



## **Osto- ja myyntiprosessin valvontatoimenpiteet yritys X Oy:ssä**

Essi Kannisto

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Liiketalouden tradenomi

Amk-opinnäytetyö

2024

## Tiivistelmä

<b>Tekijä(t)</b> Essi Kannisto
<b>Tutkinto</b> Tradenomi
<b>Raportin/Opinnäytetyön nimi</b> Osto- ja myyntiprosessin valvontatoimenpiteet yritys X Oy:ssä
<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 37 +1
<p>Tämän tutkimuksellisen opinnäytetyön tavoitteena oli toimeksiantajayrityksen osto- ja myyntiprosessien sisäisen valvonnan valvontatoimenpiteiden eli kontrollien sekä niissä ilmenevien mahdollisten haasteiden kartoittaminen. Toimeksiantajayrityksessä toivottiin erityisesti kehitysideoita prosessien rajapinnoissa olevien kontrollipisteille, minkä takia päätettiin tutkia sekä osto- että myyntiprosessia. Tarkoituksena oli valvontatoimenpiteiden tunnistaminen, ongelmakohtien havaitseminen sekä sisäisen valvonnan toimivuuden vahvistaminen.</p> <p>Tutkimuksen teoriaosuudessa tutustuttiin sisäisen valvonnan määritelmiin ja tarkasteltiin sisäistä valvontaa koskevaa ajankohtaista lainsäädäntöä sekä ohjeistuksia. Luvussa esiteltiin tunnettu sisäisen valvonnan malli, COSO-viitekehys, joka on apuväline sisäisen valvonnan suunnitteluun ja toteutukseen. Lisäksi tarkasteltiin operatiivisen hankinnan ja myyntiprosessin kirjallisuudessa esitettyjä yleisiä tavoitteita ja valvontatoimenpiteitä.</p> <p>Tämän tapaustutkimuksen aineiston keruumenetelmänä olivat puolistrukturoidut haastattelut. Haastateltavat olivat toimeksiantajayrityksen osto- ja myyntiprosessien parissa eri rooleissa työskenteleviä henkilöitä. Haastattelujen tallentamiseen käytettiin puhelimen nauhuria. Aineisto analysoitiin sisällönanalyysimenetelmällä, johon kuului litterointi, pelkistäminen ja tulkinta. Empiirisessä tutkimusosuudessa on esitelty toimeksiantajan keskeisimmät yksiköt ja vastuunjako yksiköiden välillä.</p> <p>Tutkimuksessa tunnistettiin useita yrityksen jo käyttämiä ehkäiseviä valvontatoimenpiteitä ja havaittiin tarve uusille, paljastaville valvontatoimenpiteille ja yhteisesti sovituille käytännöille. Tunnistetut avainkontrollit ja mahdolliset tulevaisuudessa käyttöönotettavat kontrollit esitettiin tuloksissa taulukkoina.</p>
<b>Asiasanat</b> sisäinen valvonta, kontrollit, COSO, tapaustutkimus, puolistrukturoidut teemahaastattelut

## Sisällys

1	Johdanto .....	1
1.1	Työn tavoitteet ja merkitys .....	1
1.2	Aiheen rajaus ja tutkimuskysymykset .....	2
2	Sisäinen valvonta lainsäädännössä ja teoriassa .....	5
2.1	Sisäisen valvonnan määritelmä .....	5
2.2	Lainsäädäntö ja ohjeistukset .....	6
2.3	COSO-viitekehys .....	8
3	Valvontatoimenpiteet avainprosesseissa .....	12
3.1	Operatiivisen hankinnan tavoitteet ja kontrollit .....	12
3.2	Myyntiprosessin tavoitteet ja kontrollit .....	13
4	Tutkimuksen toteuttaminen .....	15
4.1	Tutkimusmenetelmä .....	15
4.2	Aineisto ja tutkimuskohde .....	16
4.3	Aineiston analysointi .....	18
5	Tulokset .....	20
5.1	Yritystason kontrollit – laatupolitiikka .....	20
5.2	Valvonta ja ohjaus yrityksen ostotoiminnossa .....	21
5.3	Valvonta ja ohjaus myyntitoiminnossa .....	25
5.4	Rajapintojen haasteet .....	30
6	Pohdinta .....	32
	Lähteet .....	35
	Liitteet .....	38
	Liite 1. COSO-mallin sisäisen valvonnan periaatteet .....	38

# 1 Johdanto

Sisäistä valvontaa toteutetaan yrityksissä monipuolisesti ja erilaisilla toimenpiteillä riippuen yrityksen koosta, toimialasta, kenties myös yrityskulttuurista ja organisaation historiasta. Sisäinen valvonta edistää taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, mutta on siitä huolimatta melko tuntematon käsite monille, jotka eivät työskentele suoraan raportoinnin tai tarkastuksen parissa. Sisäisestä valvonnasta ei voida tehdä yleispäteviä ohjeistuksia yritysten ja toimialojen kirjavuuden vuoksi. Siksi on tarpeen tarkastella organisaatiokohtaisesti sisäistä valvontaa ja sisäisesti määriteltyjä valvontatoimenpiteitä. Etenkin listaamattomissa yhtiöissä sisäiseen valvontaan ei välttämättä kiinnitetä vastaavaa huomiota kuin listatuissa yhtiöissä, joissa saattaa työskennellä valvonnan ja tarkastuksen kokopäiväisiä ammattilaisia.

Sisäisen valvonnan merkitys korostuu muuttuvissa olosuhteissa. Opinnäytetyössä tarkastelun kohteena oleva organisaatio on kasvanut viime vuosina huomattavasti. Liikevaihto on nelinkertaistunut vuodesta 2019 ja henkilöstön määrä kolminkertaistunut samalla aikavälillä. Aikanaan tehokas toiminta ei välttämättä vastaa enää nykyisiin tarpeisiin. Henkilöstön määrän kasvaessa esimerkiksi työnkuvat uudistuvat väistämättä ja työtehtävät on määriteltävä entistä tarkemmin. Kasvu lisää tarvetta tunnistaa jo käytännössä toteutuvia valvontatoimenpiteitä, että perustaa uusia, riskipisteisiin kohdennettuja valvontatoimenpiteitä.

Työn toimeksiantaja on kansainvälisen yrityksen Suomen tytäryhtiö, jonka toiminta on käynnistynyt vuonna 2015. Kyseessä on muun muassa ruokateollisuuden ja terveydenhuollon tarvikkeita toimittava pk-yritys, jonka liikevaihto on alle 50 miljoonaa euroa ja työntekijöitä alle 50. Opinnäytetyö on luonteeltaan tutkimuksellinen ja kuvailee organisaation nykytilannetta. Työ tutkii, millaisia valvontatoimenpiteitä yrityksessä suoritetaan tällä hetkellä operatiivisten toimintojen laadun varmentamiseksi. Tarve valvontaa koskeville ohjeistuksille lisääntyy ja jo olemassa olevat täsmentyvät liike-toiminnan kasvaessa. Työ havainnollistaa olemassa olevien toimintatapojen vaikutuksia, mikä auttaa tunnistamaan parhaat käytännöt ja kehittämistarpeet. Työ kasvattaa tietoisuutta sisäisen valvonnan toimenpiteiden merkityksestä toimeksiantajayrityksen sisällä.

## 1.1 Työn tavoitteet ja merkitys

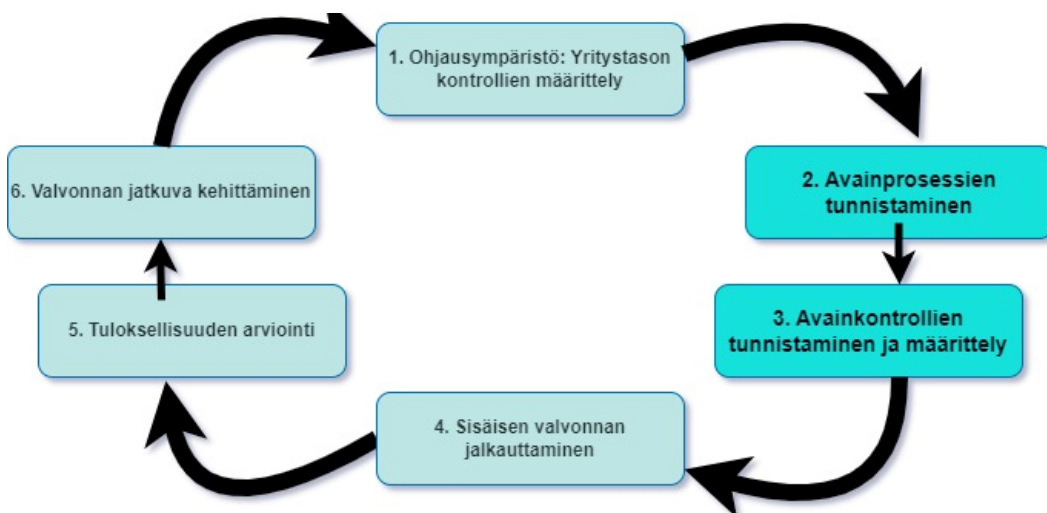
Tutkimuksen kohteena oleva yritys on kasvanut viime vuosina, minkä takia sisäisen valvonnan tarkastelun tarve on korostunut. Työn merkittävin tavoite on vahvistaa sisäisten valvontatoimenpiteiden toimivuutta ja sisäistä tiedonjakoa osto- ja myyntiprosessissa. Samalla kartoitetaan tarvetta tarkentaa toimintoja toteuttavien vastuualueita, mikä tehostaisi toimintaa ja ehkäisisi päällekkäisyyksiä. Sisäistä valvontaa kehittämällä parannetaan lisäksi sisäisen raportoinnin oikeellisuutta ja siten tieto, jota saadaan talouden ohjaamiseen ja budjetointiin pitää varmemmin paikkansa.

Valvontatoimenpiteillä tehostetaan toimintaa ja toimitusvarmuutta, mikä johtaa korkeampaan asiakastytyväisyyteen. Tyytyväinen asiakas on liiketoiminnan menestymisen perusta. Myös henkilöstölle on tarpeen tietää, kuinka heidän toimintansa linkittyy kokonaisuuteen. Opinnäytetyö edistää työntekijöiden tietämystä omasta tehtävästään valvonnan toimeenpanossa. Työntekijät tunnistavat millä tavalla itse tuottavat valvonnassa käytettävää tietoa tai toteuttavat valvontaa tehostavia toimia. Sisäinen valvonta auttaa minimoimaan huomaamattomat virheet ja varojen menetykset. Puutteelliset kontrollit voivat johtaa menetyksiin ja epäonnistumisiin sekä vahingoittaa organisaation mainetta.

Tutkimus pyrkii havainnoimaan, millaisia valvontatavoitteita toiminnot sisältävät ja millaisia valvontatoimenpiteitä näihin toimintoihin kohdistuu. Tarkoituksena on havaita mahdollisia toiminnan ongelmakohtia, joissa valvontatoimenpiteitä pitäisi kehittää. Mikäli ongelmakohtia havaitaan, pohditaan työssä mahdollisia ratkaisuja ja arvioidaan esimerkiksi tarvetta automatisoida toimintoja. Toimeksiantajan ohella muut myyntiorganisaatiot voivat saada tukea työstä pohtiessaan oman yrityksensä sisäisen valvonnan toimenpiteiden kehittämistä.

## 1.2 Aiheen rajaus ja tutkimuskysymykset

Tutkimus mukaillee osittain Ratsulan (2021, 174) esittelemää käytännönläheistä mallia, jonka tarkoituksena on edistää sisäisen valvonnan kehittämistä. Malli koostuu viidestä vaiheesta (kuva 1), joista tämä tutkimus keskittyy kolmanteen vaiheeseen eli avainkontrollien tunnistamiseen sekä määrittelyyn. Ensin on kuitenkin tunnistettava avainprosessit.



Kuva 1. Sisäisen valvonnan kehittämisen malli.

Opinnäytetyö keskittyy kahteen operatiivisen tason prosessiin, joita voidaan kutsua yrityksen avainprosesseiksi. Ratsula (2021, 178) nimittää avainprosesseiksi niitä toimintoja ja prosesseja,

joissa tapahtuva virhe, puute tai väärinkäyttö aiheuttaisi eniten haittaa organisaatiolle. Koska kyseessä on myyntiorganisaatio, tutkimuksen kohteina oleviksi avainprosesseiksi on tässä tutkimuksessa valittu osto- ja myyntiprosessi. Opinnäytetyö on tutkimuksellinen kehitystyö, joka keskittyy operatiivisiin riskeihin, jotka johtuvat yrityksen sisäisissä prosesseissa olevista puutteista tai virheellisyyksien mahdollisuuksista. Työ selvittää millaisia riskejä prosesseihin liittyy ja pyrkii löytämään ratkaisuja, mahdollisia kontrollipisteitä, joilla riskit voidaan minimoida. Sihvosen ja Uusi-Hautamaan (2019, 107) mukaan kontrollipisteet ovat yleensä erilaisia hyväksymisiä, tarkistuksia, täsmäytyksiä, analysointeja ja varmistuksia.

Tutkimuksen avulla kartoitetaan sisäisiä valvontatoimenpiteitä Yritys X Oy:n operatiivisissa osto- ja myyntitoiminnoissa. Koska toiminnot ovat laajoja, on näistä kahdesta end-to-end-prosessista valittu tarkasteluun tietyt osaprosessit. Ostotoiminnosta käsitellään toimittajatietojen hallintaa, tilausten käsittelyä ja toimitusvalvontaa. Myyntitoiminnosta tarkasteluun on valittu asiakastietojen hallinta, toimitusvalvonta sekä laskutus. Kokonaisuutena osaprosessit muodostavat tilaus-toimitus-laskutus-ketjun.

Tarkoituksena on tunnistaa kohtia, joiden puutteellisen valvonnan, vastuunjaon tai tiedonkulun seurauksena yritys saattaisi esimerkiksi vastaanottaa asiakaspalautetta tai reklamaatioita tai tilaus-toimitus-prosessi katketa. Sisäisen valvonnan toimenpiteillä voidaan edistää asiakaslähtöistä viestintää etenkin toimitusten viivästyessä tai puutteiden ilmetessä. Tutkimuksessa korostuu asiakkaille annettava oikea ja ajankohtainen tieto. Tavoitteena on organisaation valvontatoimenpiteiden selkeyttäminen sekä tehostaminen osto- ja myyntitoimintojen osaprosesseissa. Valvontatoimenpiteitä yhtenäistämällä saadaan varmuus siitä, että asioita tehdään tehokkaasti, tavoitteiden mukaisesti ja asiakastyytyväisyys etusijalla.

Tutkimusongelma on:

- Millaisia valvontatoimenpiteitä kohdistuu osto-myynti-prosessiin yrityksessä X?

Valvontatoimenpiteitä kartoitetaan tavoitteiden kautta. Tavoitteet kirjataan ylös taulukkoon ja pohditaan millaisia riskejä tavoitteiden toteutumisessa on, sekä mitä valvontatoimenpiteitä eli kontroleja yrityksellä on tai pitäisi olla käytössään tavoitteiden saavuttamiseksi.

Tutkimuksen alaongelmat ovat:

1. Millaisilla valvontatoimenpiteillä varmistetaan, että ostoprosessin keskeiset tavoitteet toteutuvat?
2. Millaisilla valvontatoimenpiteillä varmistetaan, että myyntiprosessin keskeiset tavoitteet toteutuvat?
3. Mitä ongelmia tai puutteita valvonnassa voidaan havaita?

Opinnäytetyö auttaa rakentamaan sisäisen valvonnan toimia organisaation prosesseihin ja yrityskulttuuriin. Tavoitteena on lisäksi toimintatapojen yhtenäistäminen ja työtehtävien sekä vastuualueiden selkeyttäminen. Tutkimusmenetelmänä tässä tapaustutkimuksessa ovat puolistrukturoidut teemahaastattelut.

Peittomatriisiin on koottu alaongelmat sekä niihin liittyvät tietoperustan, empiria ja tulosten alaluvut. Peittomatriisin tarkoituksena on varmistaa, että tutkimuksen aiheita käsitellään kaikilla osa-alueilla. Samalla matriisi havainnollistaa lukijalle lukujen välisiä yhteyksiä.

Taulukko 1. Peittomatriisi

<b>Alaongelmat</b>	<b>Tietoperusta (luvut 2–3)</b>	<b>Empiria (luku 4)</b>	<b>Tulokset (luku 5)</b>
1. Millaisilla valvontatoimenpiteillä varmistetaan, että ostoprosessin keskeiset tavoitteet toteutuvat?	2.1, 2.3, 3.1,	4.2	5.1, 5.2
2. Millaisilla valvontatoimenpiteillä varmistetaan, että myyntiprosessin keskeiset tavoitteet toteutuvat?	2.1, 2.3, 3.2,	4.2	5.1, 5.3
3. Mitä ongelmia tai puutteita valvonnassa voidaan havaita?	2.3, 3.1, 3.2	4.2	5.1, 5.2, 5.3, 5.4

## 2 Sisäinen valvonta lainsäädännössä ja teoriassa

Luvussa esitellään tutkimuksen teoreettinen viitekehys ja keskeiset käsitteet. Aluksi avataan sisäisen valvonnan määritelmiä. Seuraavaksi käsitellään yritysten sisäistä valvontaa yleisesti säätelevää ja sivuavaa lainsäädäntöä ja ohjeistusta, joka on toistaiseksi ollut vähäistä, mutta kuitenkin tarkentunut viimeisten kahden vuosikymmenen aikana. Luvussa esitellään yleisesti tunnettua COSO IC -viitekehystä ja sen viittä eri komponenttia.

### 2.1 Sisäisen valvonnan määritelmä

Sisäistä valvontaa käsitteenä on Moellerin (2011, 3) mukaan käytetty liikemaailmassa jo pitkään, mutta käsitettä on määritelty eri tavoin eikä sisäiselle valvonnalle pitkään ollut yhtenäistä, täsmällistä määritelmää. Tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien yhteinen amerikkalainen ammatillinen järjestö COSO (*the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) on antanut sisäiselle valvonnalle oman nykyään yleisesti hyväksytyyn määritelmänsä. COSO:n määritelmän mukaan organisaation sisäinen valvonta on sen hallituksen, johdon ja muun henkilökunnan toteuttama prosessi, jonka tarkoitus on tuottaa kohtuullinen varmuus siitä, että organisaation toimintojen tehokkuuteen, raportoinnin luotettavuuteen sekä lakeihin ja vaatimusten noudattamiseen liittyvät tavoitteet toteutuvat (Moeller 2011, 4). Sisäiset tarkastajat ry:n (s.a.) määritelmä perustuu COSO:n määritelmään, mutta erittelee edellisten lisäksi strategiset tavoitteet omana luokkanaan. Strategiset tavoitteet ovat korkean tason tavoitteita, jotka tukevat yhtiön toiminta-ajatusta. Sisäiset tarkastajat ry:n (s.a.) mukaan sisäinen valvonta käsittää kaikki toimenpiteet ja menettelyt, joiden avulla tavoitteiden saavuttaminen pyritään varmistamaan. Johto suunnittelee, järjestää ja ohjaa riittävien toimenpiteiden suorittamista niin että tavoitteet toteutuvat kohtuullisella varmuudella (Pickett 2011, 97). Tavoitteiden rooli korostuu kaikissa sisäisen valvonnan määritelmissä. Sisäinen valvonta on siten pohjimmiltaan tavoitteita varmentava prosessi.

Niemen (2018, 342) mukaan sisäinen valvonta on ihmisten toteuttamaa erilaisista tehtävistä ja toiminnoista koostuvaa toimintaa. Sihvonen ja Uusi-Hautamaa (2019, 66) viittaavat sisäiseen valvontaan yrityksen johtamisvälineenä ja mieltävät valvonnan toiminnan ohjaamiseksi ja sen tarkoituksenmukaisuuden varmistamiseksi. Ratsulan (2021, 3–4) mukaan valvonta muodostuu toimenpiteistä ja käytännöistä organisaation eri tasoilla. Koska organisaatioiden riskit ovat yksilöllisiä, myös sisäisen valvonnan toimenpiteet tulee määritellä perustuen organisaation riskeihin. Valvonta ilmenee käytännössä erilaisina kontrollipisteinä ja toimintamalleina, joiden suorittaja ei välttämättä ajattele toteuttavansa valvontaa. Suomelan (2010, 18) mukaan sisäisessä valvonnassa voi olla kyse tarkastuksen järjestämisestä, henkilöstön suorittamista tai IT-järjestelmiin perustuvista kontrolleista tai muista vastaavista toimenpiteistä. Koskenkorva (2010, 78) taas kuvailee sisäistä valvontaa



asioiden ja asetettujen tavoitteiden arkipäiväisenä seuraamisena ja poikkeamiin, kuten virheisiin, puutteisiin tai poikkeaviin tuloksiin, puuttumisena.

## 2.2 Lainsäädäntö ja ohjeistukset

Sisäistä valvontaa ei Ratsulan (2016, 31) mukaan ohjaa suoraan mikään erillinen lainsäädäntö. Hyvää johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevaa säännöstöä sen sijaan on muun muassa osakeyhtiölaissa, tilintarkastuslaissa, arvopaperimarkkina-laissa, laissa luottolaitostoiminnassa, liikepankkilaisissa ja vakuutusyhtiölaissa. Hyvä johtamis- ja hallintojärjestelmä (engl. corporate governance) käsitteenä kuvaa KPMG-tilintarkastusyhteisön asiantuntijoiden (Alftan ym. 2008, 11) mukaan järjestelmää, jolla yhtiöitä ja muita organisaatioita johdetaan ja valvotaan sekä sidosryhmille annettavan tiedon laatua. Tilintarkastusyhteisön asiantuntijoiden mukaan järjestelmän luominen tulee yhä ajankohtaisemmaksi kaikissa organisaatioissa, vaikka aikaisemmin johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevat ohjeistukset ovat olleet suunnattuja vain listatuille yhtiöille.

Osakeyhtiölaki (624/2006) asettaa vaatimuksia hyvän johtamis- ja hallintojärjestelmän perusasioista. Laissa määritellään mitä toimielimiä yhtiöllä tulee olla sekä erittelee niiden tehtävät ja vastuut (OYL 624/2006, 6:1§). Osakeyhtiölain mukaan hallituksen yleisenä tehtävänä on huolehtia yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä (yleistoimivalta). Hallituksen vastuulla on huolehtia kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukainen järjestäminen. (OYL 624/2006, 6:2§.)

Vuonna 2004 tuli voimaan Keskuskauppakamarin laatima corporate governance -suositus, joka oli tarkoitettu Helsingin pörssissä listatuille yhtiöille (Alftan ym. 2008, 18). Suositusta on uudistettu useita kertoja viimeisten vuosikymmenien aikana. Merkittävä uudistus tehtiin jo vuonna 2009 Arvopaperimarkkinayhdistyksen toimesta, jolloin syntyi ”Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodi”. (Ratsula 2016, 38.) Hallinnointikoodin tarkoituksena on ylläpitää ja edistää listattujen yhtiöiden hallinnointitapojen laatua ja kansainvälistä vertailukelpoisuutta (Arvopaperimarkkinayhdistys ry 2020, 7). Hallinnointikoodissa todetaan sisäisen valvonnan osalta, että tuloksellinen liiketoiminta edellyttää yhtiöltä jatkuvaa oman toiminnan valvontaa. Hallituksen on huolehdittava sisäisen valvonnan toimintaperiaatteiden määrittelystä sekä ohjauksen ja valvonnan toimivuuden seuraamisesta. Toimintaperiaatteiden kautta varmistetaan lakien ja määräysten noudattamisen ohella, että yhtiön tavoitteet strategiaan, toimintaan, käytäntöihin ja taloudelliseen raportointiin toteutuvat. (Arvopaperimarkkinayhdistys ry 2020, 41.)

Vaikka hallinnointikoodi on suunnattu listayhtiöille, Keskuskauppakamarin vuonna 2006 antaman kannanoton mukaan myös suurimpien listaamattomien yhtiöiden tulisi noudattaa listayhtiöille annettua suositusta siltä osin kuin se on mahdollista, noudata tai selitä -periaatteen mukaisesti.

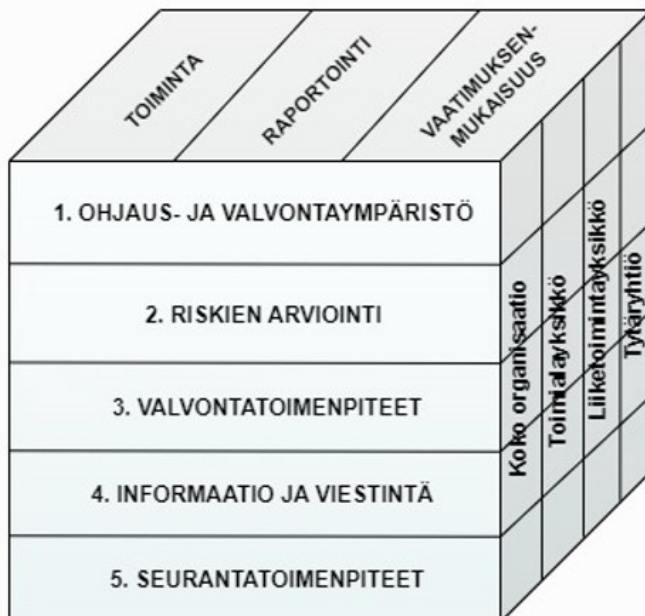
(Alftan ym. 2008, 14.) Kannanoton lisäksi Keskuskauppakamari on julkaissut vuonna 2006 asialistan listaamattomien yhtiöiden hallinnon kehittämiseksi. Keskuskauppakamari päivitti asialistaa vuonna 2016, jolloin pk-yritysten tarpeet sekä ajankohtaiset yritys vastuullisuuden ja tietoturvan teemat osana riskienhallintaa pyrittiin huomiomaan paremmin. Asialistan noudattaminen ei ole velvoittavaa, mutta sen avulla yhtiöt pystyvät arvioimaan omia menettelytapojaan. Asialuettelon tarkoituksena on täydentää muita sisäisiä hyvän liiketavan periaatteita sekä sujuvoittaa hallintoa. Listaamattomien yhtiöiden tueksi laaditussa asialuettelossa mainitut sisäisen valvonnan tavoitteet ovat samat kuin pörssiyrityksillä. Asialuettelon mukaan sisäisen valvonnan tavoitteena on varmistaa yhtiön tehokas ja tuloksellinen toiminta, luotettava informaatio sekä säännösten ja toimintaperiaatteiden seuraaminen. Sisäisen valvonnan tavoitteiden toteutumiseksi hallitus ja toimitusjohtaja voivat määrittellä yhtiön sisäisen valvonnan toimintaperiaatteet. (Keskuskauppakamari 2016.)

Sihvosen ja Uusi-Hautamaan (2019, 66–67) mukaan sisäisen valvonnan merkitys on alkanut korostua 2000-luvulla merkittävien kirjanpito väärikkäytösten tultua ilmi. Väärikkäytösten seurauksena lainsäädäntöön on ryhdytty kiinnittämään huomiota. Esimerkiksi Yhdysvalloissa säädettiin vuonna 2002 merkittävien kirjanpitoskandaalien seurauksena sijoittajien suojaamiseksi laki, joka määrää julkiset yritykset arvioimaan sisäisen valvontansa tehokkuutta ja antamaan asiasta lausunnon. Sarbanes-Oxley-lain mukaan tilintarkastajan on annettava oma lausuntonsa sisäisen valvonnan toimivuudesta tilintarkastuksen ohella. Kaikkien Yhdysvalloissa pörssilistattujen yhtiöiden on seurattava SOX-lainsäädäntöä. (Sihvonen & Uusi-Hautamaa 2019, 67–68.)

Kirjanpitoskandaalit ovat osaltaan lisänneet läpinäkyvyyden vaadetta. KPMG:n asiantuntijoiden mukaan (Alftan ym. 2008, 36) organisaatioiden toimintaympäristön laajeneminen korostaa sisäisen valvontajärjestelmän merkitystä, sillä toiminnan monimutkaistuesssa riskit lisääntyvät. Haasteita saattaa tuottaa kansainvälisesti toimivan yrityksen toimintatapojen yhdenmukaistaminen. Yhdysvalloissa aikanaan seitsemänneksi suurin yhtiö Enron väärästi taloudellista tilannettaan todellista paremmaksi jättämällä velkoja kirjaamatta tilinpäätökseen. Toinen kansainvälisesti merkittävä tapaus on ollut investointipankki Lehman Brothersin hakeutuminen yrityssaneeraukseen, mikä käynnisti globaalin finanssikriisin. Sihvonen ja Uusi-Hautamaa (2019, 67) pitävät sisäisen valvonnan pettämistä yhtenä syynä tapahtumille. PwC:n kansainvälisiä talousrikoksia ja väärinkäytöksiä koskevan tutkimuksen mukaan lähes puolet organisaatioista kertoivat joutuneensa talousrikoksen tai väärinkäytöksen uhreiksi. Väärinkäytöksiä tapahtuu myös kotimaisissa yrityksissä. Pohjoismaissa 34 % väärinkäytöksistä olivat sisäisten toimijoiden tekemiä. Yli puolet tekijöistä olivat ulkoisia tahoja, joista huomattava osuus koostui kolmansista osapuolista kuten agenteista, tavarantoimittajista tai asiakkaista. (PwC 2018, 4–8.) Valvontatoimenpiteiden kehittäminen on tärkeä keino ennaltaehkäistä mahdollista mainehaittaa.

### 2.3 COSO-viitekehys

COSO julkaisi alkujaan vuonna 1992 viitekehysten (Internal control – Integrated Framework), jota on sittemmin päivitetty vuonna 2013. COSO IC -viitekehys (kirjallisuudessa myös ICIF-2013-viitekehys) tarjoaa organisaatioille apuvälineitä sisäisen valvonnan suunnitteluun ja toteutukseen. Mallin avulla voidaan sisäisen valvonnan suunnittelun ja toteutuksen lisäksi tarkastella valvonnan tehokkuutta. (Ratsula 2021, 49–50.) Vuoden 2013 muutokset vastasivat aikanaan yhteiskunnan ja talouden ilmiöiden vaikutuksiin, kuten markkinoiden laajentumiseen, kasvavaan läpinäkyvyyteen hallintotavassa sekä toimijoiden lisääntyneeseen sääntelyyn. Viitekehysten tavoitteena on edistää johdon mahdollisuutta valvoa organisaation toimintaa ja toisaalta mahdollistaa heidän roolinsa sisäisen valvonnan ohjaajina (Lähdemäki 2013, 48.) Vuonna 2023 COSO julkaisi viitekehystä täydentävän ohjeistuksen, jonka tarkoituksena on auttaa organisaatioita kestävyysraportoinnin valvon-  
nassa. (COSO 2023). Mallia kuvataan visuaalisesti usein kuutiona, jossa organisaation sisäisen valvonnan komponentit, rakenne ja tavoitteet ovat vuorovaikutuksessa toisiinsa. Valvonnan osatekijöiden on toteuduttava kaikilla tasoilla, jotta tavoitteisiin päästään. Tavoitteena on kohtuullinen varmuus toiminnan tehokkuudesta, raportoinnin luotettavuudesta sekä vaatimuksenmukaisuudesta eli soveltuvien lakien ja toimintaohjeiden noudattamisesta. (Niemi 2018, 345–347.)



Kuva 2. COSO Sisäisen valvonnan kokonaisvaltainen malli (mukailen Niemi 2018, 347)

COSO-malli koostuu viidestä komponentista, joista ensimmäinen on **sisäinen ohjausympäristö**, jota kutsutaan myös valvonta- tai kontrolliympäristöksi (Niemi 2018, 350). Holopainen kollegoineen (2010, 44) selventää sisäisen ohjausympäristön käsitteen kattavan organisaation johtamistavan ja -kulttuurin. Moellerin (2011, 5) mukaan sisäinen ohjausympäristö on valvonnan perusta, joka vaikuttaa liiketoiminnan jäsentelyyn ja riskien arviointiin sen välittämien viestien kautta. Sisäisen valvonnan tärkeys välittyy asenteiden ja sanattoman viestinnän lisäksi johtoryhmän ja hallituksen tekojen kautta. Johdosta henkilöstölle, asiakkaille ja muille sidosryhmille välittyvien viestien joukko luo organisaatioon tietyn sävyn, joka muovaa ohjausympäristöä. Johto vaikuttaa ohjausympäristön muodostumiseen omalla esimerkillään. Englanniksi johdon välittämien viestien kokonaisuutta kutsutaan termillä *tone at the top*. Ohjausympäristön osatekijöihin kuuluu esimerkiksi yrityksen *code of conduct* eli eettinen ohjeisto, jossa määritellään organisaation toimintaa ohjaavat käytännöt ja eettiset arvot. Organisaation rakenne luo puitteet toiminnan suunnittelulle, toteutukselle sekä ohjaukselle ja muodostaa siten osan ohjausympäristöstä. Niemen (2018, 351) mukaan asenteet, integriteetti ja moraalit ovat ohjausympäristön pehmeitä kontrolleja, jotka muodostavat sisäisen valvonnan perustan ja vaikuttavat esimerkiksi työntekijöiden sitouttamiseen.

Vuonna 2013 viitekehyksen viiden osa-alueen yhteyteen lisättiin 17 periaatetta (ks. liite 1), jotka kuvailevat valvonnan osa-alueita (Ratsula 2021, 50). Näiden ohien on lisätty selitteet, jotka avaavat periaatteiden sisältöä ja auttavat arvioimaan toimiiko periaate valvonnan osa-alueilla. Sisäinen valvonta toteutuu ohjausympäristön osa-alueella, mikäli hallitus, johto ja esihenkilöt osoittavat eettisten arvojen merkitystä käytöksensä ja sanojensa kautta. Lisäksi tulisi määritellä yhteiset eettiset toimintaperiaatteet, joista koko henkilöstön tulisi olla tietoinen ja osata toimia näiden ohjeiden mukaisesti. Organisaation tulisi arvioida säännöllisesti toimintaperiaatteiden noudattamista. (Ratsula 2021, 98–99.)

Sisäisen valvonnan viitekehyksen toinen osa-alue on **riskien arviointi**, joka tarkoittaa tavoitteiden saavuttamista uhkaavien ulkoisten ja sisäisten tekijöiden kartoittamista. Riskien arviointiin sisältyy riskin merkittävyyden ja todennäköisyyden arviointi sekä riskiin vastaavien toimenpiteiden arviointi. Riskien arviointia tulisi suorittaa organisaation kaikilla tasoilla ja sen tulisi koskea kaikkia toimintoja. (Moeller 2011, 13.) Riskienhallinta ei ole muusta toiminnasta irrallinen osa-alue, vaan sen tulee olla integroituna kaikkiin yrityksen prosesseihin (Juvonen ym. 2014, 7). Liiketoimintaan liittyy aina riskejä ja sisäisen valvonnan avulla voidaan edistää riskienhallintaa. COSO-mallin mukaan osa riskien arviointia on tavoitteiden määrittely riittävän selkeästi, jotta voidaan määritellä tavoitteiden toteutumista uhkaavat riskit. Erityyppisten väärinkäytösten mahdollisuudet on otettava huomioon. Organisaation on arvioitava muutoksia, jotka saattavat vaikuttaa valvonnan toteutumiseen. Muuttuneita olosuhteita ovat muun muassa nopea kasvu, uusi henkilöstö, palvelut tai teknologia. (Ratsula 2021, 117–134.)

Sisäisen valvonnan COSO-viitekehyksen kolmas osa-alue on **valvontatoimenpiteet eli** kontrollit. Tämä tarkoittaa kaikkia käytäntöjä, toimenpiteitä ja standardeja, jotka auttavat organisaatiota ehkäisemään tavoitteiden saavuttamista uhkaavia riskejä ja varmistavat, että toiminta on asetettujen tavoitteiden mukaista (Ratsula 2021, 135.). Valvontatoimenpiteet voidaan jaotella ominaisuuksiensa perusteella eri tavoin. Valvontatoimenpiteet voivat olla luonteeltaan joko ehkäiseviä tai paljastavia. Ehkäisevien kontrollien tarkoituksena on virheiden ja väärinkäytösten ennaltaehkäiseminen, ja ne ovat usein sisäänrakennettu sisäiseen valvontajärjestelmään. Ehkäiseviä kontrolleja ovat esimerkiksi työtehtävien eriyttäminen ja oikeuksien rajaaminen. Paljastavia kontrolleja taas ovat poikkeamien raportointi ja pistokokeet. (Ratsula 2021, 138–139.) Pickett määrittelee (2011, 115) näiden kontrollityyppien lisäksi ohjaavat kontrollit, joita ovat esimerkiksi koulutukset, ja korjaavat kontrollit, joilla varmistetaan, että havaitut ongelmat käsitellään asianmukaisesti. Kontrolleja on organisaation toiminnan kaikilla tasoilla. Valvontatoimenpiteitä määritellään vastaamaan tunnistettuihin riskeihin. Valvonnasta ei kuitenkaan tulisi luopua, vaikka huoli riskin toteutumisesta olisi pienentynyt ajan myötä. (Moeller 2011, 166.) Valvontatoimenpiteitä toteutetaan laatimalla toimintaohjeita ja käytäntöjä, jotka ohjaavat henkilöstöä toimimaan vaaditulla tavalla. Valvontatoimenpiteiden oikea-aikaiseen toteuttamiseen ohjeiden mukaisesti tulisi kiinnittää huomiota sekä varmistaa, että kontrolleja toteuttaa pätevä henkilöstö. Toimenpiteitä olisi arvioitava säännöllisesti ja tehtävä tarvittaessa muutoksia. (Ratsula 2021, 145.)

**Viestinnän ja informaation** komponentti on kuvattu COSO-mallissa omana horisontaalisena kerroksenaan. Moninaista tietoa tarvitaan organisaation kaikilla tasoilla ja tietoa tulisi liikkua sekä organisaation ylemmiltä tahoilta alaspäin kuin myös alemmilla tasoilla ylöspäin. Ulkoisten sidosryhmien kuten asiakkaiden kanssa käydyistä epämuodollisista keskusteluista saatu tieto voi olla arvokasta ja tulisi siten viedä eteenpäin asianmukaiselle taholle. Viitekehyksen mukaan johdon tulisi ajatella tietojärjestelmien suunnittelua ja toteutusta osana strategiaa, jotka tukevat tavoitteiden saavuttamista. (Moeller 2011, 167.) Ratsulan (2021, 150) tulkinnan mukaan toimivan valvonnan saavuttamiseksi on oleellista viestiä sisäisesti valvonnan tavoitteista ja vastuista organisaation viestintäprosessin mukaisesti. Lisäksi tarvitaan erilaisia kommunikointikanavia, joiden kautta tavoitetaan oikeat vastaanottajat. Informaation tulisi olla laadultaan virheetöntä, asianmukaista ja ajankohtaista sekä oikea-aikaisesti saatavilla tarpeellisille osapuolille. Johdon tulisi aktiivisesti viestiä, että sisäisen valvonnan toimenpiteet tulee ottaa vakavasti. Sidosryhmillä täytyy olla kanavia, joissa viestiä niin hyvistä uutisista kuin myös virheistä ja odottamattomista tapahtumista. Organisaation ulkopuolelta tulevat viestit liittyen esimerkiksi palveluun, laskutukseen tai tuotteiden laatuun voivat viitata ongelmiin sisäisessä valvonnassa. (Moeller 2011, 167–170.)

Viitekehyksen viimeinen horisontaalinen osa-alue on **seurantatoimenpiteet**, joilla arvioidaan valvonnan tehokkuutta ja tehdään korjauksia puutteiden ilmetessä. Seurantatoimenpiteitä ovat monet

tavanomaiset toiminnot, kuten johdon talousraportointi. Ulkoisten viestien seuranta, fyysinen inventaario ja työtehtävien jako ovat esimerkkejä rutiininomaisista seurantatoimenpiteistä. Havaitut puutteet tulisi dokumentoida ja raportoida heille, jotka pystyvät toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet. COSOn mukaan vähäisetkin poikkeamat tulisi tutkia, jotta voidaan tunnistaa johtuvatko ne valvonnan puutteista. (Moeller 2011, 170–173.) Seurantatoimenpiteet voivat olla erillisiä aikataulutetusti toteutettavia arviointeja tai esihenkilöiden ja johdon päivittäisiin valvontarutiineihin kuuluvaa jatkuvaa seurantaa. Molemmat ovat oleellisia sisäisen valvonnan laadun varmistamiseksi. Kun seuranta on rutiininomaista ja jatkuvaa, erillisiä seurantatoimenpiteitä tarvitaan vähemmän. Päivittäinen ohjaus on osa jatkuvaa arviointia. Ulkoisilta sidosryhmiltä saatavaa tietoa ja asiakaspalautetta tulisi seurata jatkuvasti. Seurantaan kuuluu valvonnan puutteiden havainnoinnin lisäksi niiden kommunikointi tahoille, jotka ovat vastuussa korjaavista toimista. On kuitenkin johdon vastuulla varmistaa, että epäkohdat tulevat korjatuiksi ajallaan. (Ratsula 2021, 162–164.) Jatkovaa seurantaa voidaan toteuttaa esimerkiksi raportointityökalujen avulla. Arvioimalla poikkeamia ja muiden seurantatyökalujen tuottamaa tietoa voidaan havaita liiketoiminnan operatiivisia riskejä (Juvonen ym. 2014, 48). Jatkuvan seurannan keinoin riskeihin pystytään reagoimaan ennen niiden aktualisoitumista.

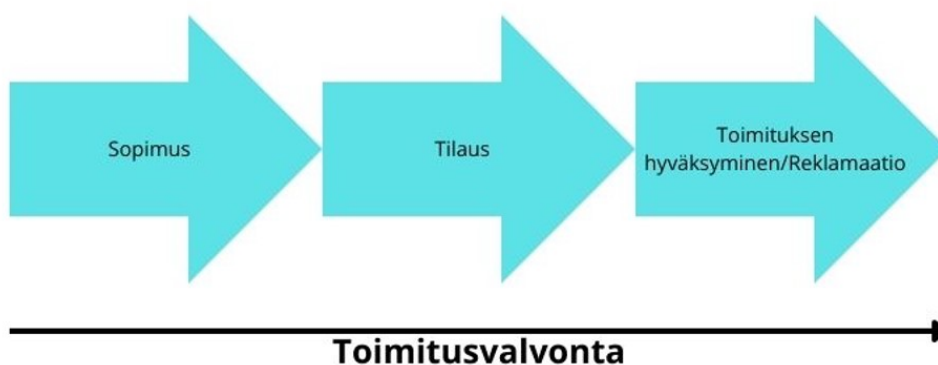
Sisäinen valvonta ei koostu vain yksittäisistä toimenpiteistä. Sihvonen ja Uusi-Hautamaa (2019, 83) selventävät tehokkaan sisäisen valvonnan tarkoittavan COSOn mukaan sitä, että yritys on ottanut viitekehyksen viisi komponenttia ja komponentteja tarkentavat periaatteet käyttöön. Tällöin COSO-mallin sisällöt on käyty läpi perusteellisesti ja määritelty, mitä periaatteet tarkoittavat kyseisessä organisaatiossa ja kenen vastuulla ne ovat. Ratsulan (2021, 9) mukaan sisäisen valvonnan tuloksellisuus vaatii, että mallin osatekijöitä tarkastellaan kokonaisuutena, ei erillisinä osatekijöinä. Tällöin organisaation johto saa kohtuullisen varmuuden valvonnan tavoitteiden saavuttamisesta. Vastuu sisäisestä valvonnasta on organisaation operatiivisella johdolla, jonka tehtävänä on sekä tunnistaa prosesseihin liittyvät riskit että hallita riskejä tarkoituksenmukaisilla kontrolleilla (Niemi 2018, 343). Kokonaiskuvan ja vastuualueiden hahmottamiseksi olisi Niemen (em.) mukaan hyödyllistä kuvata avainprosessit, niihin liittyvät riskit ja valvontatoimenpiteet. Laaditut prosessikaaviot auttavat havainnollistamaan riskialttiita pisteitä ja pohtimaan mahdollisia kontrolleja.

### 3 Valvontatoimenpiteet avainprosesseissa

Sisäisen valvonnan toimenpiteillä pyritään varmistamaan, että toimitaan yhtenäisesti, eettisesti ja yrityksen arvojen mukaisesti. Valvontatoimenpiteillä vaikutetaan välillisesti muun muassa toimitusketjun vastuullisuuteen sekä hallitaan maineriskin ja taloudellisten menetysten mahdollisuutta. Puutteellinen valvonta johtaa reklamaatioihin, virheiden korjaamiseen sekä turhaan työvaiheiden päällekkäisyyteen, mitä valvontatoimenpiteillä pyritään vähentämään. Tässä kappaleessa tarkastellaan operatiivisen hankinnan eli ostoprosessin sekä myyntiprosessin kirjallisuudessa esiteltyjä tavoitteita ja kontroleja.

#### 3.1 Operatiivisen hankinnan tavoitteet ja kontrollit

Hankinnan tavoitteena on turvata tuotteiden ja palveluiden oikea-aikainen ja häiriötön saatavuus parhailla mahdollisilla ehdoilla. Operatiivisesta hankinnasta käytetään käsitettä osto tai ostotoiminta. Ostotilausten tekeminen, toimitusten valvonta, vastaanotto, ostolaskujen tarkastus ja suorituskyvyn seuranta kuuluvat päivittäiseen operatiiviseen hankintaan. (Nieminen 2016, 10–11.) Hankintaprosessiin liittyviä toiminnallisia riskejä esiintyy, kun tuote tai palvelu ei ole saatavilla toimittajan toimitusvaikeuksien vuoksi. Eroavuudet toimittajan toimintamallissa tai laadussa saattavat aiheuttaa ylimääräisiä kustannuksia, viivästyksiä tai mainehaittaa. Toimitusvalvonnalla varmistetaan tilattujen tuotteiden saapuminen sovitusti. Ostavan osapuolen tulee kehittää kustannustehokkaat valvonta- ja tarkastusmenetelmät, jotta varmistetaan perusvaatimusten, kuten laadun, määrän, hinnan ja toimitusajan toteutuminen. Toimitusvalvonta voi olla rutiininomaista toimituslaadun varmistamista sekä poikkeamiin tai toimituspuutesignaaleihin reagoimista. (Nieminen 2016, 74–75.)



Kuva 3. Operatiivisen oston osaprosessit (mukaillen Ritvanen ym. 2011, 39)

Ostoprosessi saattaa olla erilainen riippuen sopimuksista, toimittajasta, nimikkeestä tai tilauksesta. Jos ostajalla ja toimittajalla on pitkäaikainen sopimus, voidaan esimerkiksi tarjouspyyntö ja -

vertailuvaiheet ohittaa. Toisinaan hankintatilausta pidetään sopimuksena, ja joissakin yrityksissä liiketoiminta perustuu suullisiin sopimuksiin. (Ritvanen ym. 2011, 39–44.) Ostoprosessin luonteessa on vaihtelua organisaatioiden välillä. Ratsulan (2016, 182–184) mukaan sisäisen valvonnan ongelmista kertovat esimerkiksi ylimitoitettut ostot, toimintaohjeiden noudattamatta jättäminen ja epäluotettavien toimittajien käyttäminen. Valvontatoimenpiteitä vaaditaan esimerkiksi toimittajamasterdatan ja ostotilausten prosessoinnissa.

### **3.2 Myyntiprosessin tavoitteet ja kontrollit**

Toimiva myyntiprosessi vaikuttaa väistämättä asiakastyytyvyyteen, toimitusvarmuuteen ja liiketoiminnan kannattavuuteen. Myyntiprosessissa valvontatoimenpiteet edistävät osaltaan organisaation strategisten tavoitteiden saavuttamista sekä taloudellisen raportoinnin oikeellisuutta ja ajankohtaisuutta. Ratsula (2016, 30) arvioi organisaation sisäisten toimintojen valvonnan ongelmien tulevan ilmi muun muassa puutteellisen dokumentaation ja asiakasreklamaatioiden muodossa. Eri prosesseihin liittyvä dokumentointi tulisi suorittaa annetun ohjeistuksen mukaan. Reklamaatioiden juurisyyt selvittämällä voidaan varmistaa, ettei kyse ole sisäisen valvonnan puutteesta. Prosesseista tulisi laatia kirjalliset toimintaohjeet sekä dokumentoida työtehtävät helpottamaan uusien työntekijöiden perehdyttämistä sekä varmistamaan toimintakapasiteetti äkillisissä poissaolotapauksissa.

Ratsulan (2016, 194) mukaan myyntiprosessissa kontrollien tavoitteena on varmistaa myynnin oikea-aikainen ja oikeamääräinen tulouttaminen. Valvonnalla varmistetaan, että myyntitilauksilla käytetyt hinnat ja muut ehdot ovat oikein. Lisäksi tavoitteena on varmistaa, että asiakkaiden perustiedot, kuten luottorajat, maksu- ja toimitusehdot, perustuvat hyväksytyihin sopimuksiin ja tiedot on syötetty tietojärjestelmiin. Myynnin oikaisut ja jaksotukset ovat kohtuullisia, hyväksytyt ja kirjattu oikein. Hinnat, alennukset ja palautukset ovat sovittujen käytäntöjen mukaisia. Kontrolleja vaaditaan asiakassopimuksia luodessa, asiakasdataa käsiteltäessä, hinnoittelussa, tilausten käsittelyssä, toimituksessa, laskutuksessa, myyntisaamisten seurannassa sekä reklamaatioiden käsittelyssä. Hinnoittelun osalta järjestelmissä tulee olla hyväksytyt ja oikeat hintatiedot, joita ylläpidetään, kun muutoksia tapahtuu. Hinnoitteludokumentit ja hyväksynyt on säilytettävä johdonmukaisesti. Laskutuksen on tapahduttava hyväksytyjen hintojen mukaisesti. Hinnoittelun mahdollisia riskejä ovat tuotteiden myyminen väärillä, virheellisillä, kannattamattomilla tai hyväksymättömillä hinnoilla. Kontrollien tarkoituksena on ehkäistä väärin hintojen käyttöä asiakaslaskutuksessa. Sisäisen valvonnan keinoin voidaan vaikuttaa muun muassa asiakaspalautusten ja reklamaatioiden määrään, hyvityslaskujen määrään, hintojen oikeellisuuteen sekä toimitusten oikea-aikaisuuteen. (Ratsula 2016, 193–195.)



Myyntiprosessin tavoitteena on lisäksi asiakasdatan asianmukainen ylläpito. Valvontatoimenpiteiden osalta tämä tarkoittaa esimerkiksi luottopolitiikan määrittelyä – kenen toimesta luottoa myönnetään ja kuka luottorajoja ylläpitää. Asiakastiedoissa tulisi määritellä maksu- ja toimitusehdot ja oikeudet asiakastietojen käsittelyyn tulisi olla vain ennalta määrätyillä henkilöillä. Kontrollien tarkoituksena on ehkäistä myyntiä luottokelvottomille asiakkaille. Tilausten käsittelyyn liittyy riskejä, kuten väärän suoritteen toimittaminen, väärät maksuehdot tai laskutustiedot. Valvontatoimenpiteenä kaikki tilaukset tulisi vahvistaa kirjallisesti ja poikkeamat myyntiehdosta tulisi perustella ja dokumentoida. (Ratsula 2016, 198–208.) Kontrollien tulisi olla spesifejä, mitattavia, tavoitettavissa olevia, tulosorientoituneita sekä oikea-aikaisia. (Pickett 2011, 115–116.)



Kuva 4. Myyntiprosessin osaprosessit (mukaillen Ratsula 2016, 196)

Myyntin ja oston yhteisiä tehtäviä ovat muun muassa toimitusketjun määrittely, tilausmenettelyjen automatisointi, tietojärjestelmien hyödyntäminen ja toimitusten seuranta ja arviointi. (Nieminen 2018, 182.) Tiedonkulku ja ajantasainen informaatiojärjestelmä ovat tilaus-toimitusketjun koordinaation perusedellytyksiä (Ritvanen ym. 2011, 16). Osto- ja myyntitoiminnot integroituvat toiminnanohjausjärjestelmässä eli ERP-järjestelmässä, ja sujuvuuden kannalta on oleellista, että tieto on yhtenevää, paikkansa pitävää ja saatavilla oikea-aikaisesti. Lisäksi on oleellista, että kaikki järjestelmää käyttävät osaavat tulkita siellä annettuja tietoja oikein ja yhtenevästi. Sople (2009, 23) korostaa johdonmukaisuuden merkitystä toistuvien tilausten oikea-aikaisuudessa. Tämä on hänen mukaansa yksi liiketoiminnan tärkeimmistä tekijöistä. Katkokset toimitusketjussa saattavat johtaa asiakkaan tuotannon keskeytymiseen.

## 4 Tutkimuksen toteuttaminen

Tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen tapaustutkimus, jonka kohteena on yritys X Oy:n operatiivisen osto- ja myyntiprosessin valitut osa-alueet. Tutkimusyksikköjä on vain yksi eikä tilastollinen, kvantitatiivinen lähestymistapa ole tutkimukseen soveltuva. Pitkärannan (2014, 33–35) mukaan laadullisessa tutkimuksessa painopiste on teorian ja aineiston vuorovaikutuksessa, jossa näkökulmien vuoropuhelun avulla muodostetaan johtopäätöksiä. Tapaustutkimuksessa eli case-tutkimuksessa, jota kutsutaan myös syvätkäytännön tutkimukseksi, tutkitaan käytännön havaintojen pohjalta tiettyä ilmiötä rajatussa ympäristössä. Tarkoituksena on tutkia syvällisesti valittua kohdetta.

Tapaustutkimuksissa on usein kohteena prosessit. Laadullisessa tutkimuksessa lähtökohtana on yleensä todellisen elämän kuvaaminen ja tutkimuskohdetta pyritään kuvailemaan mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Aineiston hankinta toteutetaan hyödyntäen laadullisia metodeja. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti eikä esimerkiksi satunnaisotantaa käyttäen. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 160.) Tässä luvussa esitellään valittua tutkimusmenetelmää, tutkimuskohdetta sekä aineiston analysointimenetelmää sekä perustellaan tutkimuksessa tehtyjä valintoja.

### 4.1 Tutkimusmenetelmä

Kvalitatiivisen tutkimuksen yleisimmät aineistonkeruumenetelmät ovat haastattelu, kysely, havainnointi sekä erilaisista dokumenteista kerätty tieto. Menetelmiä voi yhdistellä ongelman ja resurssien mukaan. Haastattelun etuja ovat joustavuus, mahdollisuus toistaa kysymyksiä, selventää ilmauksia ja käydä keskustelua. Kysymykset voidaan esittää siinä aiheelliseksi arvioidussa järjestyksessä, ja haastateltaviksi voidaan valita tutkittavan aiheen tuntevat henkilöt. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 64.) Haastattelu menetelmänä asettaa myös rajoitteita. Puusa (2020, 103–104) mainitsee, että haastateltava saattaa vieroksua nauhurin käyttöä tai tietoisesti pyrkiä antamaan kysymyksistä niin sanottuja sosiaalisesti hyväksytyjä vastauksia. On selvää, että tuloksellinen tutkimus vaatii osuvia haastattelukysymyksiä, jotka vastaavat tutkimusongelmaan.

Teemahaastattelu eli puolistrukturoitu haastattelu pyrkii löytämään tutkimuskysymysten mukaisesti merkityksellisiä vastauksia etukäteen valittujen teemojen avulla. Teemat perustuvat tutkimuksen viitekehukseen, ja haastattelu etenee teemoittain esittäen tutkimuskysymyksiin liittyviä kysymyksiä. Teemahaastattelussa voidaan esittää tarkentavia kysymyksiä perustuen saatuihin vastauksiin. Teemahaastattelujen toteutuksissa on eri tutkimusten välillä paljon vaihtelua. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 64.) Teemahaastattelulle on tyypillistä, että aihepiirit ovat tiedossa, mutta kysymyksiä ei esitetä tarkassa muodossa tai järjestyksessä (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2008, 203).

Haastattelutilanteessa pystytään suuntaamaan tiedonhankintaa, selventämään vastauksia ja ymmärtämään syitä vastauksen taustalla (Hirsjärvi & Hurme 2022, 32).

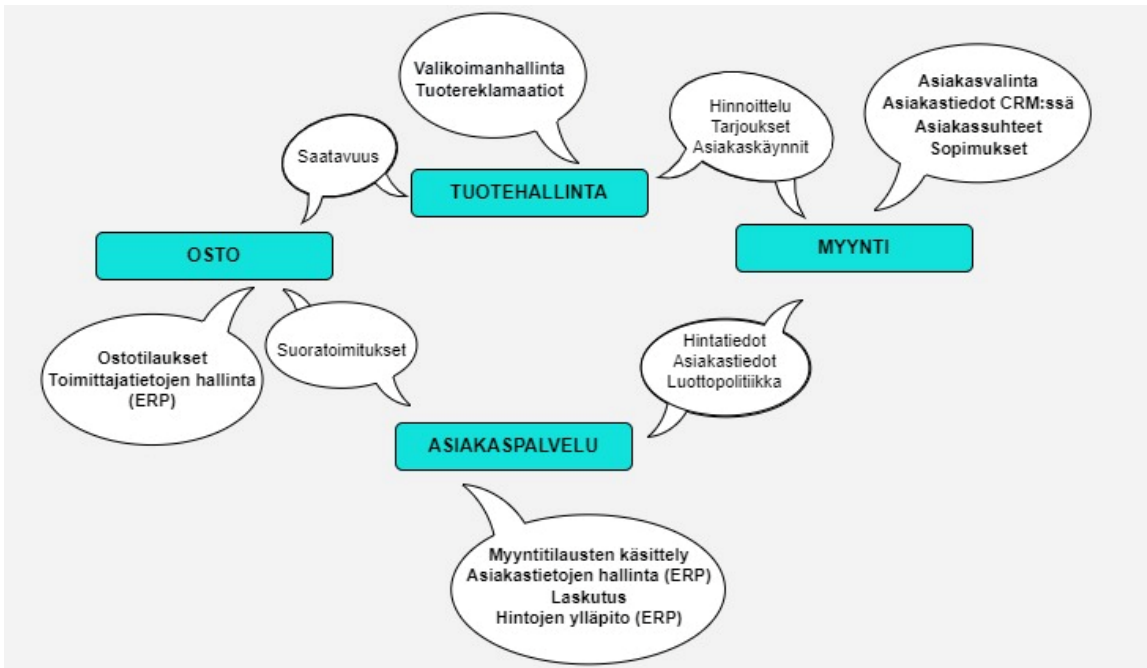
Tuomi ja Sarajärvi (2018, 98) huomauttavat, että kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei pyritä tilastollisiin yleistyksiin. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena ei ole tuottaa vakioituja ja mitattavia tuloksia. Vastausvaihtoehtoja ei siten ole tutkimuksessa rajattu ja tarkentavia kysymyksiä esitetään tarpeen mukaan. Puolistrukturoitu haastattelu antaa haastateltaville mahdollisuuden vastata laajemmin ja tuoda esille omia ajatuksiaan aiheesta. Tutkimusmenetelmän mahdollisia käytännön ongelmia ovat haastattelujen sopiminen ja aikatauluttaminen sekä toteutuksen ja litteroinnin vaatima aika. Haastattelut nauhoitetaan, jotta aineistoon voidaan palata jälkikäteen. Haastattelu sopii tutkimusmenetelmäksi, sillä sen keinoin voidaan saada yksityiskohtaista tietoa tutkittavasta kohteesta. Tarkentavilla kysymyksillä varmistetaan molemminpuolinen ymmärrys aiheesta. Tärkeää on saada mahdollisimman paljon tietoa tutkimuskohteesta. Alasuutarin (2011, 64) mukaan kvalitatiiviselle tutkimukselle on ominaista sellaisen aineiston keruu, joka mahdollistaa aineiston monipuolisen tarkastelun.

## **4.2 Aineisto ja tutkimuskohde**

Tutkimuksen kohteena on toimeksiantajan osto- ja myyntitoimintojen valitut osaprosessit. Yritys X on myyntiorganisaatio, joka toimittaa monipuolisesti tarvikkeita jälleenmyyjille muun muassa ruoka-teollisuuden ja terveydenhuollon tarpeisiin. Yritys on kansainvälisen konsernin tytäryhtiö. Yritys ostaa tuotteita konsernin emoyhtiöltä omaan varastoonsa Suomessa, josta tuotteita toimitetaan eteenpäin jälleenmyyjille ja loppuasiakkaille. Toimituksia tehdään asiakkaille myös kierrättämättä niitä varaston kautta eli niin sanottuna suoratoimituksena.

Kuva 4 havainnollistaa yrityksen eri yksikköjen keskeisiä tehtäviä. Toimintaa on pelkistetty, jotta siitä pystyttäisiin antamaan selkeä käsitys eikä kaikkia tehtäviä tai työnkuvia ole esitetty kuvassa. Yrityksessä tehdään tiimien rajat ylittävää yhteistyötä. Esimerkiksi asiakkaille annettavien tarjousten ja hinnoittelun suhteen tehdään yhteistyötä myyntitiimin ja tuotehallinnan välillä. Ostotoiminto ja asiakaspalvelu tekevät yhteistyötä tilaus-toimitusketjussa monin tavoin, kuten suoratoimitusten

käsittelyssä. Asiakasviestinnässä tarvitaan kaikkien tiimien yhteistyötä.



Kuva 5. Yksikköjen tehtävät yrityksessä X Oy

Tutkimus toteutettiin puolistrukturoiduin haastatteluin. Haastateltaviksi henkilöiksi valittiin yrityksen ostotoiminnasta ja asiakaspalvelusta vastaavia henkilöitä. Yrityksen osto vastaa tutkimuksen kohteena olevista operatiivisen hankinnan toiminnoista. Asiakaspalvelu vastaa asiakastietojen hallinnasta ja laskutuksesta, jotka ovat tutkimuksessa tarkasteltava myyntiprosessin osuus. Asiakaspalvelun ja oston henkilöstön haastatteleminen oli tutkimuksen aiheen suhteen luontevaa, sillä toinen osasto käsittelee myynti- ja toinen ostotilauksia, ja molemmat hyödyntävät samaa ERP-järjestelmässä olevaa tietoa. Kumpikin yksikkö toteuttaa toimitusvalvontaa, ostotiimi valvoo omaan varastoon tulevia toimituksia ja asiakaspalvelu sieltä lähteviä tilauksia. Suoratoimitusten järjestämisessä tiimit tekevät yhteistyötä.

Haastattelurunkoa laadittaessa muodostettiin teema-alueuuttelo. Teemat ovat pelkistettyjä alueita, joihin varsinaiset haastattelukysymykset kohdistuvat ja haastattelutilanteessa teemat toimivat muistilistana keskustelua ohjaten (Hirsjärvi & Hurme 2022, 67). Teemat on esitelty taulukossa 2. Haastatteluissa kaikille yhteisiä teemoja olivat oman työn tavoitteet, toimitusvalvonta sekä toimitusketjun ja tiedon hallinta sekä niihin liittyvät riskit. Asiakastietojen hallinta sekä laskutus olivat lisäksi käsiteltäviä teemoja heille, joiden työnkuvaan tämä kuuluu. Teemat linkittyvät haastateltujen henkilöiden työnkuvaan, operatiiviseen toimintaan ja toimeksiantajan tarpeisiin. Haastattelujen runko ei ollut täysin sama kaikille työnkuvien erilaisuuden vuoksi. Johtohenkilöiltä kysyttiin muun muassa

tiimin kesken sovituista periaatteista ja omien vastualueiden valvonnasta. Haastatteluja pidettiin neljä kappaletta ja haastattelujen kestot olivat 25–60 minuuttia.

Taulukko 2. Teemahaastattelujen runko ja tukisanat

PÄÄTEEMAT	TUKISANAT
1. Taustatiedot	Työtehtävä, päivittäiset ja pitkän aikavälin tavoitteet.
2. Tilaukset ja toimitusvalvonta (riskienhallinta, valvontatoimenpiteet)	Toimitusten aikataulun seuraaminen; tilausten vahvistaminen (toimittajalta ja asiakkaalle); tilauksen tietojen päivittäminen (järjestelmään ja asiakkaalle); avoimen tilauskannan seuranta; toimitusvalvonnan toteutumisen riskit.
3. Tietojen hallinta ERP-järjestelmässä (viestintä ja informaatio sekä valvontatoimenpiteet)	Käyttöoikeudet; toimittajatiedot; tilausten tiedot; asiakas- ja luottotiedot.
4. Hinnat ja laskutus (valvontatoimenpiteet)	Hintojen ylläpito; alennukset ja hyvityslaskut; reklamaatiot; vastuut.
5. Sovitut käytännöt ja vastualueet	Asenteet; tone at the top; hyväksymiskäytännöt.

### 4.3 Aineiston analysointi

Tuomi ja Sarajärvi (2018, 104) esittävät yleisen kuvauksen analyysin toteuttamisesta. Aluksi on päätettävä, mikä aineistossa on kiinnostuksen kohteena oleva ilmiö. Tämä näkyy tutkimuksen tarkoituksesta ja tutkimusongelmista. Tutkimuskysymysten kannalta epärelevantit asiat on jätettävä tutkimuksen ulkopuolelle. Analyysin toisessa vaiheessa aineisto litteroidaan tai koodataan eli jäsennellään, mitä aineistossa käsitellään. Koodit ovat aineistoon tehtyjä muistiinpanoja, jotka auttavat tutkijaa kuvailemaan tekstiä. Juhilan (s.a.) mukaan koodaaminen on aineiston järjestelyä, joka edeltää varsinaista analyysia. Tällöin aineiston osia yhdistellään ja erotellaan jonkin ominaisuuden mukaan, ja yhteneville luokille annetaan ominaisuuden mukainen nimi. Aineistosta löytyy Juhilan (em.) mukaan usein koodattavaa monesta eri näkökulmasta, minkä takia laadullisessa tutkimuksessa on kyse myös tutkijan tekemistä valinnoista. Koodaaminen voi tapahtua aineisto- tai teorialähtöisesti. Tässä opinnäytetyössä analyysi on toteutettu teoriaohjaavasti eli -sidonnaisesti ja teorian käsitteet ovat siten mukana koodaamisessa. Analyysi ei pohjaudu suoraan teoriaan, mutta teoria toimii analyysin apuna. Analyysin keinoin pyritään tunnistamaan ehkäiseviä, paljastavia, korjaavia tai ohjaavia valvontatoimenpiteitä.

Sisällönanalyysi on yksi yleisimmin käytetyistä menetelmistä analysoida laadullista aineistoa. Analyysiin kuuluu aineiston pelkistäminen, kategorisointi sekä tulkinta. Vaiheet toteutuvat monesti päällekkäin ja tutkija joutuu usein lukemaan aineistoa moneen kertaan ja kertaamaan alustavia havain-  
toja. Analyysissa voidaan edetä pelkistämällä tutkimusaihetta koskevat ilmaisut ja ryhmittelemällä ne samankaltaisten ilmaisujen joukoksi. (Puusa 2020a, 143–144.) Opinnäytetyössä hyödynnettiin sisällönanalyysiä, joka aloitettiin karsimalla litteroidusta aineistosta kaikki epäolennainen pois. Aineisto koodattiin eli aineistosta etsittiin tutkimusaihetta kuvaavia ilmaisuja, jotka merkittiin eri vä-  
reillä samankaltaisuuden perusteella. Tutkimuksen aiheena olivat valvontatoimenpiteet osto- ja myyntiprosessissa, minkä takia aineistosta koodattiin haastateltavien esille tuomia toimia, jotka edistävät heidän työnsä sekä organisaation päivittäisten tavoitteiden toteutumista. Lisäksi pyrittiin tunnistamaan tavoitteiden toteutumista vaikeuttavia seikkoja, jotka kertovat valvonnan tehostami-  
sen tarpeesta.

## 5 Tulokset

Ensimmäisessä kappaleessa esitellään lyhyesti yrityksen laatupolitiikkaa ja tavoitteita sekä ohjausympäristön valvontatoimenpiteitä. Toisessa ja kolmannessa luvussa tarkastellaan osto- ja myyntitoiminnon haastatteluissa esille tulleita tavoitteita ja kontrolleja. Lopuksi tuodaan esille yksiköiden välisiin rajapintoihin liittyviä haasteita, joita haastatteluissa tuotiin ilmi.

### 5.1 Yritystason kontrollit – laatupolitiikka

Ratsula (2021, 175–176) viittaa ohjausympäristöön liittyviin kontrolleihin yritystason kontrolleina, jotka kattavat koko organisaation ja ohjaavat toimintaa ylätasolla. Yritystason kontrolleja voivat olla esimerkiksi johtoryhmä, eettiset toimintaperiaatteet ja rekrytointipolitiikka. Yritys X Oy:n laadunhallintajärjestelmän dokumentaatio sisältää laatukäsikirjan, jossa on kuvattu laatupolitiikka ja -tavoitteet, sekä toimintaohjeet prosessikuvauksineen. Laatupolitiikkaa voidaan pitää yritystason kontrollina. Yrityksessä tehdään säännöllisesti sisäisiä auditointeja keskeisistä prosesseista. Auditoinnit on ajoitettu yrityksen vuosikelloon. Auditoinneilla pyritään varmistamaan, että kaikki toimintaa toteuttavat henkilöt toimivat samalla tavalla. Samalla päivitetään tarpeen vaatiessa toiminnan kuvaukset laatukäsikirjaan. Yrityksen laatujohtaja on perustanut tiimin, joka huolehtii omien osa-alueidensa ohjeiden pitämisestä ajan tasalla. Toimintaohjeiden kirjaaminen ja säännöllinen päivittäminen edesauttaa toimintatapojen yhtenäisyyden varmentamista sekä edistää uusien työntekijöiden perehdyttämistä. Doxeyn (2019, 157) mukaan kaikkien funktioiden roolit ja vastuut tulisi dokumentoida ja päivittää vähintään vuosittain. Uusien ohjeiden läpikäyminen tiimin kesken voisi olla hyödyllinen käytäntö ja ohjaava kontrolli tulevaisuudessa (ks. 2.3). Organisaation ollessa vielä henkilöstömäärältään pieni, on ohjeiden tuominen käytäntöön muun toiminnan ohessa ollut vielä sujuvaa.

Koska sisäisen valvonnan tarkoituksena on edistää organisaation tavoitteiden saavuttamista, on syytä tarkastella yritys X Oy:n tavoitteita. Tutkimus keskittyy yrityksen operatiiviseen toimintaan, minkä takia tarkastellaan ainoastaan asiakaspalvelu- ja ostotoimintoja koskevia operatiivisia tavoitteita. Laatupolitiikkaan kuuluu laatu-, turvallisuus- ja viranomaisvaatimukseen sitoutuminen. Johdon vastuulla on varmistaa, että asiakkaan vaatimukset määritellään ja täytetään. Asiakastytyväisyys pyritään varmistamaan seuraamalla asiakasvaatimusten täyttymistä, asiakaspalautetta analysoimalla sekä asiakastytyväisyyden trendejä, poikkeamia, palautuksia, suorituskykyä ja oikea-aikaisia toimituksia seuraamalla. Palvelun laadusta vastaa asiakastoimintojen johtaja. Laatua seurataan reklamaatioseurannan ja avainlukujen avulla. Asiakaspalvelun osalta seurataan asiakasvalitusten määrää ja varaston toimitusvarmuutta. Saatavuuden osalta tavoitteeksi on määritetty kuukausitasolla 95 prosenttia. Johto arvioi prosessien suorituskykyä ja laatuavoitteiden saavuttamista

säännöllisesti. Ostojen osalta seurataan sovittujen toimitusaikojen toteutumista eli toimitusvarmuutta varastoon, varastonkiertoa ja toimittajille tehtyjä reklamaatioita.

Laatukäsikirjassa on määritelty valvontatoimenpiteet koskien asiakaspalautteen ja valitusten oikea-aikaista tarkastelua ja arviointia. Yrityksen laatutavoitteena on mainittu, että tilaukset käsitellään ja asiakaspalautteeseen sekä reklamaatioihin vastataan 48 tunnin sisällä arkipäivisin. Laatutavoite on dokumentoitu ohjaava kontrolli. Formaali vastaanottoilmoitus on Doxeyn (2019, 54) mukaan sisäisen valvonnan standardi. Reklamaatiot kirjataan säännönmukaisesti ylös dokumenttiin, jolla seurataan reklamaation käsittelyn etenemistä. Tällä seurannalla havainnoidaan organisaation ulkopuolelta tulevia viestejä, jotka kertovat palvelun laadusta. Seuranta on samalla osa operatiivista riskienhallintaa sekä paljastava valvontatoimenpide, sillä viestejä seuraamalla voidaan tunnistaa poikkeamia, joiden syyt selvittämällä kehitetään sisäistä valvontaa. Heikkoutena on, että palaute-seuranta on ainoastaan asiakaspalvelun käytössä. Tällöin COSO-mallin mukainen informaation ulottuminen horisontaalisesti koko organisaation tasolle ei välttämättä toteudu (ks. 2.3). Poikkeamia raportoidaan myös yritystasolla, jolloin poikkeamien syyt selvitetään ja määritellään vastaavan tapahtuman varalle ehkäisevät toimenpiteet.

## **5.2 Valvonta ja ohjaus yrityksen ostotoiminnossa**

Prosessia läpikäymällä voidaan havaita erilaisia käsityksiä ostoprosessin työvaiheista ja siihen liittyvistä työtehtävistä (Ritvanen ym. 2011, 52). Tarkempi avaaminen saattaa tuoda esille työvaiheiden tai tiedonkulun haasteita, joiden korjaaminen parantaa sisäistä valvontaa ja palvelun laatua. Ostotoiminnan keskeiset vastuut on määritelty prosessia kuvaavassa toimintaohjeessa. Ostovastuu riippuu ostettavasta nimikkeestä ja toimittajasta. Yrityksessä asiakaspalvelu vastaa suoraan asiakkaille tehtävistä ostoista. Tämä tarkoittaa tilauksia, jotka lähetetään suoraan toimittajalta asiakkaalle. Omaan varastoon tilattavien tuotteiden hankinnasta vastaa logistiikkayksikkö. Toimintaohjeen mukaan ostot perustuvat historialliseen myyntidataan, tarjouksiin sekä myynniltä tulevaan tietoon tai ennusteeseen tuotteen ostotarpeesta.

Yleinen kaikkia yrityksiä koskeva tavoite on varmistaa, että ostetaan vain luotettavilta toimittajilta ja että toimittaja-masterdata on ajan tasalla (ks. 3.1). Yritys X Oy:n ostajohtajan mukaan toimittajia arvioidaan säännöllisesti vuosittain. Tällöin käydään läpi koko toimittajalista ja tarkastetaan, minkälaisesta toimittajasta on kyse, onko toimitusvaikeuksia, pitävätkö toimitusehdot edelleen paikkansa vai onko tullut muutoksia. Laadun kannalta toimittajat ovat emoyhtiön vastuulla ja Suomen tytäryhtiössä pääasiassa riittää, että perustiedot ovat ajan tasalla. Varsinaisia kirjallisia sopimuksia ei tehdä suoraan toimittajien kanssa. Muutamista pienimmistä aktiivisimmista suomalaisista toimittajista on dokumentoitu kuvaukset, joista ilmenee mitä on sovittu, toimitus- ja maksuehdot, toimitusaika sekä kontaktihenkilöt. Heidän kanssaan pidetään myös yhteistyökokouksia. Toimittajatietojen



dokumentoinnilla varaudutaan samalla esimerkiksi henkilöstömuutoksiin. Toimitusvaikeuksien tullessa ilmi tieto välitetään tuotepäällikölle, joka on yhteydessä emoyhtiön kontaktihenkilöön. Tuotepäällikkö yrittää tarvittaessa löytää korvaavan tuotteen. Ostotilausten välittäminen toimittajalle emoyhtiön kautta on samalla väärinkäytöksiä ehkäisevä kontrolli. Suurin osa ostotilauksista tehdään toimittajalle emoyhtiön kautta, jolloin emoyhtiö laskuttaa nämä yritykseltä. Pienemmät toimitajat tiedetään ja tunnistetaan yleisesti sisäisesti yrityksessä. Uuden toimittajan etsiminen ja auditoiminen on sinänsä harvinaista. Lisäksi ostolaskut tarkastaa ja hyväksyy eri henkilöt. Yrityksen tarvesuunnittelijat käsittelevät varsinaiset ostotilaukset ja ostajohtaja valvoo toimintaohjeiden noudattamista. Vaikka käyttöoikeuksia ERP-järjestelmässä ei ole ostotilausten osalta rajattu, tilausten laskut kulkevat monen silmäparin ohi, minkä takia kuvitteellisen toimittajan ja tilauksen luominen jäisi kiinni viimeistään laskutusvaiheessa. Toisaalta välillinen kontakti toimittajiin saattaa aiheuttaa haasteita. Toimittajalta saattaa tulla tieto jonkin tuotteen tuotannon viivästyksestä emoyhtiölle, mutta tietoa ei saada heti eikä suoraan toimittajalta itseltään.

Toimitusten valvonta on osa päivittäistä operatiivista hankintaa (Nieminen 2016, 10–11). Yrityksessä seurataan avointa tilauskantaa arvioitujen toimituspäivämäärien mukaan. Muutaman päivän viive esimerkiksi Euroopan sisältä tulevissa rekkakuljetuksissa on vielä tavanomainen eikä vaadi erityisiä toimenpiteitä. Tarkkaa päivämäärää ei voida etukäteen tietää. Kuitenkaan sellaista tilannetta ei saisi olla, että kuun vaihteessa järjestelmässä on avoimia ostotilauksia, joissa arvioitu toimituspäivämäärä on edellisellä kuulla. Mikäli tuotetta ei ole silloin, kun asiakas on tehnyt tilauksen, voidaan tuote jättää jälkitoimitukseen odottamaan seuraavaa täydennystä. Jälkitoimitukseen jääviä tuotteita seurataan viikoittain listaamalla ne tuote- ja tilauskohtaisesti. Seurantaan osallistuvat asiakaspalvelu, logistiikka sekä tuotehallinta. Jälkitoimitukset eivät lähde varastolta toimitukseen automaattisesti vaan tilaus vaatii manuaalista käsittelyä ERP-järjestelmässä. Jälkitoimituksia käsitellään asiakaspalvelun toimesta päivittäin, mutta viikoittainen tarkistus varmistaa, ettei tuote ole jäänyt epähuomiossa lähettämättä asiakkaalle. Samalla tarkistetaan, että jälkitoimitukseen jääneistä tuotteista on ostotilaus. Lisäksi listaus antaa tuotehallinnalle mahdollisuuden ehdottaa tilalle korvaavaa tuotetta, mikäli jälkitoimitukseen jääneen tuotteen arvioitu toimituspäivä on pitkällä tulevaisuudessa. Listausta voisi hyödyntää aktiivisemmin asiakasviestinnässä. Joskus asiakkaalle alun perin ilmoitettu jälkitoimituksen toimitusaika ei pidä paikkaansa. Mikäli listalla verrattaisiin samalla asiakkaalle annettua arvioitua toimituspäivää sekä tämänhetkistä arviota, voitaisiin muutoksista tiedottaa asiakaslähtöisemmin. Esimerkiksi päivitetyn toimitusajan poiketessa alkuperäisestä viikolla, asiakkaille lähetettäisiin viesti muutoksesta ja pahoittelut viiveestä. Yrityksellä on valikoimassaan useita tuotteita, joista asiakkaan kanssa on tehty kirjallinen sopimus. Etenkin näiden tuotteiden kohdalla asiakaslähtöinen tiedottaminen on tärkeää.

Haastatteluissa tuli esille yleinen hankinnan haaste, joka on ennusteiden puute ja ostomäärien arviointi. Kun ostomäärät perustuvat vain historialliseen dataan, ei liiketoiminta kasva. Yllättäviin myyntipiikkeihin ei aina pystytä varautumaan. Etenkin uusien tuotteiden kohdalla ostettavien määrien arviointi on haastavaa. Parhaissa tapauksissa tuotteesta on tehty asiakkaan kanssa sopimus, jonka yhteydessä on annettu kulutusennusteet. Aina näin ei kuitenkaan ole vaan arvio perustuu sisäiseen keskusteluun. Monesti tuotteelle on määritetty minimi tilausmäärä eli tuotetta on tilattava esimerkiksi vähintään lavallinen. Uusien tuotteiden kohdalla olisi tarpeen saada ennusteet myyntitiimiltä, joka on säännöllisessä kontaktissa asiakkaiden kanssa. Ennusteiden avulla voidaan muokata ohjausarvoja tarvesuunnittelujärjestelmässä. Uusista tuotteista pyritään lähettämään näytteitä tuotehallinnan ja myynnin toimesta, jotta voidaan kartoittaa asiakkaiden kiinnostusta. Haastattelussa mainittiin olevan yleisempää, että myynti lähtee kasvamaan yllättäen kuin että myynti yhtäkkiä romahtaisi. Nouseva trendi myynnin kehityksessä pyritään huomaamaan ajoissa, jotta varastotasoa voidaan nostaa ennalta. Asiakkaille annetut tarjoukset voivat osaltaan ennakoida myyntipiikkejä. Tällä hetkellä myyntitarjoukset eivät näy yrityksen ERP-järjestelmässä. Tarjousten syöttämistä järjestelmään asiakaspalvelun toimesta voisi harkita. Nykyisessä järjestelmässä erillinen myyntitarjousfunktio ei ole käytössä. Tarjousten syöttäminen avoimiksi myyntitilauksiksi järjestelmään aiheuttaisi todennäköisesti hutioita, koska silloin ne nousisivat ostettaviksi tuotteiksi ilman että asiakas on ottanut tarjousta vastaan. Mikäli myyntitarjoukset saataisiin eriteltyä järjestelmässä myyntitilauksista, olisivat tehdyt tarjoukset avoimesti ja selkeästi näkyvissä sekä tallennettuina siihen asti, että tarjous raukeaa tai asiakas ottaa tarjouksen vastaan. Tällöin tarvesuunnittelijat näkisivät avoinna olevat annetut tarjoukset.

Yrityksessä ei ole toistaiseksi koettu tarpeelliseksi määrittää rajaa, jonka ylittävät ostot tulisi hyväksyttävä johdolla. Isommat ostot ovat strategisia ostoja, joihin ostopyyntö tulee johtoryhmän päätöksellä. Muutoin tilataan tarpeeseen sen mukaan mitä järjestelmä näyttää. Ostopyyntöjä saattaa tulla suoraan myyntitiimiltä ilman että tilausta on syötetty järjestelmään. Tällöin myyjä on keskustellut tarpeesta asiakkaan kanssa, mutta asiakas ei välttämättä ole tehnyt vielä tilausta. Tilanteissa olisi tarpeen saada kirjallinen tilaus, joka velvoittaisi asiakkaan ottamaan asiakasta varten ostetun määrän tuotettua, kun se saadaan varastoon. Tilauksella tai sopimuksella varmistettaisiin myynti mahdollisten henkilöstömuutosten varalta. Yrityksessä voitaisiin sopia rahallinen arvo, jonka ylittyessä vaaditaan asiakkaalta kirjallinen tilaus. Doxeyn (2019, 53) mukaan tilauksista ja sopimuksista tulisi olla tosite, joka todentaa asiakkaan tehneen tilauksen. Myyntitilaus tulisi syöttää järjestelmään ja vahvistaa asiakkaalle sitovasti. Tällä hetkellä vastaavissa tilanteissa noudatetaan pitkälti maalaisjärkeä eikä varsinaisesti sovittua toimintamallia ole. Kirjallisesti tehty tilaus on kuitenkin olennainen ehkäisevä kontrolli siltä varalta, että asiakas jostain syystä päättääkin olla tilaamatta tuotetta, jota on kyseistä asiakasta varten ostettu tavallista isompi määrä varastoon.

Haastatteluissa tuli esille tarve rajapintojen toiminnan kehittämiseksi. Etenkin ajankohtainen ja täsmällinen tieto toiminnanohjausjärjestelmässä on tärkeää asiakasrajapinnassa työskenteleville. Haastateltavat kertoivat virheellisen tiedon mahdollisuudesta ERP-järjestelmässä. Käytännössä olisi mahdollista tehdä ostotilaus, joka näyttää järjestelmässä tuotteen saapuvan esimerkiksi viikon kuluttua, mutta mikään järjestelmässä olevalla ostotilauksella ei kerro onko ostoa vahvistettu tai lähetetty eteenpäin. Inhimillisen virheen takia olisi mahdollista, että ostoa ei ole käsitelty loppuun asti eikä siten välitetty toimittajalle. Asiakaspalvelun näkökulmasta asiakkaille kuitenkin annettaisiin tietoa järjestelmässä näkyvän oletetun vastaanottopäivän mukaan ja vahvistettaisiin jälkitoimitukset tämän päivämäärän mukaan. Virheen ehkäisemiseksi ostotilaukselle olisi hyvä ehkäisevänä kontrollina saada esimerkiksi automatisoitu merkintä tilauksen lähettämisestä. Vastaavasti tilaukselta tulisi näkyä, kun toimittaja on vahvistanut tilauksen, vaikka tarkkaa saapumispäivää ei yleensä voida tietää. Tällä hetkellä tilauksesta saa parhaiten ajankohtaista tietoa kysymällä erikseen logistiikkatiimiltä. Ajankäytön kannalta kysyminen on tehotonta, vaikkakin tieto tällöin on täsmällisintä. Asiakkaalle on usein tärkeää saada tietoa heti.

Yrityksessä on sovittu, että vastaanotossa tai jälkikäteen myyntikelvottomaksi todetut tuotteet eivät saa näkyä ERP-järjestelmässä saldoilla tavalliseen tapaan myytävänä. Varastolla saatetaan esimerkiksi keruuvaiheessa huomata, että tuotteiden päiväys ei ole myyntiedellytyksien mukainen. Yrityksen varasto on ulkoistettu varastointipalvelua tuottavalle yritykselle. Varaston järjestelmä on yrityksen omasta ERP-järjestelmästä erillinen, minkä takia ei riitä, että varasto toteaa tuotteen myyntikelvottomaksi ja poistaa tuotteen omilta saldoiltaan. Tuote pitää lisäksi siirtää yrityksen omassa järjestelmässä pois myyntisaldoilta. Muutoin asiakaspalvelu vahvistaa asiakkaalle tuotteen olevan tulossa seuraavina päivinä, mutta varasto ilmoittaa, ettei voi kerätä tuotetta. Ehkäisevänä kontrollikeinona on sovittu, että tarvesuunnittelijat siirtävät myyntikelvottomat tuotteet ”kakkosvaraston” saldoille, jolloin ne eivät näy myytävänä.

Taulukko 3. Ostotoiminnon tavoitteet ja avainkontrollit

TAVOITE	RISKI	AVAINKONTROLLIT
1. Ostetaan vain luotettavilta toimittajilta.	Tuotteen saatavuus on epävarmaa, kustannukset nousevat tai aiheutuu mainehaittaa.	Ehkäisevät: Toimittaja-arviointi ja tietojen läpikäynti vuosittain; yhteistyöpalaverit pienempien toimittajien kanssa.

TAVOITE	RISKI	AVAINKONTROLLIT
2. Tuotteet saadaan toimittajalta sovitun toimitusajan puitteissa.	Sopimuksilla olevia toimitusaikoja ei pystytä noudattamaan.	Ehkäisevät: Avoimen tilauskannan seuranta viikoittain ostossa; kuun vaihteessa matkalla olevien tilausten seuranta; jälkitoimituslistaus viikoittain.
3. Oikein mitoitettut ostot.	Uusia asiakkuuksia ei huomioida, ennusteita ei ole ja tilataan liikaa tai liian vähän. Tuote loppuu kesken.	Ehkäisevät: Ohjausarvot toimitusketjun hallintajärjestelmässä, varmuusvarasto, tilataan täysiä kontteja ja rekkvoja. Mahdolliset ehkäisevät: Vaaditaan asiakkaalta kirjallinen tilaus tai sopimus; myyntitarjousten syöttäminen ja erittely järjestelmässä.
4. Oikea-aikainen tieto saatavuudesta sisäisesti.	Asiakkaalle ilmoitetaan virheellistä tietoa.	Mahdollinen ehkäisevä: Tieto tilauksen vaiheesta (onko lähetetty ja milloin vahvistettu) ostotilauksella.
5. Varastossa on vain myyntikelpoisia tuotteita.	Toimitetaan epäkuranttia tavaraa.	Ehkäisevä: Karanteenivarasto.

### 5.3 Valvonta ja ohjaus myyntitoiminnossa

Asiakastietojen hallinnan tavoitteena on, että asiakastiedot ovat oikein järjestelmissä ja niitä kerätään tietosuojalainsäädännön vaatimusten mukaisesti (ks. 3.2.). Yrityksen toimintaohjeiden mukaan asiakastietojen päivittäminen toiminnanohjausjärjestelmään on asiakaspalvelun vastuulla. Asiakkuudenhallintaohjelma on toiminnanohjausjärjestelmästä irrallinen ohjelma, jonne tietojen päivittäminen on pääasiassa myyntitiimin vastuulla. Asiakastietoja päivitetään toiminnanohjausjärjestelmään asiakkaan tai vastuumyyjän ilmoittaessa muutoksista laskutus-, toimitus- tai yhteystiedoissa. Asiakkaan ilmoittamat muutokset hyväksytetään vastuumyyjällä. Asiakasrekisteriä ei kuitenkaan käydä säännöllisesti läpi, mikä aiheuttaa riskin esimerkiksi maksamattomista laskuista ja

taloudellisista menetyksistä. On mahdollista, että toiminnanohjausjärjestelmässä on perustettuna ja yhä aktiivisina asiakkuuksia, joiden toiminta on jo päättynyt. Asiakkuus saattaa asiakkuudenhallintaohjelmassa olla passivoitu, mutta tieto ei siirry automaattisesti ERP-järjestelmään. Asiakkuuksien yksityiskohtaisia tietoja ei tilausvaiheessa enää erikseen tarkisteta, ellei tilauksen käsittelijällä herää epäily tietojen ajantasaisuudesta. Käytännössä esimerkiksi konkurssiin ajautunut asiakas voisi tehdä tilauksen ja jättää laskun maksamatta. Yrityksessä olisi hyvä suorittaa säännöllisesti asiakasrekisterin läpikäynti toimintansa lopettaneiden asiakkuuksien passivoimiseksi. Ratsulan (2016, 198) mukaan on asiakastietojen hallinnoinnin kannalta tulisi varmistaa, että vain ennalta sovitulla henkilöllä on oikeudet käsitellä tietoja. Uusia perustettuja asiakkuuksia tulisi seurata viikoittain. Käyttöoikeuksia ei ole kaikkien ERP-järjestelmän käyttäjien osalta rajattu, joten periaatteessa asiakkuuksien perustaminen olisi mahdollista muidenkin kuin asiakaspalvelun työntekijöiden toimesta. Asiakkuus voitaisiin käytännössä perustaa virheellisesti, joko tarkoituksella tai epähuomiossa. Uusien asiakkaiden tiedot, kuten yritystunnukset on tarkistettava manuaalisesti asiakassuhteen alkaessa. Tarkistuksen jäädessä tekemättä voidaan luoda asiakkuuksia virheellisillä tiedoilla.

Asiakasrekisterin ylläpitoon liittyy asiakasvalinta ja asiakkaan tietojen tarkistaminen asiakassuhteen alkaessa. Asiakasvalinta kuuluu yrityksessä myyntitiimin vastuulle. Myyntiprosessin kontrollien toinen tavoite on varmistaa, että yritys myy ainoastaan luottokelpoisille asiakkaille. Luottotiedot tulisi tarkistaa aina asiakassuhteen alkaessa, mistä tulisi tehdä merkintä sisäiseen rekisteriin. Tällaista rekisteriä ei kuitenkaan tällä hetkellä ole käytössä. Yrityksen toimintaohjeiden mukaan luotonvalvonta on asiakaspalvelun vastuulla. Asiakaspalvelussa luotonvalvontaa tekee nimetty henkilö viikoittain. Luotonvalvonnan ollessa asiakaspalvelun vastuulla, mutta asiakasvalinnan kuullessa kuitenkin myyntitiimille, on riskinä, että luottotietojen tarkistaminen asiakassuhteen alussa jää tekemättä. Toimintamallia asiakasvalinnan suhteen tulisi siksi selkeyttää. Ilman sovittua hyväksymismenettelyä uusien tai epävarmojen asiakkaiden määrä saattaa kasvaa. Ratsulan (2016, 193) mukaan uusien asiakkaiden suuri määrä on yksi tyypillisistä myyntiprosessin toiminnallisista riskeistä.

Asiakkaan luottoraja kirjataan järjestelmään vain niissä tapauksissa, joissa yrityksellä on huoli asiakkaan maksukyvyistä. Asiakaspalvelu vastaa luottorajojen kirjaamisesta toiminnanohjausjärjestelmään. Tällöin luottoraja ilmoitetaan asiakkaan tiedoissa ja ennen uuden tilauksen käsittelyä asiakkaan avointen laskujen tilanne tarkistetaan manuaalisesti taloushallinto-ohjelmasta. Inhimillisen virheen vuoksi luottoraja saattaa jäädä tarkistamatta. Yrityksessä ei ole määritelty yhteistä luottopoliittikkaa vaan luottorajan asettamisesta vastaa asiakkaan vastuumyyjä. Maksuvaikeuksista keskustellaan luotonvalvonnan vastuuhenkilön ja asiakkaan vastuumyyjän kesken, mutta sovittua luottorajakäytäntöä ei ole. Maksuhaasteiden ilmetessä mahdollinen maksusuunnitelma ja luottoraja asetetaan tapauskohtaisesti.

Myyntin laskutus on yrityksessä asiakaspalvelun vastuulla. Laskutuksen kontrollien tavoitteena on Ratsulan (2016, 203) mukaan varmistaa, että kaikki toteutunut myynti laskutetaan oikea-aikaisesti. Laskutus ajetaan Yritys X Oy:ssä manuaalisesti päivittäin, jolloin laskutetaan suurin osa toiminnanohjausjärjestelmän mukaan yrityksen omasta varastosta toimitetuista tilauksista. Päivittäisessä ajossa jäävät laskuttamatta tilaukset, joista on reklamoitu. Järjestelmässä saattaa lisäksi olla asiakaskohtaisia ehtoja, kuten ”laskutus vasta, kun koko tilaus on toimitettu”. Kuun vaihteessa laskutetaan osatoimitukset ehdoista huolimatta, jotta myynti saadaan tuloutettua oikealle kuukaudelle. Asiakaskohtaiset laskutusehdot perustuvat sopimukseen ja oletukseen, että koko tilaus toimitetaan kuukauden aikana.

Yritys X Oy toimittaa asiakkaille tuotteita myös suoraan ulkomaisilta toimittajilta, ilman että tilauksen tuotteet kiertäisivät yrityksen oman varaston kautta. Nämä tilaukset ovat määrällisesti ja arvollisesti suuria, kokonaisia rekoja tai merikontteja. Tilaukset pyritään laskuttamaan mahdollisimman pian toimituksen jälkeen tai kun tilaus on lähtenyt matkaan toimittajalta. Näin asiakkaalta tulevat maksut saadaan mahdollisimman pian yrityksen käyttöön. Käytännössä näiden ns. suoratoimitusten laskutus on tilauksenkäsittelijän vastuulla eikä myyntitilaus välttämättä näy avoimena laskuttamattomana tilauksena toiminnanohjausjärjestelmässä ennen kuin käsittelijä ryhtyy laskuttamaan tilausta. Tämä tekee jo toimitettujen, mutta laskuttamatta olevien tilausten valvonnasta haastavaa. Tieto laskuttamattomasta toimituksesta on yleensä vain asiakkaan laskutuksesta vastaavalla työntekijällä. Asiakkaan tilauksen laskutus saattaa viivästyä myös siksi, ettei tilauksesta ole saatu ostolaskua toimittajalta. Osasta suoratoimituksista tehdään myyntitilaus järjestelmään tilauksen saapuesssa, ja näiden tilausten laskutusta voisi valvoa myyntitilauksen arvioidun toimituspäivän mukaan: jos arvioitu toimituspäivä on menneisyydessä, tilaus laskutetaan, mikäli se on todellisuudessa toimitettu, ja muussa tapauksessa siirretään toimituspäivää eteenpäin. Vastuunjako laskutuksen suhteen on selkeä, sillä laskutuksen ajantasaisuudesta vastaa asiakastoimintojen johtaja ja laskutus on tiimin kesken asiakaskohtaisesti jaettu työtehtävä.

Neljäs myyntiprosessin valvontatoimenpiteiden tavoite on laskutuksen toteutuminen oikeilla hinnoilla. Yrityksen toimintaohjeiden mukaan myyntihintojen päivittäminen toiminnanohjausjärjestelmään on asiakaspalvelun vastuulla. Pyyntö päivittämiseen tulee aina avainasiakaspäälliköiltä eli myyntitiimiltä. Maksu- ja toimitusehdoista sekä asiakaskohtaisista hinnoista vastaa myynti, joka toimittaa tarvittavat tiedot asiakaspalvelulle. Mahdollisten laskutusvirheiden taustalla saattaa olla, että asiakkaalle on myönnetty erikoishinta, jota ei ole ilmoitettu asiakaspalvelulle päivitettäväksi tai hinta on ilmoitettu, mutta sitä ei ole vielä päivitetty järjestelmään. Asiakkaalle on voitu ilmoittaa yhden täyden lavan hinta, mutta järjestelmässä näkyy kaksi eri lavakokoja ja asiakaspalvelu päivittää hinnan väärän lavakoon mukaan. On mahdollista, että hinta on esimerkiksi päivitetty väärään hinnastoon ja täten laskulle tulee väärä hinta. Yrityksessä kirjataan kaikki reklamaatiot ja niiden

juurisyyt ylös. Hintojen ylläpitoon on sovittu ehkäisevänä kontrollina, että uudet erikoishinnat ilmoitetaan kirjallisesti asiakaspalvelulle asiakkaan tilauksen yhteydessä. Erikoishintojen ylläpito vaatisi yrityksessä säännöllisempää seuranta. Erikoishinnastojen ylläpitoa selkeyttäisi, että asiakkaalle olisi kerrallaan voimassa vain yksi asiakaskohtainen erikoishinnasto. Tällöin muut hinnastot voitaisiin passivoida eikä olisi mahdollista päivittää hintaa virheellisesti esimerkiksi jo päättyneeseen hinnastoon. Asiakaskohtaisen erikoishinnaston tulisi olla voimassa saman kauden ajan kuin perushinnaston eli puoli vuotta, jolloin erikoishintojen paikkansapitävyys pystyttäisiin tarkistamaan ja tarvittaessa päivittämään perushintojen nousun tai laskun mukaan. Ratsulan (2016, 197) mukaan hintojen ylläpitäminen useissa eri tietokannoissa lisää riskiä siitä, että hintatiedot eivät ole ajan tasalla. Riskiä lisää käytännössä useiden erikoishinnastojen samanaikainen voimassaolo. Lisäksi hinnoista vastaava myyntitiimi ei käytä ERP-järjestelmää hintatietojen tarkasteluun, minkä takia päätös jatkaa hinnoittelua tai päättää kerran ilmoitetut hinnat saattaa unohtua.

Tilaukset laskutetaan yleensä päivänä, jolloin ne toimitetaan asiakkaalle. Asiakkaan tulisi tarkistaa tilausvahvistus heti sen saatuaan. Monesti hinnoista reklamoidaan vasta, kun tilauksesta saadaan lasku. Yrityksen ERP-järjestelmään on lisätty ominaisuus, jolla myyntitilauksen laskutus voidaan reklamaatiotapauksessa estää, mikäli sitä ei vielä ole laskutettu. Kyseinen laskutuksen esto -ominaisuus on kuitenkin hyödyllinen vain siinä tapauksessa, että asiakas ottaa yhteyttä koskien väärää hintoja heti vahvistuksen saatuaan. Siten hinnat pystytään korjaamaan vielä ennen laskutusta. Asiakkaita tulisi säännöllisesti muistuttaa tilausvahvistuksen välittömästä tarkastamisesta esimerkiksi vahvistuksen lähettämisen yhteydessä.

Ratsulan (2016, 204) mukaan sisäisen valvonnan tulisi tarkastella kenellä on valtuudet tehdä hyvityslaskuja sekä millä perusteilla hyvityksiä voidaan tehdä. Sisäisen valvonnan keinoilla varmistetaan, että reklamaatiot käsitellään toimintaohjeiden mukaisesti ja samalla hyvitetään vialliset tai palautetut tuotteet sovitulla tavalla. Reklamaatioprosessista on olemassa kirjallinen prosessikuvaus, jossa määritellään henkilöstön vastuut. Yritys X Oy:ssä kaikilla asiakaspalvelussa työskentelevillä on oikeus tehdä hyvityslaskuja. ERP-järjestelmässä näkyy, kuka hyvityslaskun on tehnyt. Yrityksessä sovittu ja toimintaohjeisiin kirjattu käytäntö on, että hyvityksen syy kirjoitetaan laskun muistiin, joka on jälkikäteen tarkasteltavissa kenelle tahansa yrityksen ERP-järjestelmän käyttäjälle. Hyvityslaskujen määrää ja juurisyytä seurataan asiakastoimintojen johtajan toimesta kuukausittain. Hyvityslaskuja ei ole toistaiseksi tarvinnut erikseen hyväksyttää yksikön johtajalla tai myyntijohtajalla. Liiketoiminnan kasvaessa hyvityslaskujen hyväksyttäminen tietyn minimisumman ylittyessä on kuitenkin asiakastoimintojen johtajan mukaan valvontatoimenpide, joka pitää tulevaisuudessa ottaa käyttöön.

Taulukko 4. Myyntitoiminnon tavoitteet ja avainkontrollit

TAVOITE	RISKI	AVAINKONTROLLIT
1. Asiakastiedot ovat oikein ja ajan tasalla toiminnanohjausjärjestelmässä.	Laskutus väärin maksuehdoin tai puutteellisin tiedoin. Myydään asiakkaalle, jonka toiminta on jo loppunut.	Mahdolliset ehkäisevät: käyttöoikeuksien rajaaminen; muutosten hyväksyttäminen; koko rekisterin läpikäynti vähintään kerran vuodessa. Paljastava: uusien asiakkuuksien seuranta viikoittain.
2. Myydään vain luotokelpoisille asiakkaille.	Asiakas ei kykene maksamaan laskujaan ja syntyy luottotappioita.	Ehkäisevät: säännöllinen saatavien valvonta; luottopolitiikan määrittely.  Mahdolliset ehkäisevät: luottotietojen tarkistaminen asiakassuhteen alussa; asiakasvalintapolitiikan määrittely.
3. Oikea-aikainen laskutus.	Toimitettujen tilausten lasku lähetetään myöhässä.	Ehkäisevät: manuaalinen laskutus päivittäin; kaiken toteutuneen myynnin laskutus kuun vaihteessa.
4. Laskutus oikeilla hinnoilla.	Laskulla on väärää hintoja ja siksi täytyy tehdä hyvitys.	Ehkäisevät: hintatietojen välittäminen kirjallisesti.  Mahdolliset ehkäisevät: asiakkaalla on voimassa vain yksi hinnasto; vanhat hinnastot passivoidaan virheiden minimoimiseksi.
5. Hyvityslaskuille on hyväksytyt perusteet.	Hyvityslaskujen määrä on suuri tai tehdyt hyvitykset eivät ole perusteltuja.	Ehkäisevät: Hyvityksen syy kirjataan ylös sekä ja koskeva keskustelu on löydettävissä; reklamaatioille on olemassa kirjallinen prosessikuvaus ja toimintaohje.  Mahdolliset ehkäisevät: Määritellään arvo, jonka ylittyessä hyvitys hyväksytetään johdolla.



## 5.4 Rajapintojen haasteet

Haastateltavat toivat esille ennusteiden puutteen sekä tulevien myyntipiikkien ennakkoinnin haasteen. Yrityksellä on asiakkuuksien hallintaa varten käytössä toiminnanohjausjärjestelmästä erillinen järjestelmä. Erillisessä asiakkuuksien hallinnan järjestelmässä näkyy asiakkaiden kanssa käydyt viestit ja asiakkaille annetut erikoishinnat sekä tarjoukset. Tarjoushinnat eivät integroidu ERP-järjestelmään ilman manuaalista käsittelyä. Nykyisessä järjestelmässä ei ole käytössä erillinen myyntitarjousten funktio. Siksi osto ei välttämättä saa tietoonsa asiakkaille annettuja tarjouksia, mikä voi osaltaan johtaa myyntipiikkeihin. Asiakkuuksien hallinta kahdessa järjestelmässä on samalla vastuukysymys. Kun kontakteja ja asiakkuuksien tietoja ylläpidetään kahdessa eri järjestelmässä, olisi tärkeää pitää kummankin tiedot ajan tasalla ja päivittää tarvittavat tiedot yhtäläisesti molempiin järjestelmiin. Asiakaskanta tulisi käydä läpi säännöllisesti kummankin järjestelmän osalta, mutta etenkin ERP-järjestelmän. Niin kauan kuin asiakkuutta ei passivoida, asiakas pystyy tekemään tilauksen verkkokaupan kautta. Tavallaan asiakastietojen ylläpidossa tulee tehtyä turhaa tuplatyötä. Selkeyttä kaivattaisiin siihen, kenen vastuulla on tarkistaa asiakkaan luottotiedot asiakassuhteen alussa.

Useilla prosessin osa-alueilla vaaditaan manuaalista tiedon käsittelyä tai päivittämistä järjestelmään. Tiedon oikeellisuus ja ajantasaisuus vaatii siksi aktiivista seuranta kaikkilta järjestelmän käyttäjiltä. Lisäksi kaikki käyttäjät eivät tulkitse saatavilla olevaa tietoa samalla tavalla. Haastatte- luissa viitattiin etenkin rajapinnoissa liikkuvan tiedon haasteeseen. Esimerkiksi myyntitilauksen kä- sittelijällä ei ole tietoa siitä, ettei ostotilausta ole välttämättä vahvistettu. Yrityksessä pitäisi kiinnit- tää huomiota siihen, kuinka kaikki osapuolet saavat tarvittavan tiedon ja että sähköpostitse välitet- tävä tieto olisi aina myös toiminnanohjausjärjestelmässä. Manuaalista käsittelyä voitaisiin vähentää myyntitilausten laskutuksen osalta automatisoimalla laskutus toteutumaan automaattisesti tiettyyn aikaan päivästä, mikä samalla varmistaisi osittain laskutuksen ajantasaisuuden.

Yrityksessä tehdään määrällisesti ja arvollisesti suuria suorita toimituksia toimittajalta asiakkaalle. Näissä toimituksissa ostotilaukset käsittelee logistiikka ja myyntitilaukset asiakaspalvelu. Tämän vuoksi etenkin suoratoimitusten kohdalla korostuu seuranta, tiedon jakaminen ja välittäminen asi- akkaalle. Asiakkaat kysyvät usein tilauksen arvioidusta toimitusaajasta asiakaspalvelusta. Kun arvi- oitu toimitusaika on käsillä tai ylittyy, asiakas kysyy uutta päivitettyä tietoa. Ideaalitalanteessa asiak- kaalle ilmoitettaisiin säännöllisesti tiedon muuttuessa ajankohtainen toimitusaika-arvio. Tällä het- kellä muutoksista tiedottaminen ei suju asiakaslähtöisesti. Haasteena on, että asiakaspalvelu ei saa suoraan toimittajalta tietoa tilauksen kulusta vaan tieto tulee logistiikkatiimin kautta eikä muut- tuvia päivämääriä seurata koordinoitusti. Asiakkaalle tulisi välittää tieto tilauksen toimitusarviosta

ja tarvittaessa arvio siirtymisestä. Viimeisin asiakkaalle välitetty tieto täytyisi merkitä ylös tilaukselle, jotta kuka tahansa näkee myyntitilaukselta, mikä on asiakkaalle annettu viimeisin tieto. Yrityksessä on hiljattain otettu käyttöön suoratoimituslista, jonka avulla asiakasviestintää pyritään edistämään. Listalla tarkistetaan viikoittain suoratoimitusten tilanne.

## 6 Pohdinta

Aihe valittiin henkilökohtaisen kiinnostuksen ja toimeksiantajan tarpeen perusteella. Tutkimusongelman määrittely ja tarkentaminen jatkui tutkimusprosessin aikana. Määrittelyssä vaadittiin tutustumista toimeksiantajayrityksen osaprosesseihin. Tutkimuksen alkaessa ei ollut varmaa, mitkä osaprosessit otetaan tarkastelun kohteeksi. Varsinaisten tutkimuskysymysten muodostaminen oli opinnäytetyöprosessin suurin hidaste. Aikarajoitteiden takia oli tarpeen ajatella käytännöllisiä asioita, kuten kuinka monta haastattelua on järkevää ja hyödyllistä toteuttaa. Organisaation koko osaltaan rajasi haastateltavien määrää. Toimeksiantajan tarpeet määrittelivät pitkälti mihin prosesseihin tutkimuksessa keskityttiin. Haastattelujen toteuttaminen edellytti jonkin verran ennakkotietoa toimeksiantajan käytännöistä ja järjestelmistä.

Opinnäytetyön tavoitteena oli havainnoida osto- ja myyntitoimintojen valvontatoimenpiteitä sekä ehdottaa mahdollisia ratkaisuja, mikäli ongelmia havaittaisiin. Lisäksi tarkoituksena oli vahvistaa osto- ja myyntiprosessien sisäisten valvontatoimenpiteiden toimivuutta ja sisäistä tiedonjakoa sekä tarkentaa vastuualueita. Opinnäytetyössä tunnistettiin useita yrityksessä jo käytössä olevia valvontatoimenpiteitä, mutta havaittiin myös toimintojen osia ja niin sanottuja mustia pisteitä, joissa valvontatoimenpiteitä olisi syytä kehittää. Yhteisenä tekijänä näissä pisteissä on tiedonjaon ja tulkinnan haasteet. ERP-käyttäjät tulkitsevat järjestelmässä olevaa tietoa vain oman osaamisensa ja tietämyksensä perusteella. Yhteisiä koulutuksia liittyen järjestelmän käyttöön ei juuri ole, koska henkilöstöllä on välitön tarve osata vain oman osa-alueen funktiot. Tämän vuoksi esimerkiksi saatavuustiedoista voidaan tehdä vääriä johtopäätöksiä, sillä tietoa ei osata tulkita oikein. Sisäinen koulutus järjestelmästä olisi tarpeellinen ohjaava valvontatoimenpide. Yrityksessä tarvittaisiin sovittuja toimintatapoja liittyen järjestelmässä ylläpidettäviin tietoihin sekä säännöllistä sisäistä koulutusta relevantista tiedosta, joka on toiminnanohjausjärjestelmässä kaikille saatavilla.

Ostotoiminnon osalta tunnistettiin useita ehkäiseviä valvontatoimenpiteitä. Toimittaja-masterdataa käydään läpi säännöllisesti, avointa tilauskantaa seurataan viikoittain ja toimituksista tehdään toimitusvarmuusraportointia, jonka kautta havaitut ongelmat otetaan tarvittaessa esille emoyhtiön kanssa. Yhteistyötä ja tiedonjakoa logistiikka-, tuotehallinta- ja asiakaspalvelutiimin kanssa on lisätty ottamalla käyttöön jaettu jälkitoimituslista, josta voidaan seurata jälkitoimitukseen jääviä tuotteita. Huomiota voisi kiinnittää siihen, että lista on ERP-järjestelmän ulkopuolella, eikä listaan lisätty tieto automaattisesti integroidu järjestelmään, jossa sen pitäisi ensisijaisesti olla. Yleisesti ottaen kaiken tiedon olisi hyvä olla ERP-järjestelmässä, mukaan lukien asiakkaille annettujen tarjousten. Yrityksessä voitaisiin käydä läpi, mitä tietoja kukin osasto käyttää järjestelmässä, jotta käyttäjät osaisivat kiinnittää huomiota näiden tietojen oikeellisuuteen ja ajantasaisuuteen. Doxeyn (2019, 15) mukaan sisäisen valvonnan ongelmien juurisyynä on usein, ettei sen tarvetta ole tunnistettu

kaikkialla organisaatiossa ja henkilöstöä on ohjeistettu puutteellisesti. Tieto saattaa uupua järjestelmästä siksi, ettei sen tarpeellisuutta tunnisteta eikä sen merkitsemisestä ole annettu ohjeistusta.

Myyntiprosessissa tarkasteltiin asiakastietojen hallintaa sekä laskutusta. Tutkimuksessa havaittiin, että asiakkuudenhallintajärjestelmän sekä toiminnanohjausjärjestelmän erillisuus aiheuttaa päällekkäistä työtä sekä tarvetta paljastaville valvontatoimenpiteille. Uudet asiakkuudet tulee aina hyväksyttää myyntijohtajalla, mutta uusia perustettuja asiakkuuksia tai passiivisia asiakkuuksia ei käytännössä seurata yksityiskohtaisesti tai säännöllisesti. Mahdolliset toimintansa lopettaneet asiakkuudet tulevat ilmi sattumalta. Yrityksessä olisi tarpeen sopia yhteiset pelisäännöt koskien erikoishinnoittelua, jotta hintojen ylläpito helpottuisi ja siten laskutusvirheet vähenisivät. Asiakaskohtaiset erikoishinnat olisi hyvä laittaa voimaan samalle ajanjaksolle kuin hinnastot yleisesti laitetaan, jotta erikoishintojen voimassaolo voitaisiin tarkistaa säännönmukaisesti puolivuositain.

Toiminnanohjausjärjestelmän käyttöoikeuksia on yrityksessä rajattu vähäisesti. Käytännössä toimittaja-, asiakas- tai hintatietoja voisi muuttaa kuka tahansa, jolla on käyttäjätunnukset järjestelmään. Tietojen tarkoituksenmukainen muuttaminen vaatisi kuitenkin jonkin verran osaamista, jota on lähinnä heillä, jotka tietoja käsittelevät päivittäin. Käyttöoikeuksia rajaamalla voitaisiin joka tapauksessa ehkäistä väärinkäytöksiä ja tahattomia virheitä, joita saattaa sattua tietoa järjestelmästä etsittäessä.

COSO-mallin periaatteisiin kuuluu valvontatoimenpiteiden toteuttaminen luomalla politiikkoja ja menettelytapoja, joiden avulla toimintaohjeita seurataan (Ratsula 201, 136). Työssä havaittiin osa-alueita, joilla politiikkaa voisi tarkentaa. Luottopolitiikkaa ja asiakasvalintaa täytyisi tarkastella yrityksessä sisäisesti ja kirjata näistä sovitut toimintaohjeet, esimerkiksi mitä tietoja asiakkaasta on tarkistettava asiakassuhteen alussa, mihin tietojen tarkistaminen merkitään ja millä perustella voidaan päättää myydä luotolla. Asiakasvalinta ja luottopolitiikka ovat osa toimivaa riskienhallintaa. Vastuita asiakasvalinnan ja luottopolitiikan osa-alueilla tulisi täsmentää, jotta varmistuttaisiin asiakkaan maksukyvyistä. Doxey (2019, 62) pitää formaalia, dokumentoitua luottopolitiikkaa yhtenä sisäisen valvonnan standardeista.

Jatkotutkimuksen työlle voisi case-yrityksessä tehdä luottopolitiikan toimenpiteiden ja asiakasvalinnan kriteerien määrittelystä. Lisäksi tutkimusaihetta voisi jatkotutkimuksessa käsitellä esimerkiksi pelkästään väärinkäytösriskin näkökulmasta. Toisaalta tutkimuksessa voisi keskittyä johonkin COSO-viitekehyksen osa-alueeseen, esimerkiksi ohjausympäristöön, ja pyrkiä tunnistamaan niin sanottuja pehmeitä kontrolleja. Tämä tutkimus on keskittynyt ainoastaan valvontatoimenpiteisiin valituissa toiminnoissa, ja koska haastateltavat olivat toimintoja päivittäin suorittavia henkilöitä, haastatteluissa korostuivat ehkäisevät valvontatoimenpiteet. Toimivan kokonaisuuden kannalta tarvittaisiin kuitenkin myös paljastavia kontrolleja, joita tutkimuksen kautta voitaisiin pyrkiä

kehittämään. Sihvonen ja Uusi-Hautamaa (2019, 72) ovat ehdottaneet vertailua konsernin eri tytäryhtiöiden välillä, jotta voidaan jakaa hyväksi koettuja sisäisen valvonnan käytäntöjä. Eri tytäryhtiöiden valvontatoimenpiteiden vertailu jollakin osa-alueella voisi olla mielenkiintoinen ja hyödyllinen tutkimusaihe.

Tutkimuksessa onnistuttiin tunnistamaan osto- ja myyntiprosessien valvontatavoitteita ja valvontatoimenpiteitä sekä löytämään prosesseissa paikkoja, joissa valvontatoimenpiteitä tulisi kehittää. Työssä tunnistettiin osa-alueita, joilla vastuualueita olisi tarpeen tarkentaa. Sisäisen tiedonjaon sekä valvontatoimenpiteiden vahvistaminen riippuu toimista, joita yrityksessä opinnäytetyön myötä tehdään. Aiheen nostaminen esille toimeksiannolla toi sisäisen valvonnan käsitteenä tunnetumaksi yrityksessä ja mahdollisesti nosti tietoisuutta sisäisen valvonnan toimista.

Tutkimuksessa pyrittiin noudattamaan hyvää tieteellistä käytäntöä eli tiedeyhteisön tunnustamia toimintatapoja – rehellisyyttä, yleistä huolellisuutta ja tarkkuutta (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2023, 11). Tarkkuus näkyy etenkin kirjallisuuslähteiden huomiointissa. Haastateltavat osallistuivat tutkimukseen vapaaehtoisesti ja toimeksiantajan kanssa tehtiin kirjallinen sopimus. Työssä on viitattu haastattelujen sisältöön ja yrityksen toimintoihin objektiivisesti. Luotettavuutta lisäsi, että haastateltavat valittiin roolin perusteella, sekä aineiston keruussa haastattelujen nauhoittaminen. Aineisto säilytetään tutkimuksen arviointiin asti. Luotettavuutta olisi voinut lisätä tekemällä useampia haastatteluja tai hyödyntämällä eri tutkimusmenetelmiä, vaikka yleistettävyyttä ei tavoiteltukaan tutkimuksessa.

Opinnäytetyön suunnittelu sekä aineiston keruu ajoittui syksyille 2023 ja työ valmistui kokonaisuudessaan keväällä 2024. Opinnäytetyön suurin anti oli sisäisen valvonnan teorioista ja käytännön toimista oppiminen. Työn haasteena oli kahden prosessin tuominen yhteen loogisena kokonaisuutena, joiden yhteys on lukijoillekin selvä. Toimeksiantajayrityksessä eri prosessit kytkeytyvät tiiviisti toisiinsa ja rajan vetäminen siltä osin oli haastavaa. Haastatteluja olisi ollut hyödyllistä toteuttaa useampia, mutta toisaalta organisaation kokoon nähden haastattelut antoivat riittävän kuvan prosesseista.

## Lähteet

Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. Vastapaino. Tampere.

Alftan, M., Blummé N., Heikkala J., Kontula L., Miettinen O., Pakarainen E. Sinersalo K., Sjölund R., Sundvik P., Tarvainen J., Tikkanen R., Turakainen O., Urrila A. & Vesa J. 2008. *Corporate governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta*. 2. uud. p. Edita. Helsinki.

Arvopaperimarkkinayhdistys ry. 2020. Hallinnointikoodi. Corporate Governance 2020. Luettavissa: <https://www.cgfinland.fi/wp-content/uploads/2023/05/hallinnointikoodi-2020.pdf> Luettu 1.2.2024.

COSO. 2023. ACHIEVING EFFECTIVE INTERNAL CONTROL OVER SUSTAINABILITY REPORTING (ICSR): Building Trust and Confidence through the COSO Internal Control – Integrated Framework. Luettavissa: [https://www.coso.org/\\_files/ugd/3059fc\\_a3a66be7a48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_a3a66be7a48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf) Luettu 1.2.2024.

Doxey, C. H. 2019. Internal Controls Toolkit. Wiley. New Jersey.

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2019. Internal Control – Integrated Framework: An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry. Luettavissa: [https://www.coso.org/\\_files/ugd/3059fc\\_b5232f85f48848a295cc6c168de82006.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_b5232f85f48848a295cc6c168de82006.pdf) Luettu 16.10.2023.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2022. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. 2. painos. Gaudeamus. Helsinki.

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

Juvonen, M., Koskensyrjä, M., Kuhanen, L., Ojala, V., Pentti, A., Porvari, P. & Talala, T. 2014. Yrityksen riskienhallinta. Finanssi ja vakuutuskustannus FINVA. Helsinki.

Juhila, K. Koodaaminen. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus> Luettu 11.11.2023.

Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. & Sinivuori, E. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uud. p. Tammi. Helsinki.

- Keskuskauppakamari. 2016. Asialuettelo listaamattomien yhtiöiden hallinnoinnin kehittämiseksi. Corporate Governance. Luettavissa: <https://kauppakamari.fi/wp-content/uploads/2023/09/asialuettelo-listaamattomien-yhtioiden-hallinnoinnin-kehittamiseksi-final-2.pdf> Luettu 28.10.2023
- Koskenkorva, M. 4. luku. Teoksessa Suomela, E. (toim.) Hallitus ja corporate governance: Näkökulmia yrityksen hyvään hallintoon, s. 71–80. KHT-Media. Helsinki.
- Lähdemäki, J. 2013. COSO – moderni viitekehys sisäisen valvonnan toteutukseen. Balanssi – Raportointi ja hyvä hallinto, 2013, 4, s.48–51. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2020/10/balanssi-lehti-04-2013.pdf> Luettu 27.8.2023.
- Moeller, Robert R. 2011. COSO enterprise risk management. Establishing effective governance, risk, and compliance processes. Wiley. Hoboken, New Jersey.
- Niemi, P. 2018. Sisäinen tarkastus käytännössä. Alma Talent. Helsinki.
- Nieminen, S. 2016. Hyvä hankinta - parempi bisnes. Talentum Pro. Helsinki.
- Osakeyhtiölaki. 1.9.2006/624/. Luettavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624> Luettu 23.9.2023.
- Pickett, K. H. S. 2011. The essential guide to internal auditing. 2nd ed. Wiley. Chichester, West Sussex.
- Pitkäranta, A. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: Työkirja ammattikorkeakouluun. E-Oppi. Jokioinen.
- Puusa, A. 2020a. Näkökulmia laadullisen aineiston analysointiin. Teoksessa Puusa, A. & Juuti P. (toim.) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät, s. 141–152. Gaudeamus. Helsinki.
- Puusa, A. 2020b. Haastattelutyypit ja niiden metodiset ominaisuudet. Teoksessa Puusa, A. & Juuti P. (toim.) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät, s. 99–112. Gaudeamus. Helsinki.
- PwC. 2018. Tunnista ja hallitse väärinkäytösriskit yrityksessäsi. Luettavissa: <https://www.pwc.fi/fi/julkaisut/tiedostot/global-economic-crime-and-fraud-survey-suomi-2018.pdf> Luettu 25.11.2023
- Ratsula, N. 2016. Yrityksen sisäinen valvonta. 2. uudistettu painos. Edita Publishing Oy. Helsinki. E-Kirja. Luettu 23.9.2023.
- Ratsula, N. 2021. Sisäinen valvonta. Käsikirja tulokselliseen organisaation ohjaukseen. Edita. Helsinki.

Ritvanen, V., Inkiläinen, A., Bell, A. v., Santala, J., Relander, S. & Bellin von, A. 2011. Logistiikan ja toimitusketjun hallinnan perusteet. Suomen huolintaliikkeiden liitto: Suomen Osto- ja Logistiikkayhdistys LOGY. Helsinki.

Sihvonen, J. & Uusi-Hautamaa, L. 2019. Väärinkäytökset yrityksissä: Estä, havaitse, korjaa. 1. painos. Alma Talent Oy. E- Kirja. Luettu 23.9.2023.

Sisäiset tarkastajat ry. s.a. Sisäinen valvonta, riskienhallinta ja organisaatiokulttuuri. Luettavissa: <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta-2/> Luettu 27.8.2023

Sople, V. V. 2009. Logistics Management. 2. painos. Pearson India.

Suomela, E. 2010. Hallitus ja corporate governance. Näkökulmia yrityksen hyvään hallintoon. KHT-Media Oy. Helsinki.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta. 2023. Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa. Luettavissa: [https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje\\_2023.pdf](https://tenk.fi/sites/default/files/2023-03/HTK-ohje_2023.pdf) Luettu 2.2.2024.



## Liitteet

### Liite 1. COSO-mallin sisäisen valvonnan periaatteet

Sisäisen valvonnan osa-alue	Periaatteet
<b>Sisäinen ohjausympäristö</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Organisaatio osoittaa sitoutumista integriteettiin ja eettisiin arvoihin.</li> <li>2. Hallitus osoittaa riippumattomuutta toimivasta johdosta ja valvoo sisäisen valvonnan kehittymistä ja toimivuutta.</li> <li>3. Toimiva johto luo hallituksen valvonnan alaisena rakenteet, raportointilinjat ja tarkoituksenmukaiset toimivaltuudet, jotka tukevat tavoitteiden saavuttamista.</li> <li>4. Organisaatio osoittaa sitoutumista tavoitteiden mukaisen, ammattitaitoisen henkilöstön palkkaamiseen, kehittämiseen ja säilyttämiseen organisaation palveluksessa.</li> <li>5. Organisaatio huolehtii, että henkilöstö toteuttaa sisäisen valvonnan vastuitaan tavoitteiden saavuttamiseksi.</li> </ol>
<b>Riskien arviointi</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. Organisaatio määrittelee tavoitteensa riittäväällä selkeydellä tavoitteita uhkaavien riskien tunnistamiseksi ja arvioinnin mahdollistamiseksi.</li> <li>7. Organisaatio tunnistaa tavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit koko organisaation tasolla ja analysoi riskit, jotta niiden hallitsemiskeinoista voidaan päättää.</li> <li>8. Organisaatio ottaa huomioon väärinkäytösriskin mahdollisuuden arvioidessaan tavoitteiden saavuttamista uhkaavia riskejä.</li> <li>9. Organisaatio tunnistaa ja arvioi muutoksia, joilla voi olla merkittävä vaikutus sisäiseen valvontajärjestelmään.</li> </ol>
<b>Valvontatoimenpiteet</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>10. Organisaatio valitsee ja kehittää valvontatoimenpiteitä, jotka edesauttavat tavoitteiden saavuttamista uhkaavien riskien saattamista hyväksyttävälle tasolle.</li> <li>11. Organisaatio valitsee ja kehittää yleisiä tieto- ja muihin teknologioihin kohdistuvia valvontatoimenpiteitä, jotka tukevat tavoitteiden saavuttamista.</li> <li>12. Organisaatio toteuttaa valvontatoimenpiteitä luomalla toimintaohjeita, jotka määrittelevät minkälaista toimintaa odotetaan, ja menettelytavoilla, joiden avulla toimintaohjeet laitetaan käytäntöön.</li> </ol>
<b>Viestintä ja informaatio</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>13. Organisaatio hankkii tai tuottaa ja käyttää relevanttia, laadukasta informaatiota, joka tukee sisäisen valvonnan toimintaa.</li> <li>14. Organisaatio viestii sisäisesti tietoa, mukaan lukien sisäisen valvonnan tavoitteet ja vastuut.</li> </ol>

	<p>15. Organisaatio viestii ulkoisten sidosryhmien kanssa asioista, jotka vaikuttavat sisäisen valvonnan toimivuuteen.</p>
<b>Seuranta</b>	<p>16. Organisaatio valitsee, kehittää ja toteuttaa jatkuvia seurantatoimenpiteitä ja/tai erillisiä arviointeja varmistaakseen, että sisäisen valvonnan komponentit ovat olemassa ja toimivat.</p> <p>17. Organisaatio arvioi sisäisen valvonnan puutteita ja kommunikoi niistä ajallaan tahoille, jotka ovat vastuussa korjaavista toimenpiteistä.</p>