

<sup>1</sup> Valtioneuvoston ohjesääntö 42 §: Virkamiesten nimittämistoimivalta. Ministeriön virkamiehistä valtiosihteerin, valtiosihteerin kansliapäällikkönä, kansliapäällikön, alivaltiosihteerin, osastopäällikön, ylijohtajan ja muun johtajan, apulaisosastopäällikön, toimistopäällikön, hallitusneuvoksen, lainsäädäntöneuvoksen, finanssineuvoksen, budjettineuvoksen ja muun neuvoksen sekä neuvottelevan virkamiehen ja hallitussihteerin nimittää valtioneuvosto.

# 3 Lainsäädäntö ja työjärjestys

Valtiovarainministeriö on antanut 1.12.2021 (VN/11537/2021) *Valtionhallinnon toimintojen järjestämisessä noudatettavista periaatteista valtion virastoissa* –suosituksen. Tässä suosituksessa todetaan, että virastossa tulee olla sisäinen tarkastus. Suosituksen mukaan sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen. Toiminto voi olla myös virastojen yhteinen. Sen sijainti organisaatiossa on riippumattomuuden vuoksi perusteltua sijoittaa suoraan viraston päällikön alaisuuteen.

Sisäisen tarkastuksen toiminto virastoissa ja laitoksissa antaa sidosryhmille varmuutta siitä, että sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittäminen ja sen jatkuva arviointi nähdään virastoissa ja laitoksissa johdon vastuulla olevana asiana ja että johto suhtautuu rooliinsa näissä kysymyksissä vakavasti.

Tilivelvollisuuden mukaan ylimmällä johdolla on vastuu johtamansa toiminnan riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan järjestämisestä ja niiden jatkuvasta ylläpidosta. Tilivelvollisuus merkitsee sitä, että tilivelvollisen toimintaa arvioidaan ja siihen voidaan kohdistaa tilintarkastuskertomuksessa muistutus. Vastuuvapaus voidaan evätä sekä johdon että alaisten tekemisestä tai tekemättä jättämisestä.

Julkisella sektorilla näkemys tilivelvollisuudesta pitää sisällään hyvän hallintotavan periaatteet, kuten läpinäkyvyyden ja yhdenvertaisuuden.

Huomio 3: Sisäisen tarkastuksen perustamiselle olisi suositeltavaa laatia tarkemmat kriteerit joko lainsäädännössä tai viranomais määräyksissä (kriteerit perustuisivat esimerkiksi siirtomenojen määrään, ulkopuolisen rahoituksen osuuteen, kirjanpitoyksikön kokoon jne). Ministeriöt voivat kriteerien perusteella sisällyttää sisäisen tarkastuksen viran kyseisen viraston tai laitoksen valtioneuvoston asetukseen sekä käydä tehtävän hoitamiseen tarvittavista määrärahoista keskustelua tulossopimusneuvotteluissa.

# Havaintoja ministeriöiden asetuksista

Valtioneuvoston päätöksen mukaisesti säädetään valtioneuvostosta annetun lain (175/2003) 2, 7 ja 16 §:n nojalla (sellaisena kuin niistä on 2 § laissa 88/2012) valtioneuvoston asetuksella kunkin ministeriön tehtävistä, ministeriön hallinnonalan virastoista ja laitoksista, ministeriön organisaatioista, työjärjestyksestä, virkamiehistä, virkojen kelpoisuusehdoista, virkojen täyttämisestä ja asioiden ratkaisemisesta. Kukin ministeriö antaa oman asetuksensa työjärjestyksen sisällöstä.

Sisäisen tarkastuksen asemasta osana organisaatiota on valtioneuvoston asianomaista ministeriötä koskevassa asetuksessa säädös vain kolmen (3/12) ministeriön osalta (MMM, STM ja UM). Sillä, onko kyse yksittäisestä tehtävästä vaiko sisäisen tarkastuksen yksiköstä ei ole merkitystä asetuksen annossa. Käytännössä asetukset valmistellaan ministeriöissä lainsäätöneuvoksen/-sihteerin toimesta ja esitellään ministeriön hallitusneuvoksen/-sihteerin toimesta valtioneuvoston istunnossa, jossa päätös tehdään esittelyn jälkeen. Yhtenäisen asetustasoisen säädöstekstin varmistamiseksi keskustelua asiasta voitaisiin käydä esimerkiksi kansliapäällikkökokouksissa.

Kukin ministeriö antaa työjärjestyksestään asetuksen, jonka hyväksyy ministeriön ministeri. Sisäisen tarkastuksen tehtävistä on työjärjestyksessä maininta kahdeksan (8) ministeriön osalta. Näissä viitataan sisäisen tarkastuksen ohjesääntöön, jossa annetaan tarkempia määräyksiä sisäisen tarkastuksen toiminnasta ja asemasta. SM:n ja YM:n työjärjestyksessä on määräys nimitysvallasta tai oikeudesta osallistua kansliapäällikön virkajohtoryhmään.

LVM:ssä ja PLM:ssä ei ole sisäisen tarkastuksen virkaa/tehtävää vaan sisäisen tarkastuksen asioita hoitaa joko strategiayksikkö tai hallintopoliittinen osasto. Sisäisen tarkastuksen asioiden hoidosta vastaavasta virkamiehestä ja hänen asemansa riippumattomuudesta ei ole mainintaa LVM:n työjärjestyksissä. PLM:n työjärjestyksessä säädetään, että sisäistä tarkastusta koskevat asiat ovat suoraan kansliapäällikön ratkaistavia asioita.

# Havaintoja ministeriöiden asetuksista

Talousarvioasetuksen säännökset sisäisestä tarkastuksesta on annettu vuonna 2000, jolloin valtiohallinnon sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa pyrittiin voimakkaasti kehittämään. Talousarvioasetuksen 70 §:n säädöksen perusteella sisäisen tarkastuksen asemasta annetaan määräykset viraston tai laitoksen sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä. Hallinnonalan virastoissa ja laitoksissa sisäiset ohjeet ja määräykset hyväksyy viraston ylin johto eli virastojen ja laitosten johtaja päättää sisäisestä tarkastuksen viran tai tehtävän perustamisesta ellei ministeriön antamassa ko. virastoa tai laitosta koskevassa laissa ja/tai asetuksessa ole toisin säädetty.


Huomio 4: Sisäisen tarkastuksen ohjesääntö ei alemmpitasoisena sisäisenä määräyksenä ole välttämättä riittävä turvaamaan sisäisen tarkastuksen järjestämistä ja nimittämistä sekä riippumattoman aseman toteutumista ministeriöissä ja sen tulosohjaamissa virastoissa ja laitoksissa.

Jos sisäisen tarkastuksen asemasta säädettäisiin jatkossa asetuksella, se turvaisi sisäisen tarkastuksen asemaa nykyistä paremmin, sillä ministeriöiden osalta asetuksen hyväksyy valtioneuvosto ja alaisen hallinnon osalta tulosohjaava ministeriö.

Sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttien laajuus huomioiden sisäisen tarkastuksen yksikön asema ja tehtävät on suositeltavaa määrittää asetuksissa ja työjärjestyksissä suoraan ylimmän johdon alaisuuteen.

Sisäisen tarkastuksen ohjesääntönä suositellaan lisäksi käytettävän valtiovarainministeriön valtiovarain controller -toiminnon vuonna 2019 julkaisemaa malliohjesääntöä.

Huomio 5: Talousarvioasetukseen lisättävä säännös, jossa todetaan, että sisäisen tarkastuksesta ja sen riippumattomasta asemasta tulee säätää myös kyseistä virastoa tai laitosta koskevassa asetuksessa, vahvistaisi sisäisen tarkastuksen asemaa ja riippumattomuutta.



**Sisäisten tarkastajien  
kansainväliset  
ammattistandardit ja  
ammattillinen ohjeistus**

# 4 Sisäisten tarkastajien kansainväliset ammattistandardit ja ammatillinen ohjeistus

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisessä ammatillisessa ohjeistuksessa on kuvattu sitä, millaisia eettisiä sääntöjä ja menettelytapominaisuuksia tehtävässä tulisi noudattaa. Ne ovat yhdenmukaisia hyvän hallinnon periaatteiden ja virkamieslain velvollisuuksien osalta. Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus merkitsee sellaisten olosuhteiden välttämistä, jotka uhkaavat sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävien puolueetonta hoitamista. Sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee voida vapaasti päättää tehtäväkenttensä laajuudesta, suorittaa tehtävänsä ja raportoida tulokset. Virkavastuun ja hallintolain periaatteista korostuvat tehtävien hoitaminen puolueettomasti (hallintolaki 6§) ja selvittämisvelvollisuus (hallintolaki 31§) sekä esteellisyyttä, lahjontaa sekä muuta vallan väärinkäyttöä koskevat säännöt ja ohjeistukset (esim. Korruptionvastaiset ohjeet valtion virastoille ja laitoksille 24.11.2022).

Valtion talousarvioasetuksessa todetaan, että sisäisen tarkastuksen järjestämisessä on otettava huomioon sitä koskevat yleiset standardit ja suositukset. VM on antanut ohjesääntömallin, jota voidaan käyttää apuna virastoissa ja laitoksissa, kun ohjesääntöä laaditaan ja hyväksytetään. Valtiontalouden tarkastusvirasto on arvioinut osana vuosittaisia tilintarkastuksia sille toimitettuja ohjesääntöjä aina vuoteen 2019 asti niiden virastojen ja laitosten osalta, joissa on sisäinen tarkastaja. Arvioinneissa kiinnitettiin yhtenä keskeisenä seikkana huomiota sisäisen tarkastukseen asemaan organisaatiossa. Lisäksi, VTV on vuoden 2017 [laillisuustarkastuksessa](#) todennut, että: ” Muutaman kirjanpitoyksikön osalta tarkastusvirasto on viime vuosien tilintarkastuksissa raportoinut siitä, että sisäinen tarkastus tulisi talousarvioasetuksen 70 §:n perusteella järjestää tai sen resursseja tulisi olennaisesti lisätä”.

Huomio 6: Virastoissa ja laitoksissa on hyvä varmistaa asianmukaiset sisäisen tarkastuksen menettelytavat ja resurssit osana toimivaa sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Tällä voidaan osaltaan varmistaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Lisäksi suositellaan, että valtionhallinnossa harkitaan tarkempien kriteerien määrittämistä sisäisen tarkastuksen tarpeen arviointiin.



# Kansainväliset ammattistandardit

Sisäisen tarkastuksen kansainvälisissä ammattistandardeissa on käsitelty riippumattomuutta ominaisuus- ja toteutustapastandardeissa. Riippumattomuus on määritelty sellaisiksi olosuhteiksi, jotka eivät vaaranna sisäisen tarkastajan tehtävien tasapuolista ja puolueetonta toteuttamista. Sisäisen tarkastuksen toiminta perustuu kansainvälisten ammattistandardien ohjeistukseen, jotka edellyttävät tarkastajalta riippumatonta ja objektiivista arviota.

Sisäisten tarkastajien kansainvälisen kattojärjestön mukaan sisäinen tarkastus on vaikuttavaa, kun se on järjestetty kansainvälisten ammattistandardien mukaisesti *riippumattomaksi* toiminnoksi.

Vuonna 2024 uudistuvan kansainvälisen sisäisen tarkastuksen ammatillisen ohjeistuksen mukaan sisäisen tarkastuksen tarkoituksena on parantaa ja tehostaa (enhance) organisaation arvoa ja vahvistaa luotettavuutta sidosryhmille (strengthen the credibility with its stakeholders).<sup>2</sup>

Standardien edellyttämä ulkoinen laadunarviointi ei ole ollut kovin yleistä valtionhallinnossa pienten henkilöstö- ja ostopalveluresurssien vuoksi, jonka vuoksi riippumattomuuden toteutumisesta ei ole koottua tietoa. Riippumattomuus voi vaarantua myös silloin, kun sisäinen tarkastus on kokonaan ulkoistettu palveluntuottajille, jolloin viraston tai laitoksen vastuuvirkahenkilönä saattaa toimia henkilö, jolla ei ole tarvittavaa kokemusta ja osaamista sisäisen tarkastuksen ammatillisesta ohjeistuksesta eikä riippumatonta asemaa organisaatiossa.

Huomio 7: Virastojen sisäisten tarkastusten riippumattomuutta ja objektiivisuutta olisi hyvä tarkastella säännöllisin väliajoin myös ulkopuolisen tahon (esimerkiksi Valtiontalouden tarkastusviraston) toimesta.

Uudet kansainväliset ammattistandardit tulevat tämän hetkisen tiedon mukaan edellyttämään vuosittaista vahvistuslausumaa riippumattomuuden toteutumisesta. Tällainen lausuma voitaisiin antaa viraston johdolle esimerkiksi sisäisen tarkastuksen vuosikertomuksen yhteydessä.

# Kolmen linjan –malli

Sisäistä valvontaa voidaan tarkastella siihen liittyvien roolien ja vastuiden kautta Kolmen linjan mallin (Three Lines of Model) avulla. Kansainvälinen tarkastusvirastojen yhdistys (INTOSAI) ja kansainvälinen sisäisten tarkastajien yhdistys (the IIA) ovat julkaisseet mallista vuonna 2022 yhteisen kannanoton (a Joint paper): ”Applying the Three Lines Model In the Public Sector”, jossa on käsitelty tapoja varmistaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuus ja objektiivisuus sekä näitä kriittisiä ominaisuuksia uhkaavia tekijöitä. Sisäisen tarkastuksen toiminta on tunnistettu haasteelliseksi julkissektorilla mm. läpinäkyvän ja julkisen hallintotoiminnan, virkavastuun, tilivelvollisuuden, poliittisen toiminnan ja usein rajallisten resurssien vuoksi.

Mallin mukaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan roolit ja vastuut jaetaan kolmeen eri linjaan, joista jokaisella on oma tehtävänsä. Viraston ylin johto ei suoraan kuulu mihinkään näistä linjoista, vaan se vastaa kolmen linjan mallin rakentamisesta. Mallin mukaan ylimmän johdon valvonnan alla toimii kolme erillistä linjaa, jotka ovat tarpeen tehokkaan riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan toteuttamiseksi.

Ensimmäisen linjan roolina on johtaa toimintaa, mukaan lukien riskienhallinta sekä luoda ja ylläpitää asianmukaisia rakenteita ja prosesseja sekä varmistaa lakien noudattaminen.

Toisen linjan roolina on tarjota riskienhallinnan asiantuntemusta sekä ohjata ja tukea ensimmäisen linjan toimijoita.

Kolmantena linjana toimii sisäinen tarkastus, joka arvioi ja varmistaa sisäisen valvonnan riittävyttä. Ulkoisena toimijana on esimerkiksi Valtiontalouden tarkastusvirasto, joka tarjoaa lisävarmennusta sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan.

Kolmen linjan mallin mukaiset linjat eivät ensimmäisen ja toisen linjan kohdalla ole tarkkarajaisia, mutta sisäisen tarkastuksen rooli on syytä pitää erillään operatiivisesta toiminnasta, jotta sen riippumattomuus säilyy. Riippumattomuus on sisäisen tarkastuksen tehtävän ydin. Ilman riippumattomuutta tehtävä menettää merkityksensä nykyisenlaisena toimijana. Jos sisäisellä tarkastuksella on operatiivisia vastuita sen mahdollisuus tarjota riippumatonta ja objektiivista varmennusta organisaation toimintoihin heikentyy ja se menettää sille kuuluvan roolin kolmannen linjan toimijana.

# Sisäisen valvonnan vastuut ja roolit

Ylin johto (kansliapäällikkö, viraston pääjohtaja/ylijohtaja)

- vastuu sisäisen valvonnan järjestämisestä

Osastot, yksiköt

- Vastaavat käytännössä päivittäisessä toiminnassa ja johtamisessa

Yhteiset toiminnot

- Esim. riskienhallinnan koordinointi, talous- ja henkilöstöpalvelut, turvapalvelut
- Ohjaavat ja tukevat

Sisäinen tarkastus

- Arvioi ja varmistaa sisäisen valvonnan toimivuutta

Ulkoinen tarkastus  
esim.  
VTV

# Raportointi

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa käsitellään tarkastusten organisatorista riippumattomuutta. Standardien mukaan sisäisen tarkastuksen johtajan tulee raportoida sellaiselle organisaatitasolle, että sisäisen tarkastuksen toiminnon on mahdollista täyttää velvollisuutensa.

Sisäisen tarkastuksen johtajan voi tarvittaessa käydä ylimmän johdon kanssa keskusteluja organisatorisesta riippumattomuudesta ja raportoida kehittämistoimenpiteistä esimerkiksi tulostavoitekeskustelujen yhteydessä.

Toiminnallinen raportointi kehittää sisäisen tarkastuksen toimintaa ja varmentaa osaltaan sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta ja objektiivisuutta.

Toiminnallinen raportointi merkitsee muun muassa sitä, että ylin johto

- hyväksyy sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen
- hyväksyy sisäisen tarkastuksen riskipohjaisen toimintasuunnitelman
- hyväksyy sisäisen tarkastuksen budjetin ja resurssisuunnitelman
- Käy säännölliset tulostavoitekeskustelut sisäisen tarkastuksen johtajan kanssa

Ominaisuusstandardeissa on todettu, että sisäisen tarkastuksen toiminnon tulee olla riippumaton, ja sisäisen tarkastajan tulee olla työssään objektiivinen. Standardin tulkinnan mukaan riippumattomuus merkitsee sellaisten olosuhteiden välttämistä, jotka uhkaavat sisäisen tarkastuksen toiminnon tehtävien puolueetonta hoitamista. Jotta sisäisellä tarkastuksella olisi tehtävien tuloksellisen hoitamisen edellyttämä riittävä riippumattomuus, sisäisen tarkastuksen johtajalla on suora ja rajoittamaton keskusteluyhteys ylimpään johtoon. Sisäinen tarkastuksen johtaja myös raportoi ylimmälle johdolle. Riippumattomuuden uhat on hallittava, koskivat ne sitten yksittäistä tarkastajaa, toimeksiantoa, toimintoa tai organisaatiota.

Kansainvälisten ammattistandardien mukaisesti riippumattomuus tarkoittaa, että sisäinen tarkastus

- on itsenäinen ja riippumaton muista viraston toiminnoista
- asema mahdollistaa koko organisaation toiminnan arvioinnin
- on sisäistä tarkastusta koskevissa asioissa suoraan ylimmän johdon alaisuudessa
- raportoi suoraan ylimmälle johdolle (esim. ministeriön kansliapäällikkö, viraston pääjohtaja/ylijohtaja)
- ei osallistu päätöksentekoon.

# Raportointi

Uudistuvan kansainvälisen ohjeistuksen mukaan sisäisen tarkastuksen riippumattomuus organisaation operatiivisesta toiminnasta tulee olemaan edelleen keskeinen kriteeri sisäisen tarkastuksen toiminnan järjestämisessä ja toteuttamisessa. Riippumaton asema edellyttää myös sisäisen tarkastajan objektiivisuutta eli tarkastajan tulee olla puolueeton (free from bias) ja vapaa sopimattomasta vaikuttamisesta (undue influence) sekä sitoutunut tietopohjaiseen (evidence-based) arviointiin.

Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus määräytyy nykykäytännöissä virastokohtaisesti ja on käytännössä ratkaistu organisatorisena asemana virastoissa. Objektiivisuus on puolestaan tarkastajakohtainen eettinen ominaisuus, joka ei ole riippuvainen tarkastajan organisatorisesta asemasta, vaan objektiivisuus voi vaarantua muista syistä.

Henkilökierto on yksi suunnitelmallinen henkilöstön kehittämisen menetelmä. Organisaation sisällä tapahtuvassa henkilökierrossa tulee ottaa huomioon tarkastajan objektiivisuus ja riippumattomuus tarkastaa aikaisemmin vastuulla olleita toimintoja. Ammattistandardien mukaan sisäisen tarkastajan tulee pidättäytyä arvioimasta sellaisia toimintoja, joista hän on ollut aikaisemmin vastuussa. Objektiivisuuden katsotaan vaarantuvan, mikäli sisäinen tarkastaja arvioi toimintoja, joista hän on ollut vastuussa viimeksi kuluneen vuoden aikana.

Määräykset sisäisen tarkastuksen menettelyistä ja asemasta organisaatiossa annetaan sisäisen tarkastuksen ohjesäännössä. Sisäisen tarkastuksen ohjesääntö on annettava tiedoksi asianomaiselle ministeriölle ja valtiontalouden tarkastusvirastolle (talousarvioasetus 70§).

Huomio 8: Riippumattomuuden varmistamiseksi on tärkeää, että viraston työjärjestykseen kirjataan sisäisen tarkastuksen tehtävät ja asema suoraan ylimmän johdon alaisuuteen. Sisäisen tarkastuksen jaosto on ohjeistanut tästä antamassaan Sisäisen tarkastuksen asema –muistiossa 2/2020.

Huomio 9: Organisaation sisäisessä henkilökierrossa tulee varmistaa, ettei sisäisen tarkastajan objektiivisuus ja riippumattomuus tehtävien hoidossa vaarannu.

The background features several abstract, flowing teal lines that create a sense of movement and depth. These lines are thin and elegant, curving across the white space. The central text is positioned in the upper-middle part of the frame, surrounded by these decorative elements.

# **Whistleblow-kanavan toimeenpanon vaikutukset**

# 5 Whistleblow-kanavan toimeenpanon vaikutukset

Euroopan unionin lainsäädännön rikkomisesta ilmoittavien henkilöiden suojelusta annetun direktiivin (EU) 2019/1937, ns. Whistleblower-direktiivin perustuvan kansallisen lainsäädännön (HE 147/2022) tarkoituksena on varmistaa, että henkilö, joka työnsä yhteydessä havaitsee tai epäilee yleisen edun vastaista toimintaa erikseen määritellyillä EU:n tai kansallisen oikeuden aloilla, voi ilmoittaa asiasta turvallisesti organisaation sisällä (ylin johto (kansliapäällikkö, pääjohtaja, ylijohdaja) vastaa ilmoittajansuojeluun liittyvän toiminnan hallinnoinnista ja valvonnasta lakisääteisten tehtävien, työjärjestysten, määräysten ja ohjesääntöjen mukaisesti. Organisaatio voi itse määrittää, millaiset ilmoituskanavat se ottaa käyttöön. Ilmoittajan sekä ilmoituksessa mainittujen kolmansien osapuolten henkilöllisyyden luottamuksellisuus tulee suojata julkisuus-, tietosuoja- ja tiedonhallintalainsäädännön edellyttämällä tavalla.

Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus ja objektiivisuus mahdollistavat sisäisen tarkastuksen toimimisen ilmoittajansuojeluun liittyvissä prosesseissa eri rooleissa ja tehtävissä organisaation työjärjestyksen, talous sääntöjen ja sisäisen tarkastuksen ohjesääntöjen mukaisesti.

Huomio 10: Ilmoittajansuojelulaki edellyttää, että ilmoituksia käsittelevät vain nimetyt käsittelijät, jotka voivat hoitaa tehtävänsä puolueettomasti ja riippumattomasti. Sisäinen tarkastus voi toimia esimerkiksi asiantuntijajäsenenä riippumattomassa käsittelytiimissä tai ottaa riippumattoman roolin WB-prosessin tarkastajana. Sisäisen tarkastuksen riippumattomien tehtävien ja roolien määrittelyssä on hyvä etukäteen huomioida näitä koskevia näkökulmia.

Huomio 11: Sisäisen tarkastuksen WB-tehtävien ja -roolien määrittelyn yhteydessä johdon ja sisäisen tarkastuksen päällikön on varmistettava, että sisäisen tarkastuksen osallistuminen ilmoituskanavan toimintaan ei heikennä sen kykyä suorittaa päätehtävänsä ja että sisäisellä tarkastuksella on riittävät taidot ja resurssit käytössään.

Huomio 12: Sisäinen tarkastuksen toimiessa ilmoituskanavan koordinointi- tai asiantuntija roolissa, tehtävät ja vastuut määritellään työjärjestykseen, taloussääntöön, sisäisen tarkastuksen ohjesääntöön sekä tarkastajan tehtäväkuvaan. Johto ja sisäisen tarkastuksen päällikkö varmistavat, että käytössä on erillinen riippumaton mekanismi, joka antaa varmuuden ilmoitusmenettelyjen tehokkuudesta ja toimivuudesta, jota sisäinen tarkastus operatiivisessa roolissa on esteellinen arvioimaan.

Huomio 13: Jos sisäisellä tarkastuksella ei ole suoraa roolia tai tehtävää ilmoittajan suojeluun liittyen, tarkastuksen tulee voida varmistua järjestelmän ja menettelyjen tehokkuudesta. Sisäisellä tarkastuksella on oikeus saada tietoa kaikista tehdyistä ilmoituksista, jotta se voi arvioida, mikä vaikutus ilmoituksilla on organisaation toimintaan ja sisäiseen valvontaan. Sisäisen tarkastuksen tulee voida varata oikeus tutkia ilmiantoraporteissa esiin tuotuja tapauksia ja varmentaa tarkastustyöllään säännöllisesti ilmoittajan suojeluprosessin toimivuutta.

# **Ulkoistettu sisäinen tarkastus**

The background features several decorative, overlapping teal-colored lines that curve across the page, creating a modern and abstract design.



# 6 Ulkoistettu sisäinen tarkastus

Sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaan tarkastuspalvelut organisaatioon on myös mahdollista ostaa kokonaisuudessaan ulkoiselta palveluntarjoajalta. Mikäli sisäinen tarkastus järjestetään kokonaan ostopalveluna, organisaatiossa tulisi olla sisäisen tarkastuksen vastuuvirkahenkilö, joka on sisäisen tarkastuksen asioissa riippumattomassa asemassa ja ylimmän johdon alaisuudessa.

Vastuuvirkahenkilöllä tulee olla riittävä tehtävään liittyvä osaaminen ja hänen tulee tuntea sisäisen tarkastuksen toimintatapoja. Sisäisen tarkastuksen vastuuvirkahenkilö vastaa ostopalveluiden koordinoinnista ja valvoo toimeksiannon toteuttamista. Ostopalveluita käytettäessä tulee arvioida palveluntuottajan ammattitaitoa, riippumattomuutta ja objektiivisuutta. Sisäisen tarkastuksen palveluiden ostaminen on asiantuntijapalveluiden hankintaa ja verrattavissa esimerkiksi konsulttipalveluiden hankintaan (Sisäisen tarkastuksen asema –muistio 2/2020).

Sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen voi olla perusteltua pienen organisaation näkökulmasta, jolloin ostettujen palveluiden käyttö saattaa olla joustavampaa. Jos organisaatio käyttää vain ulkoistettua sisäistä tarkastusta on hyvä ottaa huomioon, että tarkastusosaamisen lisääntyminen organisaation sisällä saattaa olla vähäisempää eikä organisaatiossa ole sisäisen tarkastuksen asiantuntijaa, jota voi joustavasti ja kustannustehokkaasti konsultoida sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asioissa. Myös sisäisen tarkastuksen viranomaisyhteistyö vaatii vahvaa sisäisen tarkastuksen osaamista, tilannekuvaa oman viraston ja laitoksen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta sekä resursseja.

Riippumattomuuden varmistamiseksi on tärkeää määritellä sisäisestä tarkastuksesta vastaavan vastuuvirkahenkilön asema riippumattomaksi ao. viraston ja laitoksen säädöksessä suoraan ylimmän johtajan alaisuuteen ja oikeudesta raportoida ylintä johtoa koskevat tarkastushavainnot suoraan ministeriön sisäiselle tarkastukselle. Vastuuvirkahenkilöltä tulee myös edellyttää riittävä perehtyneisyyttä ja osaamista sisäisen tarkastuksen ammatilliseen ohjeistukseen ja varata riittävä vuotuinen määräraha osaamisen kehittämiseen.

Valtiontalouden tarkastusvirasto ei ole tilintarkastuksissaan arvioinut sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta, jos virastossa tai laitoksessa ei ole kokoaikaista sisäisen tarkastuksen virkaa/tehtävää. Ostopalveluista vastaavan virkahenkilön ja tarkastusten riippumattomuuden toteutumista ei ole näin ollen varmistettu VTV:n toimesta.


Ulkoistamisen riskejä ovat nostaneet esiin sisäisten tarkastajien kattojärjestö (The IIA Global) sekä kansainvälinen väärinkäytöstutkijoiden yhdistys (The Association of Certified Fraud Examiners ACFE). Keskustelu on liittynyt lähinnä erilaisiin kansainvälisiin petostapauksiin ja niissä tilintarkastajien rooliin ja vastuuseen, joka on herättänyt kysymyksen riippumattomuudesta toimeksiantajaa (asiakasta) kohtaan.

Huomio 14: Viraston johdon on syytä varmistaa riippumattomuuden toteutuminen ja vastuuvirkamiehen riittävän perehtyneisyys sisäisen tarkastuksen ammatilliseen viitekehikkoon. Ulkoistettuun tarkastukseen on hyvä laatia sisäisen tarkastuksen ohjesääntö (ks. VM:n malliohjesääntö).

# 6 Ulkoistettu sisäinen tarkastus

Palveluita ostettaessa asiakas valitsee ja maksaa palvelun ja sillä on myös oikeus irtisanoa sopimus. Vaihtoehdoksi nykyiselle menettelytavalle on ehdotettu mm. kolmannen viranomaistahon perustamista, joka toimisi toimeksiantojen tilaajana ja maksaisi tarkastuskustannukset. Toisena vaihtoehtona olisi valtion tarkastusviranomaisen perustaminen. Viranomaisella olisi oikeus kerätä maksu palveluistaan.

Huomio 15: Kokonaan ulkoistuksella toteutetun sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja riippumattomuutta olisi hyvä jatkossa arvioida. Kriteereistä ja arvioivasta tahosta olisi hyvä käydä keskustelua valtionhallinnon sisällä.

The background features several abstract, flowing teal lines that create a sense of movement and depth. These lines are thin and elegant, curving across the white space. The text is centered and rendered in a bold, dark teal font.

**Hyviä käytäntöjä  
riippumattomuuden  
vahvistamiseksi julkisella  
sektorilla**

# 7 Hyviä käytäntöjä riippumattomuuden vahvistamiseksi julkisella sektorilla

## Yksi yli yhden -periaate

Eduskunnan tarkastusvaliokunta on lausunnossaan 7.4.2021 edellyttänyt, että hallitus ryhtyy toimenpiteisiin ja selvittää, kuinka niin sanotun yksi yli yhden –periaatteen<sup>3</sup> toteutumista voidaan edistää koko valtionhallinnossa. Eduskunta pitää tärkeänä selvittää menettelytapaa, jolla sisäisen tarkastuksen ja myös Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen havaitsemista, valtion viraston tai laitoksen ylintä johtoa koskevista epäkohdista, voitaisiin ilmoittaa kyseisen viraston tai laitoksen operatiivisesta johdosta riippumattomalle taholle. Myös ulkoisen tarkastajan tiedonsaannista tulee tässä yhteydessä huolehtia.

Valtiovarainministeriö on vastannut tarkastusvaliokunnan lausuntoon kuvailemalla WB-kanavan käyttöönottoa ja todennut, että valtiovarainministeriö on 3.11.2021 antanut ohjauskirjeen, jossa se on pyytänyt Valtiokonttoria asian jatkovalmistelussa huolehtimaan, että virastot hyväksyisivät myös muut väärinkäytösepäilyt kuin kansalliseen lainsäädäntöön sisällytetyt väärinkäytökset vastaanotettavaksi teknisessä ilmoituskanavaratkaisussa asiaa pohtineen työryhmän ehdotuksen mukaisesti.

Lisäksi sisäisen tarkastuksen tai vastaavan toiminnon tulisi ohjauskirjeen mukaan osallistua väärinkäytösilmoituksia virastoissa vastaanottavaan toimintoon. Ilmoitukset toimitetaan viraston käsittelyprosessin mukaisesti viraston johdolle jatkotoimenpiteitä varten.

<sup>3</sup> Baselin komitean suositukset luottolaitosten hallinnon järjestämisen periaatteista pankkisektorilla sisältävät myös suosituksia sisäisen tarkastuksen järjestämiseksi. Sisäisen tarkastuksen osalta mainitaan, että riippumattomuuden tukemiseksi sisäisellä tarkastuksella tulisi olla suora yhteys hallitukseen ja sen tuottamat raportit tulisi mennä hallitukselle suoraan ilman, että raportit menevät ensin johdon tarkasteltavaksi ("yksi yli yhden"-periaate). Periaatteen mukaan tarkastushavainnot toimitetaan suoraan toimivan johdon yli organisaation hallitukselle tai tarkastusvaliokunnalle. Tämän periaatteen noudattaminen varmistaa osaltaan sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta.

# 7 Hyviä käytäntöjä riippumattomuuden vahvistamiseksi julkisella sektorilla

## Yksi yli yhden -periaate

Jos väärinkäytösepäily koskee viraston ylintä johtajaa, ilmoitus toimitetaan virastoa ohjaavalle ministeriölle. Valtiovarainministeriön ohjauskirje on luonteeltaan suositus. Lisäksi ulkoisen tarkastuksen osalta on syytä todeta, että Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 16 § velvoittaa valtion viranomaista, laitosta, liikelaitosta ja valtion rahastoa ilmoittamaan niiden toiminnassa tehdystä, niiden hoitamiin tai vastattavina oleviin varoihin tai omaisuuteen kohdistuneesta väärinkäytöksestä tarkastusvirastolle. Lain 17 § sisältää lisäksi säännökset valtion viranomaisten, laitosten, liikelaitosten ja rahastojen sekä Valtiontalouden tarkastusviraston velvollisuudesta rikosilmoituksen tekemiseen.

# 7 Hyviä käytäntöjä riippumattomuuden vahvistamiseksi julkisella sektorilla

## Yksityinen sektorin käytäntöjä/tarkastusvaliokunta

Osakeyhtiöiden hallitusten yhteydessä voi erillisenä valiokuntana toimia tarkastusvaliokunta. Pörssiyhtiöitä ohjeistavan Arvopaperimarkkinayhdistys ry:n julkaiseman Hallinnointikoodi –corporate governance 2020 mukaan tarkastusvaliokunta on perustettava sellaisessa yhtiössä, jonka liiketoiminnan laajuus edellyttää taloudellista raportointia ja valvontaa koskevien asioiden valmistelua koko hallitusta pienemmässä kokoonpanossa.

Tarkastusvaliokunnan jäsenillä on oltava valiokunnan tehtäväalueen edellyttämä pätevyys, ja vähintään yhdellä jäsenellä tulee olla asiantuntemusta erityisesti laskentatoimen tai kirjanpidon tai tarkastuksen alalla.

Tarkastusvaliokunnan jäsenillä on oltava valiokunnan tehtäväalueen edellyttämä pätevyys, ja vähintään yhdellä jäsenellä tulee olla asiantuntemusta erityisesti laskentatoimen tai kirjanpidon taikka tarkastuksen alalla.

Tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuuluu mm. seurata yhtiön sisäisen valvonnan, mahdollisen sisäisen tarkastuksen ja riskienhallintajärjestelmien tehokkuutta.

Lisäksi tarkastusvaliokunnan tehtäviin voivat kuulua esimerkiksi sisäisen tarkastuksen toimintaohjeen hyväksyminen sekä sisäisen tarkastuksen suunnitelmien ja raporttien käsittely.

Organisaation tarkastusvaliokunta tukee sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Organisaatiossa, jossa ei ole tarkastusvaliokuntaa riskinä on, että toimiva johto määrittelee sisäisen tarkastuksen tarkastuskohteet ja tehtävät eivätkä tarkastuksissa esiin tuodut kehittämissuhteet saa riittävää huomiota. Tarkastusvaliokunta on tärkeä sisäisen valvonnan riittävyttä ja toimivuutta varmistava toimielin.

Tarkastusvaliokunnan perustaminen vahvistaisi sisäisen tarkastuksen toimintaedellytyksiä ja tukisi hyvän hallinnon periaatteiden noudattamista. Tarkastusvaliokunnan perustaminen tekisi mahdolliseksi ns. yksi yli yhden -periaatteen noudattamisen valtion virastoissa ja laitoksissa. Periaatteen mukaan tarkastushavainnot toimitetaan suoraan toimivan johdon yli organisaation hallitukselle tai tarkastusvaliokunnalle. Tämän periaatteen noudattaminen varmistaa osaltaan sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Tarkastusvaliokunta voi myös seurata viraston sisäisen Whistleblow-kanavan toimivuutta.

Huomio 16: Valtionhallinnossa teetetään selvitys mahdollisen tarkastusvaliokunnan roolista, tehtävistä ja järjestämistavasta.

# 7 Hyviä käytäntöjä riippumattomuuden vahvistamiseksi julkisella sektorilla

## Sisäisen tarkastuksen jaoston asema

Valtiohallinnossa toimii TaA 71 §:n perusteella sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta jonka tehtäviin kuuluu mm.

”4) seurata ja arvioida sisäisen tarkastuksen järjestämisen tilaa, toiminnan laatua ja tuloksellisuutta, hyödyntämistä johtamisessa ja ohjauksessa sekä sisäisen tarkastuksen menetelmiä ja yleistä kehitystä samoin kuin tehdä aloitteita sisäisen tarkastuksen ja sen hyödyntämisen kehittämiseksi;

5) järjestää eri virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen yhteistyötä ja sovittaa tarpeen mukaan yhteen eri virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen toimintaa ja tulosten hyödyntämistä;”

Neuvottelukunnan yhteydessä toimiva sisäisen tarkastuksen jaosto on toteuttanut tätä neuvottelukunnalle määriteltyä tehtävää. Jaoston jäsenet edustavat ministeriöiden sisäisestä tarkastuksesta vastaavia henkilöitä. Neuvottelukunnan jäsenet edustavat virastoissa operatiivisesta toiminnasta vastaavia tarkastuskohteita, jolloin jäsenet ovat esteellisiä arvioimaan ja ohjaamaan sisäisen tarkastuksen jaoston työtä.<sup>4</sup>

Jaoston asemaa neuvottelukunnan yhteydessä tarkastellaan jaoston toimintasuunnitelman mukaisesti vuoden 2023 aikana. Yhtenä mahdollisuutena olisi sijoittaa Sisäisen tarkastuksen jaosto suoraan kansliapäällikkökokouksen alaisuuteen, jolloin jaosto olisi organisatorisesti suoraan jaostossa jäsenenä olevien sisäisten tarkastajien esimiesten alaisuudessa. Tämä edellyttäisi ministeriöiden sisäisten tarkastusten tiiviimpää yhteistyötä tarkastuksiin liittyvissä kysymyksissä.

Huomio 17: Sisäisen tarkastuksen jaosto selvittää toimintasuunnitelmansa mukaisesti osana jaoston työtä jaoston asemaa neuvottelukunnan yhteydessä sekä muita vaihtoehtoisia toimintatapoja.

<sup>4</sup> Talousarvioasetuksen muutoksen esittelymuistio (254/2004, 29.3.2004): ”... tarkoitus olisi nimetä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan jäseniksi johdon edustajia ministeriöiden talous- ja hallintojohdosta sekä lisäksi edustajia neuvottelukunnan toimialan keskeisistä yhteistyötahoista sekä lisäksi...” samoin kuin finanssihallinnon, julkisen talouden ja johtamisen sekä talouden valvonnan ja tarkastustoiminnan asiantuntijoita

# 7 Hyviä käytäntöjä riippumattomuuden vahvistamiseksi julkisella sektorilla

## Virkamatkustaminen

Valtiovarainministeriö on antanut helmikuussa 2022 virastoille ja laitoksille ohjauskirjeen viraston päällikön virkamatkustamiseen liittyvästä seurannasta ja valvonnasta. Ohjeen tavoitteena on, että virasto raportoi hallinnonalan ministeriölleen viraston päällikön matkustamisesta kahdesti vuodessa kuuden kuukauden välein ja esittää viraston päällikön ennakkollisen matkasuunnitelman ja edellisen kuuden kuukauden aikana toteutuneet virkamatkat.

Ministeriöiden tulosohejauksessa käydään läpi virastojen väliraportointi ja tulosopimusten sekä tilinpäätöskannanottojen valmistelu. Syksyisin pidetään tulosneuvottelut ja keväisin tulosohjaus-kokoukset ja näiden valmistelukokoukset virastojen ja tulosohjaavien osastojen kesken. Tulosopimuksen tavoitteisiin liittyvät riskit käsitellään virastojen kanssa syksyllä tulosneuvottelussa ja keväällä tulosohjauskokouksessa. Sisäisen tarkastuksen raportteja tai vuosiyhteenvetoja ei säännönmukaisesti toimiteta tulosohjaajalle.

Talousarvioasetuksen 66 i §:n mukaan ministeriö voi tilinpäätöskannanotoissaan kertoa, mihin toimenpiteisiin ministeriö ryhtyy tilinpäätöksen johdosta ja tuloksellisuuden parantamiseksi. Ministeriöt voivat arvioida ja kertoa näkemyksensä sisäisen tarkastuksen tarpeesta tulosohejattavassa virastossa. Valtiontalouden tarkastusvirastolla on mahdollisuus ottaa kantaa viraston tai laitoksen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumaan.

Huomio 18: Sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan liittyvät kehittämiskohteet olisi hyvä saattaa tulosohjaajan tietoon säännöllisesti sisällyttämällä sisäisen tarkastuksen vuosiyhteenveto tulosohejauksessa käsiteltäviin asiakirjoihin.

Huomio 19: Ministeriöiden olisi hyvä kiinnittää riittävästi huomiota alaisen hallinnon valvonnan toimivuuteen ja resursointiin tilinpäätöskannanotoissa.



# 7 Hyviä käytäntöjä riippumattomuuden vahvistamiseksi julkisella sektorilla

## Hanselin palvelut

Sisäisen tarkastuksen jaosto on antanut 2/2020 Sisäisen tarkastuksen asema –muistion. Muistiossa todetaan, että mikäli sisäinen tarkastus järjestetään kokonaan ostopalveluna, organisaatiossa tulee olla sisäisen tarkastuksen vastuuvirkahenkilö, joka on sisäisen tarkastuksen asioissa riippumattomassa asemassa ja ylimmän johdon alaisuudessa. Vastuuvirkahenkilöllä tulee olla riittävä tehtävään liittyvä osaaminen ja hänen tulee tuntee sisäisen tarkastuksen toimintatapoja. Sisäinen tarkasta-ja/sisäisen tarkastuksen vastuuvirkahenkilö vastaa ostopalveluiden koordinoinnista ja valvoo toimeksiannon toteuttamista.

Hanselin Sisäisen tarkastuksen palvelujen puitesopimukseen eli DPS:ään sisältyviä konsultointipalveluita ovat:

- Asiakkaan toiminnan tarkoituksenmukaisuuden, tuloksellisuuden, vaikuttavuuden ja taloudellisuuden arviointi ja kehittäminen konsultatiivisen sisäisen tarkastuksen avulla
- Sisäisen tarkastuksen laadunvarmistusarviointi
- Sisäisen valvonnan itsearvioinneissa tukeminen
- Sisäisen tarkastuksen perustaminen ja uudelleenorganisointi
- Sisäisen tarkastuksen ja riskienhallinnan arviointi, konsultointi ja kehittäminen
- Sisäisen valvonnan ja kontrollien kehittäminen (benchmarkkaus suhteessa riskeihin ja parhaisiin käytäntöihin)
- Koulutus- ja neuvonantopalvelut; Asiakkaan sisäisen tarkastuksen sparraus

# 7 Hyviä käytäntöjä riippumattomuuden vahvistamiseksi julkisella sektorilla

## Hanselin palvelut

Hanselistä saadun tiedon mukaan % -määräistä rajaa ei ole asetettu tarkastus- ja konsultointipalvelujen välille. Hansel ei näin ollen seuraa missä määrin palvelujen ostot kohdentuvat tarkastuksen sijaan konsultointeihin. Myös riippumattomuuden ja esteellisyyden arviointi on toimittajan ja tilaajan vastuulla.

Hanselilla on myös johdon konsultointipalvelut -puitesopimus, jonka eroa sisäisen tarkastuksen puitesopimuksen sisältämän toiminnan tarkoituksenmukaisuuden, tuloksellisuuden, vaikuttavuuden ja taloudellisuuden arviointiin ei voida tehdä. Johdon konsultointipalvelut sisältävät eri muotoista toiminnan analysointia ja muutosten esittämistä sekä riskienhallinnan toimenpiteiden suunnittelua (mikä käytännössä edellyttää riskienhallinnan kehittämistarpeiden analysointia).

Huomio 20: Sisäisen tarkastuksen konsultointipalvelut olisi hyvä rajata laadunarviointiin ja niihin erityisasiantuntemuksen ja lisäresurssin tarpeisin, joista vastaa viraston tai laitoksen riippumaton kokoaikainen sisäinen tarkastaja.

# Vertailua muiden maiden käytäntöihin

Euroopan sisäisten tarkastajien yhteistoimielin The EC IIA julkissektorikomitea on julkaissut selvityksen vuonna 2019 ”[Audit Committees in the public sector](#)”. Julkaisussa on esitelty missä määrin tarkastusvaliokuntia (tai vastaavia) on EU-jäsenvaltioiden valtiohallinnossa. Selvityksessä on lueteltu tarkastusvaliokunnan tuomia hyötyjä ja mahdollisia esteitä niiden perustamiseen.

Monissa maissa lainsäädännölliset, rakenteelliset muutokset ja toiminnalliset muutokset sisäisen tarkastuksen asemaan, resursseihin ja toimintaa ovat tapahtuneet kyseisen maan tarkastusviraston tarkastuksissa tekemien havaintojen (tai muulla tavoin esittämien muutosten) perusteella.

Tarkastusvirastojen Euroopan verkosto (EUROSAI) ja sisäisten tarkastajien Euroopan verkosto (EC IIA) on julkaissut vuonna 2017 [muistion](#) tarkastusvaliokunnista julkissektorilla<sup>5</sup>. Muistiosta ei käy ilmi, että sisäisen tarkastuksen resurssit ovat monissa maissa hyvin pienet, mikä on nähty syynä olla perustamatta tarkastusvaliokuntia. Myös muita esteitä on mainittu muistiossa.

Sisäisen tarkastuksen järjestämistä ja lainsäädännöllistä pohjaa on selvitetty vuonna 2018 yhteispohjoismaisella tutkimuksella ”Internal audit in the public sector –comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries (Anna-Margrét Jóhannesdóttir)”<sup>6</sup>.

Tutkimuksessa on mainittu Ruotsin valtiohallinnon sisäisestä tarkastuksesta:

“The decision on establishing and setting up an internal audit unit is made by the government and regulated by or with instructions or rules for each agency. There are no formal criteria in the ordinance regarding which kinds of agencies need to have an internal audit unit. The Swedish National Financial Management Authority (ESV) has published Guidelines on Internal Auditing for central government agencies, with unofficial (internal) criteria used by the government departments. The criteria are:

- Large cash flows
- Total costs (operating costs and transfers) exceeding SEK 1 billion
- Balance sheet total of at least SEK 1 billion

The number of staff amounts to at least 1000 employees<sup>7</sup>. “

<sup>5</sup> AUDIT COMMITTEES IN THE EUROPEAN PUBLIC SECTOR –EUROSAI-ECIIA COOPERATION COMMITTEE PAPER (19/05/2017)

<sup>6</sup> Icelandic review of politics & administration: <https://doi.org/10.13177/irpa.a.2018.14.2.2>

<sup>7</sup> Ekonomistyrningsverket 2014, 11

# Vertailua muiden maiden käytäntöihin

**Ruotsissa** n. 90-95% valtion toiminta- ja siirtomenoista on sisäisen tarkastuksen piirissä ja ESV seuraa sisäisen tarkastuksen toiminnan riippumattomuutta, suorittaa laadunarviointia ja antaa kehittämissuosituksia. Ruotsin valtioneuvoston kanslia koostuu hallituksen ministereistä. Kansliassa on oma keskitetty sisäisen tarkastus pääministerin kansliassa (regerinskansliet). Vuonna 2018 tehdyn sisäisten tarkastajien pohjoismaisen tutkimuksen mukaan kansliassa työskenteli kahdeksan (8) sisäistä tarkastajaa. Valtioneuvoston sisäisen tarkastuksen yksikkö ei kuitenkaan noudata sisäisen tarkastuksen kansainvälistä ammatillista ohjeistusta ja sen tarkastustehtävä koskee myös taloudellisen tilivelvollisuuden toteutumisen arviointia.

**Islannissa** valtion budjettilaki edellyttää sisäisen tarkastuksen perustamista kaikkiin valtion virastoihin ja laitoksiin. Budjettilain toimeenpano on viivästynyt koronaepidemian aiheuttaman taloudellisen tilanteen vuoksi. Islannissa ei ole tarkastusvaliokuntia valtion virastoissa ja laitoksissa.

**Tanskassa** valtiovarainministeriön sisäisen tarkastuksen yksikkö vastaa kaikkien ministeriöiden ja virastojen tarkastamisesta eikä ministeriöön ole perustettu tarkastusvaliokuntaa tai vastaavaa. Poikkeuksena on puolustusministeriö, jonka alaisuudessa on sisäisen tarkastuksen yksikkö (13 htv), joka vastaa koko hallinnonalan tarkastuksesta. Puolustusministeriössä on pienimuotoinen ”audit committee”, joka tosin koostuu operatiivisesta johdosta. Sisäisen tarkastuksen päällikkö raportoi suoraan ao. organisaatiolle, mutta audit committee osallistuu raportointitilaisuuksiin.

**Hollannissa** on keskitetty sisäisen tarkastuksen toiminto ADR (Auditdienst Rijk), joka on sijoitettu valtionavarain ministeriöön. ADR vastaa sisäisten tarkastajien kansallisesta sertifiointista.

**Belgiassa** [sisäinen tarkastus](#) on keskitetty pääministerin kansliaan ja sen alaisuudessa on tarkastusvaliokunta, joka raportoi valtioneuvostolle:

The Audit Committee of the Federal Administration (ACFA) is an advisory body to the federal Government. It offers advice and recommendations to the Council of Ministers about the general operations of the federal public services.

**Englannissa** toimii HM Treasury alainen keskitetty tarkastusyksikkö GIAA, joka hoitaa keskitetysti kaikki valtion virastojen ja laitosten tarkastukset, ja jolla on oma tarkastusvaliokuntansa, mutta kullakin virastolla ja laitoksella on silti oma tarkastusvaliokuntansa, jolle GIAA raportoi ao. virastoa tai laitosta koskevat tarkastushavainnot.

**Ranskassa** on vuonna 2011 annettu asetus (Decree on decentralized internal control and internal audit systems), jonka myötä jokaisessa ministeriössä tulee olla sisäisen tarkastuksen yksikkö. Lisäksi on perustettu ”Central Harmonization Committee for State Internal Audit (CHAIE)” jonka puheenjohtajana on julkishallinnon reformeista vastaava ministeri. Lisäksi jokaisessa 12 ministeriössä on Internal Audit Committee ja Strategic Risk Committee.

# Vertailua muiden maiden käytäntöihin

CHAEI kokoontuu neljä kertaa vuodessa ja arvioi mm. sisäisen tarkastuksen laadunhallintaa sekä tarkastusten kohdentumista eri riskialueille. Lisäksi poliittinen Internal Ministerial Committee yhteensovittaa tarkastustoimintaa ministeriöiden välillä, ja näin parantaa ja yhteensovittaa sisäisen valvonnan järjestelyjä ja antaa poliittista tukea eri tarkastusaiheille. Ranskan valtiohallinnossa on useita satoja sisäisiä tarkastajia.

**Kanadan** Ontariossa toimii Internal Audit Committee (OIAAC), jonka alaisena on yhdeksän (9) portfolio tyyppistä alakomiteaa. Näiden tehtävänä on antaa neuvoa ja suosituksia sekä näkemyksiä (perspectives) koko osavaltion sisäisiin ja ulkoisiin riskeihin OIAAC:lle.

Selkeimmin tarkastusvaliokuntia on nk. anglikaanissa maissa, joissa on vahva tilivelvollisuuden ja kontrollien kulttuuri.

# Huomiot

The image features a white background with several abstract, flowing teal lines. One line starts from the left edge and curves downwards towards the bottom right. Another line starts from the bottom left and curves upwards towards the right. A third line starts from the bottom right and curves upwards towards the top right. These lines intersect and create a sense of movement and depth.

# 8 Huomiot

Huomio 1: Kyselyn perusteella vastaajat kokivat, että on tärkeää turvata sisäisen tarkastuksen asema ja tiedonsaantioikeudet riippumattomuuden varmistamiseksi. Tiedonsaantioikeuden turvaamiseksi käytetään tarvittaessa kansliapäällikön/viraston päällikön tiedonsaantioikeuksia suunnittelun ja tarkastuksen kannalta oleellisten tietojen saamiseksi.

Huomio 2: Sisäisten tarkastajien osaamista ja oikeusturvaa korruptiivisten havaintojen tutkimisessa tulisi parantaa.

Huomio 3: Sisäisen tarkastuksen perustamiselle olisi suositeltavaa laatia tarkemmat kriteerit joko lainsäädännössä tai viranomaismääräyksissä (kriteerit perustuisivat esimerkiksi siirtomenojen määrään, ulkopuolisen rahoituksen osuuteen, kirjanpitoyksikön kokoon jne). Ministeriöt voivat kriteerien perusteella sisällyttää sisäisen tarkastuksen viran kyseisen viraston tai laitoksen valtioneuvoston asetukseen sekä käydä tehtävän hoitamiseen tarvittavista määrärahoista keskustelua tulossopimusneuvotteluissa.

Huomio 4: Sisäisen tarkastuksen ohjesääntö ei alempitasoisena sisäisenä määräyksenä ole välttämättä riittävä turvaamaan sisäisen tarkastuksen järjestämistä ja nimittämistä sekä riippumattoman aseman toteutumista ministeriöissä ja sen tulosohjaamissa virastoissa ja laitoksissa.

Jos sisäisen tarkastuksen asemasta säädettäisiin jatkossa asetuksella, se turvaisi sisäisen tarkastuksen asemaa nykyistä paremmin, sillä ministeriöiden osalta asetuksen hyväksyy valtioneuvosto ja alaisen hallinnon osalta tulosohjaava ministeriö.

Sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttien laajuus huomioiden sisäisen tarkastuksen yksikön asema ja tehtävät on suositeltavaa määrittää asetuksissa ja työjärjestyksissä suoraan ylimmän johdon alaisuuteen.

Sisäisen tarkastuksen ohjesääntönä suositellaan lisäksi käytettävän valtiovarainministeriön valtiovarain controller -toiminnon vuonna 2019 julkaisemaa malliohjesääntöä.

Huomio 5: Talousarvioasetukseen lisättävä säännös, jossa todetaan, että sisäisen tarkastuksesta ja sen riippumattomasta asemasta tulee säätää myös kyseistä virastoa tai laitosta koskevassa asetuksessa, vahvistaisi sisäisen tarkastuksen asemaa ja riippumattomuutta.

Huomio 6: Virastoissa ja laitoksissa on hyvä varmistaa asianmukaiset sisäisen tarkastuksen menettelytavat ja resurssit osana toimivaa sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Tällä voidaan osaltaan varmistaa sisäisen tarkastuksen riippumattomuutta. Lisäksi suositellaan, että valtionhallinnossa harkitaan tarkempien kriteerien määrittämistä sisäisen tarkastuksen tarpeen arviointiin.

# 8 Huomiot

Huomio 7: Virastojen sisäisten tarkastusten riippumattomuutta ja objektiivisuutta olisi hyvä tarkastella säännöllisin väliajoin myös ulkopuolisen tahon (esimerkiksi Valtiontalouden tarkastusviraston) toimesta.

Uudet kansainväliset ammattistandardit tulevat tämän hetkisen tiedon mukaan edellyttämään vuosittaista vahvistuslausumaa riippumattomuuden toteutumisesta. Tällainen lausuma voitaisiin antaa viraston johdolle esimerkiksi sisäisen tarkastuksen vuosikertomuksen yhteydessä.

Huomio 8: Riippumattomuuden varmistamiseksi on tärkeää, että viraston työjärjestykseen kirjataan sisäisen tarkastuksen tehtävät ja asema suoraan ylimmän johdon alaisuuteen. Sisäisen tarkastuksen jaosto on ohjeistanut tästä antamassaan Sisäisen tarkastuksen asema –muistiossa 2/2020.

Huomio 9: Organisaation sisäisessä henkilökierrossa tulee varmistaa, ettei sisäisen tarkastajan objektiivisuus ja riippumattomuus tehtävien hoidossa vaarannu.

Huomio 10: Ilmoittajansuojelulaki edellyttää, että ilmoituksia käsittelevät vain nimetyt käsittelijät, jotka voivat hoitaa tehtävänsä puolueettomasti ja riippumattomasti. Sisäinen tarkastus voi toimia esimerkiksi asiantuntijajäsenenä riippumattomassa käsittelytiimissä tai ottaa riippumattoman roolin WB-prosessin tarkastajana. Sisäisen tarkastuksen riippumattomien tehtävien ja roolien määrittelyssä on hyvä etukäteen huomioida näitä koskevia näkökulmia.

Huomio 11: Sisäisen tarkastuksen WB-tehtävien ja -roolien määrittelyn yhteydessä johdon ja sisäisen tarkastuksen päällikön on varmistettava, että sisäisen tarkastuksen osallistuminen ilmoituskanavan toimintaan ei heikennä sen kykyä suorittaa päätehtävänsä ja että sisäisellä tarkastuksella on riittävät taidot ja resurssit käytössään.

Huomio 12: Sisäinen tarkastuksen toimiessa ilmoituskanavan koordinointi- tai asiantuntija roolissa, tehtävät ja vastuut määritellään työjärjestykseen, taloussääntöön, sisäisen tarkastuksen ohjesääntöön sekä tarkastajan tehtävänkuvaa. Johto ja sisäisen tarkastuksen päällikkö varmistavat, että käytössä on erillinen riippumaton mekanismi, joka antaa varmuuden ilmoitusmenettelyjen tehokkuudesta ja toimivuudesta, jota sisäinen tarkastus operatiivisessa roolissa on esteellinen arvioimaan.

Huomio 13: Jos sisäisellä tarkastuksella ei ole suoraa roolia tai tehtävää ilmoittajan suojeluun liittyen, tarkastuksen tulee voida varmistua järjestelmän ja menettelyjen tehokkuudesta. Sisäisellä tarkastuksella on oikeus saada tietoa kaikista tehdyistä ilmoituksista, jotta se voi arvioida, mikä vaikutus ilmoituksilla on organisaation toimintaan ja sisäiseen valvontaan. Sisäisen tarkastuksen tulee voida varata oikeus tutkia ilmiantoraporteissa esiin tuotuja tapauksia ja varmentaa tarkastustyöllään säännöllisesti ilmoittajan suojeluprosessin toimivuutta.



# 8 Huomiot

Huomio 14: Viraston johdon on syytä varmistaa riippumattomuuden toteutuminen ja vastuuvirkamiehen riittävän perehtyneisyys sisäisen tarkastuksen ammatilliseen viitekehikkoon. Ulkoistettuun tarkastukseen on hyvä laatia sisäisen tarkastuksen ohjesääntö (ks. VM:n malliohjesääntö).

Huomio 15: Kokonaan ulkoistuksella toteutetun sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja riippumattomuutta olisi hyvä jatkossa arvioida. Kriteereistä ja arvioivasta tahosta olisi hyvä käydä keskustelua valtionhallinnon sisällä.

Huomio 16: Valtionhallinnossa teetetään selvitys mahdollisen tarkastusvaliokunnan roolista, tehtävistä ja järjestämistavasta.

Huomio 17: Sisäisen tarkastuksen jaosto selvittää toimintasuunnitelmansa mukaisesti osana jaoston työtä jaoston asemaa neuvottelukunnan yhteydessä sekä muita vaihtoehtoisia toimintatapoja.

Huomio 18: Sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan liittyvät kehittämiskohteet olisi hyvä saattaa tulosohjaajan tietoon säännöllisesti sisällyttämällä sisäisen tarkastuksen vuosiyhteenveto tulosohjauksessa käsiteltäviin asiakirjoihin.

Huomio 19: Ministeriöiden olisi hyvä kiinnittää riittävästi huomiota alaisen hallinnon valvonnan toimivuuteen ja resursointiin tilinpäätöskannanotoissa.

Huomio 20: Sisäisen tarkastuksen konsultointipalvelut olisi hyvä rajata laadunarviointiin ja niihin erityisasiantuntemuksen ja lisäresurssin tarpeisiin, joista vastaa viraston tai laitoksen riippumaton kokoaikainen sisäinen tarkastaja.