

Tuloksellisuustarkastuksen ohje

Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastusohjeita



Tuloksellisuustarkastuksen ohje

ISSN 1796-9522 (nid.)
ISSN 1797-0962 (PDF)

Edita Prima Oy
Helsinki 2010

Tuloksellisuustarkastuksen ohje

Dnro 221/02/10

Eduskunnan yhteydessä toimivana ylimpänä kansallisena tarkastusviranomaisena valtiontalouden tarkastusvirasto toteuttaa sille perustuslain 90 §:ssä säädettyä ulkoisen tarkastuksen tehtävänsä suorittamalla tilintarkastusta, laillisuustarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta sekä näitä tarkastusmenetelmiä yhdistävää tarkastusta. Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 20 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevia tarkempia määräyksiä.

Valtiontalouden tarkastusvirasto vahvistaa tämän tarkastusohjeen, jota sovelletaan tarkastusvirastossa suoritettavassa tuloksellisuustarkastuksessa.

Ohje perustuu ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamiin ISSAI-tarkastusstandardeihin. ISSAI-standardijärjestelmässä ohje sijoittuu tason neljä yleisiin tarkastusohjeisiin. Ohje ilmentää osaltaan tarkastusviraston tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa. Siinä määritetään tarkastusviraston suorittaman tuloksellisuustarkastuksen sisältö ja yleiset pääsäännöt kaikille tuloksellisuustarkastuksissa toteutettaville toimille ja niiden laadunhallinnalle. Ohje sisältää myös viittaukset tarkentaviin ohjeisiin, jotka sijoittuvat ISSAI-standardijärjestelmän tason neljä erityisohjeisiin.

Kaikki tuloksellisuustarkastuskertomuksina raportoivat tarkastukset tehdään tämän ohjeen mukaisesti.

Helsingissä 18. päivänä toukokuuta 2010

Pääjohtaja Tuomas Pöysti

Ylijohtaja Vesa Jatkola

Esipuhe

Tuloksellisuustarkastuksen ohjeet annettiin ensimmäisen kerran vuonna 2002. Ohjeet koskivat varsinaisen tarkastuksen prosessia, esiselvitystä sekä tarkastuskertomusta. Ohjeet uudistettiin vuonna 2007. Tuolloin ohje laajennettiin koskemaan valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaa tuloksellisuustarkastusta kokonaisuutena, lähtien tarkastuksen perustehtävän tunnistamisesta ja tarkastustoiminnan suunnittelusta ja päätyen esiselvityksen, tarkastuksen tiedonmuodostuksen ja raportoinnin kautta jälkiseurantaan sekä koko prosessin kattavaan laadunvarmistukseen. Käsillä oleva ohje on vuoden 2007 ohjeen päivitetty versio, jossa on otettu huomioon ohjeen soveltamisesta saadut kokemukset ja INTOSAIn vahvistaman ISSAI-standardijärjestelmän kehikko.

Tuloksellisuustarkastusta ohjaavat virastosta annettu laki, viraston työjärjestys ja strategia sekä alan kansainväliset standardit. Tässä tuloksellisuustarkastuksen ohjeessa kuvataan ja määritetään, mitä nämä merkitsevät tuloksellisuustarkastukselle. Yhdessä virastoa koskevien säädösten kanssa ohje luo edellytykset INTOSAIn tarkastusstandardien mukaiselle tuloksellisuustarkastukselle.

Ohjeen tarkoituksena on toimia tuloksellisuustarkastuksen perustyökaluna. Ohjeessa esitetään käsitteelliset ja toiminnalliset rajat, joissa tuloksellisuustarkastusta tehdään, sekä määritetään yleiset pääsäännöt kaikille tuloksellisuustarkastuksissa toteutettaville toimille ja niiden laadunhallinnalle. Ohje jättää kuitenkin paljon liikkumatilaa tarkastajan ammattitaitoon ja osaamiseen kuuluvalla harkinnalla ja pohdinnalla. Ohje ei koske sellaisia tuloksellisuustarkastuksen tehtäväksi määrättyjä tarkastuksia, jotka raportoidaan muulla tavoin kuin tuloksellisuustarkastuskertomuksina. Ohjeessa ei myöskään käsitellä tuloksellisuustarkastukseen liittyvää asiantuntijatoimintaa.

Ohje toimii myös tarkastusviraston strategian toteuttamisen välineenä. Sillä edistetään viraston voimavarojen oikeaa kohdentamista ja toimivaa laadunhallintaa sekä terävöitetään tuloksellisuustarkastajien osaamista ja ammatti-identiteettiä. Ohjeella on tärkeä tehtävänsä myös tuloksellisuustarkastuksen julkisen läpinäkyvyyden ja tilivelvollisuuden edistäjänä.

Tuloksellisuustarkastus on hyvin monimuotoista ja sen sisällön tyhjentävä määrittely on haasteellista. Tuloksellisuustarkastuksen ohje voi osaltaan tuoda lisäarvoa asiaa koskevaan keskusteluun ja lisätä ymmärrystä tuloksellisuustarkastukselle tyypillisistä näkökulmista, lähestymistavoista ja tiedonmuodostuksesta.

Tarkastuksen toimintaympäristö muuttuu jatkuvasti. Jatkuvan parantamisen periaate sopii niin tarkastustyöhön kuin sitä koskeviin ohjeisiinkin. Ohjeeseen sisältyvillä seuranta- ja laadunarviointitoimenpiteillä seurataan järjestelmällisesti ohjeen toimivuutta.

Helsingissä 18. päivänä toukokuuta 2010

Ylijohtaja Vesa Jatkola

Sisällys

Esipuhe	3
1 Tuloksellisuustarkastuksen tehtävä	9
Tuloksellisuustarkastus osana tarkastusvirastoa	9
Tuloksellisuustarkastus ulkoisena tarkastamisena	10
Valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus	10
Tuloksellisuustarkastuksen valtiontaloudellinen näkökulma	13
Yleiset tuloksellisuustarkastusta ohjaavat periaatteet	14
2 Tuloksellisuustarkastusten suuntaaminen	17
Tarkastusoikeudet	17
Tarkastusten suuntaamisen perusteet	17
Riskianalyysit	18
Teemasuunnitelma	18
3 Esiselvitys	20
Esiselvityksen tavoite	20
Esiselvitysprosessi	20
Tarkastusasetelman luominen	22
Tarkastuksen toteuttamisen riskit	27
Esiselvitysraportti	28
4 Tarkastuksen tiedonmuodostus	30
Tiedonmuodostuksen periaatteet ja käsitteet	30
Tarkastusaineistot	35
Tarkastusaineistojen analyysi	38
Päätelmät	40
Tarkastuksen dokumentointi	41
5 Raportointi	42
Raportoinnin perusta ja raportointitavat	42
Raportoinnin vaiheet	42

Tarkastuskertomuksen sisällölliset vaatimukset	45
Tarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö	46
Tarkastuskertomuksen muut vakio-osat	51
Tarkastuskertomuksen kieli- ja ulkoasu	53
Selvitys ja kirje tarkastuksen raportointitapoina	57
6 Jälkiseuranta	59
Jälkiseurannan tarkoitus ja tavoite	59
Jälkiseurannan suunnittelu, toteutus ja raportointi	60
7 Tarkastusten laadunvarmistus	62
Laadunvarmistus laadunhallinnan osana	62
Laadunvarmistuksen päävaiheet	63
Lähteet	64
Liitteet	66
Liite 1. Tuloksellisuusketjun vaiheisiin liittyviä kysymyksiä	66
Liite 2. Tarkastuksen toteuttamisen liittyviä riskitekijöitä	68
Liite 3. Apukysymyksiä esiselvitysraportin kirjoittamista varten	69
Liite 4. Apukysymyksiä tarkastuskertomuksen kirjoittamista varten	72
Liite 5. Tarkastusprosessin laadunvarmistuksen menettelytavat	76

1 Tuloksellisuustarkastuksen tehtävä

Tuloksellisuustarkastus osana tarkastusvirastoa

- 1.1 Valtiontalouden tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä on säädetty perustuslain 90 §:ssä (731/1999). Tehtävää on tarkennettu tarkastusvirastosta annetussa laissa (676/2000) sekä laissa valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995). Viraston velvoitteesta yhteistyöhön Euroopan tilintarkastustuomioistuimen kanssa määrätään Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa (artikla 287).
- 1.2 Tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tarkastusvirasto on päättänyt toteuttaa lakien mukaista tehtävänsä tekemällä tilintarkastuksia, laillisuustarkastuksia ja tuloksellisuustarkastuksia. Tätä varten virastossa on tilin- ja tuloksellisuustarkastuksen toimintayksiköt, jotka tekevät tarvittaessa yhteistyötä tarkastuksissa.
- 1.3 Tuloksellisuustarkastuksen pääasiallinen tehtävä on tarkastaa taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta, tilintarkastus ja sen osana laillisuustarkastus puolestaan tarkastavat taloudenhoidon laillisuutta ja talousarvion noudattamista. Vaikka tuloksellisuustarkastus painottuu taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuden tarkastamiseen, kiinnitetään siinä huomiota myös taloudenhoidon laillisuudessa ja talousarvion noudattamisessa esiin tuleviin ongelmiin.
- 1.4 Tilin-, laillisuus- ja tuloksellisuustarkastuksen sekä niihin liittyvän asiantuntijatoiminnan tavoitteet on määritelty viraston strategiassa. Tiivistetysti tavoitteena on
 - varmistaa, että valtion taloudenhoidon säännöksiä ja määräyksiä noudatetaan ja että valtiontaloudesta annetaan oikeat ja riittävät tiedot
 - edistää valtion taloudenhoidon yhteiskunnallista vaikuttavuutta ja toiminnallista tuloksellisuutta sekä hyvää hallintoa ja taloudenhoitoa.

Tuloksellisuustarkastus ulkoisena tarkastamisena

- 1.5 Kaikessa tarkastamisessa on kyse siitä, vastaako jonkin toimijan vastuulla oleva asiantila toimivaltaisten elinten päätöksiä tai näiden ilmaisemaa tahtoa. Tuloksellisuustarkastuksessa tämä tarkoittaa sen tarkastamista, ovatko valtionhallinnossa vastuussa olevat tahot toteuttaneet valtion taloudenhoitoa tarkoituksenmukaisesti ja eduskunnan tahtoa noudattaen.
- 1.6 Tuloksellisuustarkastus on muun tarkastuksen tavoin vastuullistavaa, kohdistuu jo toteutuneeseen toimintaan ja nojautuu arvioinneissaan annettuihin tarkastuskriteereihin.
 - 1.6.1 Tuloksellisuustarkastus kohdistuu toimintaan, joka on jonkin toimijan vastuulla tai tämän suorittamaa. Tarkastus ei voi kohdistua ilmiöön tai käsitteeseen, johon ei liity jonkun toimijan konkreettista vastuuta jostakin toiminta-alueesta tai vastuuta tehdä jotakin.
 - 1.6.2 Tuloksellisuustarkastus kohdistuu jo toteutuneeseen toimintaan. Tarkastuksessa ei ennakoida yhteiskunnallista kehitystä tai sen vaatimia toimia. Tarkastus voi kuitenkin kohdistua tarkastuskohteen suunnittelutoimintoihin tai varautumiseen tuleviin riskeihin.
 - 1.6.3 Tuloksellisuustarkastus on arvottavaa. Arvottaminen perustuu tarkastuskriteereihin, jotka määrittävät tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilan. Tarkastuskriteerit saadaan ensi sijassa säädöksistä, talousarvioista tai eduskunnan muista kannanotoista.

Valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus

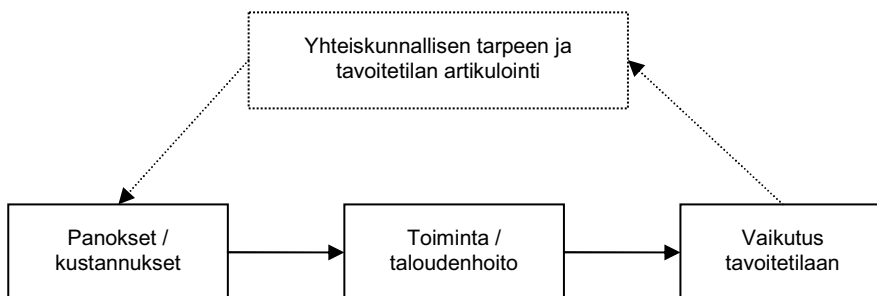
Valtion taloudenhoito

- 1.7 Tuloksellisuustarkastuksen kohteena on valtion taloudenhoito. Valtion taloudenhoito on toimintaa, jossa viranomaiset käyttävät valtion varoja määrättyjen tavoitetilojen saavuttamiseksi (kuvio 1).
 - 1.7.1 Tuloksellisuustarkastuksessa valtion taloudenhoito käsite ymmärretään laajasti. Taloudenhoito sisältää myös sen substanssiasioihin liittyvän päätöksenteon, joka aiheuttaa valtiolle välittömiä tai välillisiä taloudellisia seuraamuksia.

Taloudenhoidon suppea tulkinta kattaisi ainoastaan talousjohtamisen ja -hallinnon toimet, kuten budjetoinnin, maksuliikkeen hoidon, määrärahojen seurannan ja raportoinnin. Vaikka tulokselli-

suustarkastus ei erityisesti kohdistu talousjohtamiseen ja – hallintoon, näiden toimivuudella on kuitenkin huomattava merkitys valtion toiminnan tuloksellisuuden tukemisessa ja siten myös tuloksellisuustarkastuksen tehtäväkentässä.

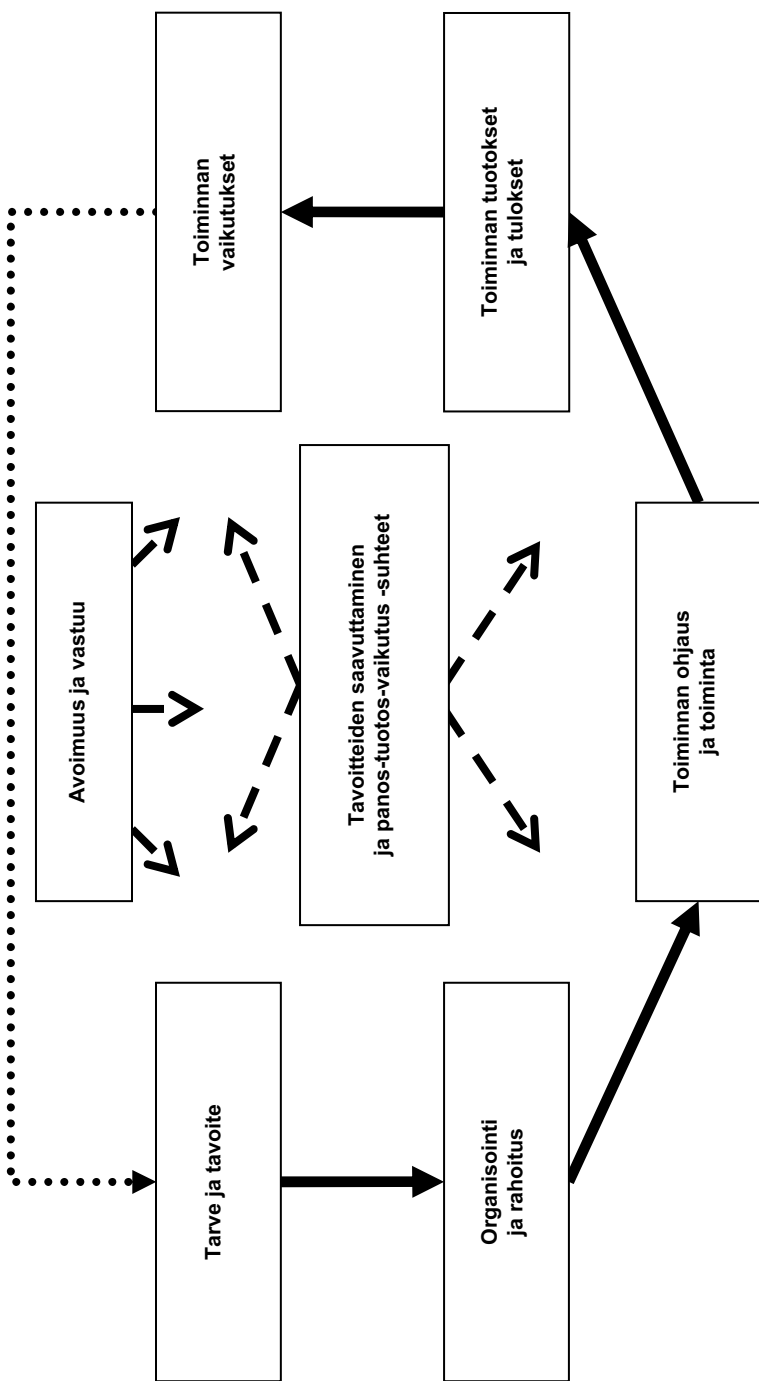
- 1.7.2 Taloudenhoitoa kuvataan tässä ohjeessa tarkemmalla tasolla tuloksellisuusketjun avulla. Tuloksellisuusketju muodostuu taloudenhoiton vaiheista, joissa taloudellinen panos muuntuu toiminnaksi, tuotoksiksi ja vaikutuksiksi (kuvio 2).
- 1.7.3 Taloudenhoitoon kuuluu myös tulojen kerääminen ja valtion varallisuuden hoito: näissäkin toiminnoissa valtion varoja käytetään määrättyjen tavoitetilojen – verotulojen saamisen tai tietyn varallisuustason – saavuttamiseksi.



KUVIO 1. Valtion taloudenhoiton perusasetelma.

Taloudenhoiton tarkoituksenmukaisuus: tuloksellisuus

- 1.8 Tuloksellisuustarkastuksessa tarkastetaan, onko valtion taloudenhoito ollut tarkoituksenmukaista. Tämä on tuloksellisuustarkastuksessa tulkittu taloudenhoiton tuloksellisuudeksi. Taloudenhoito on tuloksellista silloin, kun taloudenhoidosta vastaava viranomainen edistää tavoitetilaa mahdollisimman paljon mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin. Tämä perustuu yleiseen taloudellisen tehokkuuden periaatteeseen; valtion varoilla tulee saada kokonaisuudessaan aikaan mahdollisimman suuri määrä hyötyjä.
- 1.9 Jokaisen tarkastuksen lähtökohtana on kysymys, ovatko vastuulliset tahot toimineet tuloksellisesti. Tuloksellisuus on myös kaikissa tuloksellisuustarkastuksissa käytettävä yleinen tarkastuskriteeri.



KUVIO 2. Tulokellisuusketju.

- 1.10 Vaikka tuloksellisuustarkastus pyrkii arvioimaan panosten ja vaikutusten suhdetta, on tarkastuksissa aina arvioitava myös tuloksellisuusketjua, jonka kautta toiminnan tuloksellisuus syntyy. Tuloksellisuusketjun kokonaisuuden tarkastelu on tärkeää, jotta tarkastetun toiminnan ja havaittujen vaikutusten syy-yhteydestä voidaan varmistua. Myös syiden löytäminen tuloksellisuuden puutteille edellyttää koko tuloksellisuusketjun tarkastelemista.
- 1.11 Jos tuloksellisuutta on tarkastuksen keinoin vaikea arvioida, tarkastuksessa voidaan arvioida myös sitä, onko taloudenhoidolla luotu riittävät edellytykset tuloksellisuudelle. Yksittäinen tuloksellisuustarkastus voi näin kohdistua tuloksellisuusketjun eri kohtiin tai se voidaan rajata kokonaan esimerkiksi toiminnan ohjausjärjestelmiin. Rajauksen perusteena tulee olla vaiheen olennaisuus ja riski tuloksellisuudelle. Tuloksellisuusketjun tarkastamisen näkökulmia on käsitelty lähemmin luvussa 3.
- 1.12 Vaatimus valtion taloudenhoidon tuloksellisuudesta voidaan johtaa perustuslaissa mainituista hyvän hallinnon takeista. Hallinnon tuloksellisuusvaatimus on esitetty myös hallintolaissa (434/2003), valtion talousarviosta annetussa laissa (423/1988), valtionavustuslaissa (688/2001) ja virkamieslaissa (750/1994).

Tuloksellisuustarkastuksen valtiontaloudellinen näkökulma

- 1.13 Tuloksellisuustarkastus tarkastelee toimintoja aina valtiontaloudellisesta näkökulmasta.
- 1.13.1* Tuloksellisuustarkastus kohdistuu vain sellaiseen toimintaan, jolla on merkittävä yhteys valtiontalouteen. Tämä tarkoittaa, että toimintaan käytetään olennaisesti valtion varoja tai sillä vaikutetaan olennaisesti valtion tuloihin, menoihin, kustannuksiin tai varallisuuteen. Tarkastuksen kohteena voi olla myös säädösten toimivuus, jos säädeltävä asia vaikuttaa välittömästi tai välillisesti valtiontalouteen. Säädöksissä määrättyä toimintaa ja sen tavoitteita ei tarkasteta, ellei niillä ole yhteyttä valtiontalouteen, vaikka säädökset ja niiden toimeenpano olisivat sinänsä yhteiskunnallisesti merkittäviä ja aiheuttaisivat olennaisia kustannuksia muille talousyksiköille kuin valtiolle.
- 1.13.2* Jokaisessa tarkastuksessa tulee arvioida valtiolle aiheutuvia kustannuksia. Tavoitteiden toteutumista ei voida tarkastaa ilman, että

huomioidaan tavoitteiden toteuttamisesta aiheutuneet kustannukset.

1.13.3 Tarkastuksessa kiinnitetään huomiota myös välillisiin valtiontaloudellisiin vaikutuksiin. Välillisiä vaikutuksia käsiteltäessä tulee osoittaa niiden yhteys valtiontalouteen. Mitä välillisempi vaikutus on, sitä selvemmin yhteys valtiontalouteen on perusteltava.

1.13.4 Tarkastuksessa on kiinnitettävä huomiota valtiontaloudellisten vaikutusten lisäksi myös muille talousyksiköille aiheutuviin ei-toivottuihin kustannuksiin ja vaikutuksiin. Niiden tunnistaminen kuuluu tarkastukseen osana tavoitetilan ja sen toteutumisen tarkastelua. Esimerkiksi säädösten perusteluissa on jo voitu arvioida muihin talousyksiköihin kohdistuvia vaikutuksia.

Yleiset tuloksellisuustarkastusta ohjaavat periaatteet

Tuloksellisuustarkastus viraston työnä

1.14 Tarkastusvirasto päättää virastosta annetun lain ja viraston työjärjestyksessä määrätyn työnjaon mukaisesti tarkastussuunnitelmaan valittavista aiheista, tarkastusten aloittamisesta sekä tarkastuskerromusten antamisesta.

Tuloksellisuustarkastukset tehdään toimintayksikössä yhteistyönä: tarkastuksiin osallistuvat vastuullisen tarkastajan lisäksi muut asiaa tuntevat tarkastajat, toimintayksikön johto ja esimiehet. Tarvittaessa tarkastuksiin voi osallistua myös viraston muiden toimintayksiköiden edustajia. Kaikki tuloksellisuustarkastukset tehdään viraston tarkastusohjeiden mukaisina.

Lainsäädännön asema tarkastuksessa

1.15 Tuloksellisuustarkastus ei kyseenalaista eduskunnan ilmaisemaa yhteiskunnallista tarvetta tai tavoitetilaa, jotka on useimmiten ilmaistu laeissa ja niiden valmisteluaineistoissa. Tarkastuksessa voidaan kuitenkin arvioida lakien valmisteluaineistoa esimerkiksi tavoitetilan perustelujen tai tavoitteenasettelun selkeyden osalta. Lisäksi tarkastuksessa tulee arvioida hallintoyksiköiden säädöksistä johtamia operationaalisia tavoitteita.

Tuloksellisuustarkastus voi raportoida myös siitä, että eduskunnan ilmaisemaa tarvetta toiminnalle ei olosuhteiden muutosten vuoksi enää ole, tai että tarve on olennaisesti muuttunut. Samoin tuloksellisuustarkastus voi raportoida säädösten mahdollisesta ristiriitaisuudesta, jos tämä on haitallista valtion taloudenhoidolle.

- 1.16 Laeissa on voitu määrätä keinoista tavoitetilan saavuttamiseksi. Jos tarkastuksessa ilmenee, että säädetyillä keinoilla ei tavoitteita saavuteta tai että keinoista aiheutuu ei-toivottuja vaikutuksia, on tästä raportoitava tarkastuskertomuksessa.

Tarkastus ja hallinnon vastuu

- 1.17 Tarkastuksen kohteena on hallitus ja sen alainen hallinto. Hallintoyksiköt ovat vastuussa niille määrättyjen tehtävien tuloksellisesta toteuttamisesta sekä oikean ja riittävän kuvan antamisesta toimintansa tuloksellisuudesta. Tarkastuksen tekeminen ja tarkastuskertomuksen antaminen ei poista hallinnon vastuuta miltään osin.
- 1.18 Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä on tuottaa tarkastuksillaan tietoa siitä, miten hyvin hallinto on huolehtinut vastuistaan. Tuloksellisuustarkastuksen vastuu tarkastetun asian tilasta rajoittuu siihen, että tarkastus on tehty ja siitä on laadittu tarkastuskertomus laatuvaatimukset täyttäen.

Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus

- 1.19 Tarkastusviraston asema ja uskottava toiminta riippumattomana ulkoisena tarkastajana edellyttävät, että tarkastuksen tiedonmuodostus on korkealaatuista ja että viraston kannanotot ovat perustellusti johdettu tarkastushavainnoista.
- 1.20 Tuloksellisuustarkastus pyrkii tarkastuksissaan osoittamaan mahdollisimman luotettavasti, miten tuloksellista tarkastettu toiminta on ollut. Viraston kannanotot perustuvat harkintaan siitä, mitä tarkastushavaintojen perusteella voidaan lausua. Tiedonmuodostuksen on oltava mahdollisimman luotettavaa ja hyväksyttävää. Tämän varmistamiseksi tiedonmuodostuksessa noudatetaan aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmien osalta tutkimuksen periaatteita (ks. luku 4).
- 1.20.1 Tarkastuksen tiedonmuodostukseen kuuluu erityisesti, että havaintojen luotettavuus varmistetaan käyttämällä erilaisia aineistoja ja päteviä menetelmiä.
- 1.20.2 Tarkastuksen tiedonmuodostuksen periaatteina painottuvat myös kriittinen asennoituminen ja perusteltu tarkastusasetelma.
- 1.20.3 Virastolla on laajat tietojensaantioikeudet. Näitä käytetään tarkastusasetelman edellyttämässä laajuudessa täysimääräisesti hyväksi tiedonmuodostuksen luotettavuuden lisäämiseksi.
- 1.21 Tiedonmuodostuksen korkea laatu on osoitettava myös viraston ulkopuolisille tahoille. Erityisesti eduskunta, toimialasta vastaava

ministeriö ja tarkastettu on vakuutettava tarkastushavaintojen ja kannanottojen luotettavuudesta. Tämä edellyttää selkeää ja loogista raportointia.

Muut tarkastukseen vaikuttavat säädökset, ohjeet ja standardit

- 1.22 Tarkastusvirastoa ja tarkastajia velvoittavat yleiset hyvää hallintoa koskevat säädökset, kuten hallintolaki (434/2003), viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettu laki (621/1999) ja kielilaki (423/2003) sekä tarkastusviraston henkilöstöä koskevat säädökset, kuten eduskunnan virkamieslaki (1197/2003).
- 1.23 Ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälinen yhteistyöjärjestö INTOSAI on laatinut yleiset tarkastusstandardit, joiden osana ovat myös tuloksellisuustarkastusta koskevat ohjeet. Nämä viraston antamat tuloksellisuustarkastuksen ohjeet noudattavat INTOSAIn ohjeissa esitettyjä hyvän tuloksellisuustarkastuksen vaatimuksia. Osa vaatimuksista täyttyy jo virastoa koskevan lainsäädännön perusteella.

2 Tuloksellisuustarkastusten suuntaaminen

Tarkastusoikeudet

- 2.1 Tarkastusviraston tarkastusoikeus on määritelty virastosta annetun lain (676/2000) 2 §:ssä sekä laissa valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995). Tärkeimmät tarkastusoikeuden piiriin kuuluvat tarkastettavat ovat valtion viranomaiset ja laitokset sekä valtionapua saaneet yhteisöt. Myös muissa laeissa voi olla yksittäisiä tarkastus- ja valvontatehtäviä.

Tarkastusten suuntaamisen perusteet

- 2.2 Virastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastusten suorittaminen perustuu viraston vahvistamaan tarkastussuunnitelmaan. Tuloksellisuustarkastus voidaan siis aloittaa vain, jos aihe on hyväksytty viraston tarkastussuunnitelmaan.
- 2.3 Tarkastusaiheiden valintaa tarkastussuunnitelmaan eli tarkastusten suuntaamista ohjaa viraston strategia. Strategiassa on määritelty (1) yleiset tarkastusten suuntaamisen kriteerit, (2) pysyvät tarkastusalueet, joihin tarkastustoimintaa kohdistetaan vuosittain sekä (3) tarkastustoiminnan strategiset teema-alueet ja niiden alla vuosittain eduskunnalle raportoitavat tarkastusteemat.
- 2.4 Yleisiä tarkastusten suuntaamisen kriteerejä käytetään perusteena tarkastusaiheiden valinnalle tarkastussuunnitelmaan. Suuntaamiskriteerit ovat tarkastettavan asian valtiontaloudellinen merkitys, asiaan liittyvä valtiontaloudellinen riski sekä käyttökelpoisen tarkastustiedon tuottaminen.
- 2.4.1 Tarkastettavan asian taloudellinen merkitys tarkoittaa asian vaikutusta valtiontalouteen: valtion menoihin, tuloihin, kustannuksiin, omaisuuteen tai sitoumuksiin. Asia voi vaikuttaa valtiontalouteen suoraan, kuten esimerkiksi päätös valtionavun myöntämisestä, tai vaikutus voi olla välillinen. Välillisesti valtiontalouteen vaikuttavien aiheiden esittäminen tarkastussuunnitelmaan edellyttää vahvaa perustelua aiheen ja valtiontalouden välisestä vaikutusketjusta.

Aihevalinnassa priorisoidaan valtiontaloudellisesti merkittäviä aiheita.

- 2.4.2 Toinen suuntaamiskriteeri on valtiontaloudellinen riski, joka tarkoittaa epätoivottua tapahtumaa, tekijää tai ongelmaa, jolla on kielteinen vaikutus valtion taloudenhoitoon ja sen tuloksellisuuteen. Tavoitteiden saavuttamisen kannalta myös menetetyt mahdollisuudet ovat riskejä. Taloudellinen riski sisältää kaksi asiaa: (1) tuloksellisuudelle haitallisen asian todennäköisyyden sekä (2) haitallisen asian seuraukset tuloksellisuudelle ja tätä kautta valtiontaloudelle.
- 2.4.3 Kolmas suuntaamiskriteeri on se, että tarkastettava asia tuottaa käyttökelpoista tarkastustietoa. Käyttökelpoisuus edellyttää, että
- tarkastustiedolla on huomattavaa merkitystä taloudenhoitoa koskevan päätöksenteon kannalta
 - tarkastustiedolla varmistetaan taloudenhoidon oikeellisuutta ja laatua, raportoitavien tietojen oikeellisuutta ja riittävyyttä sekä talousarvion noudattamista tai
 - tarkastustiedolla edistetään valtion taloudenhoidon ja toiminnan tuloksellisuutta.

Riskianalyysit

- 2.5 Tarkastusvirastossa laaditaan valtiontalouden ja kansantalouden riskianalyysi strategisista riskeistä. Analyysi ohjaa toimintayksiköiden riskianalyyseiden valmistelua.
- 2.6 Toimintayksikön ehdotus tarkastusaiheiksi perustuu tarkastusalueen riskien systemaattiseen ja kattavaan analysointiin, riskianalyysiin. Analyysi tehdään hallinnonaloittain yhteistyössä tilintarkastuksen kanssa. Tehtyä riskianalyysiä hyödynnetään myös esiselvitysten teossa, kun tarkastuskohteen riskejä ja ongelmia arvioidaan tarkemmalla tasolla. Toimintayksikön riskianalyyseistä on annettu erillinen ohje.

Teemasuunnitelma

- 2.7 Viraston tarkastussuunnitelmaan voidaan valita laajoja teemoja, joista virasto aikoo raportoida eduskunnalle tulevina vuosina. Teemasta tehdään teemasuunnitelma. Tämä on työsuunnitelma teemaan sisältyvistä tarkastuksista, joilla teema tulee riittävän kat-

tavasti tarkastetuksi. Teemasuunnitelman tarkoituksena on ohjata teemaa käsittelevien yksittäisten tarkastusten tarkastusasetelmia, jotta tarkastukset vastaisivat myös teeman pääkysymykseen. Teemasuunnitelma tehdään vain, jos teeman käsittely vaatii kahden tai useamman tarkastuksen tekemistä.

- 2.8 Tarkastussuunnitelmassa päätetään teemat, joista laaditaan teemasuunnitelma. Koska teemasuunnitelma koskee useita tarkastuksia, on sen laatiminen aloitettava riittävän ajoissa. Yleensä tämä tarkoittaa, että suunnitelma laaditaan vähintään neljä vuotta ennen suunniteltua raportointivuotta.
- 2.9 Teemasuunnitelman laatimisessa noudatetaan soveltuvin osin esiselvityksen laatimisen ohjeita ja prosessia. Suunnittelu aloitetaan ja päätetään kokouksella ja suunnitelmasta laaditaan kirjallinen raportti.
- 2.10 Teemasuunnitelman aloituskokouksessa toimintayksikön päällikkö ja mahdollisesti myös pääjohtaja ohjaavat suunnitelman laatimista niin, että suunnitelmassa tulee huomioiduksi viraston tarkastustoiminta, laaditut riskianalyysit ja tehdyt strategiset linjaukset.
- 2.11 Teemasuunnitelman loppukokouksessa päätetään teemasuunnitelmasta. Suunnitelmaan otetut tarkastukset kuitenkin täytyy huomioida erikseen vuosittaisissa tarkastussuunnitelmissa. Teemaan kuuluvissa yksittäisissä tuloksellisuustarkastuksissa noudatetaan tuloksellisuustarkastuksen ohjetta.

3 Esiselvitys

Esiselvityksen tavoite

- 3.1 Esiselvityksen tavoitteena on tuottaa tarkastusasetelma tarkastuksen suorittamiseksi. Asetelmassa suunnitellaan tarkastuksen tarkempi kohdentuminen ja toteutus.
- 3.2 Virasto valitsee tarkastussuunnitelmaansa aiheita, joiden tarkastaminen on suunnittelussa nähty tarpeelliseksi. Tarkastusaihe voi perustua suoraan viraston strategiaan tai se voi olla osa jonkin teema-alueen tai teeman tarkastusta. Lisäksi tarkastussuunnitelmaan valitaan aiheita riskianalyyysien perusteella.

Esiselvityksessä tarkastusaihetta arvioidaan suhteessa viraston strategiassa määriteltyihin tarkastustoiminnan kohdentamisen yleisiin kriteereihin. Yleiset kriteerit ovat aiheen valtiontaloudellinen merkittävyys, tuloksellisuuden riskit ja ongelmat sekä mahdollisuus tuottaa aiheesta uutta käyttökelpoista tietoa. Tehdyn arvion perusteella päätetään tarkastuksen aloittamisesta.
- 3.3 Esiselvityksen konkreettisenä tuotoksena on esiselvitysraportti. Esiselvitysraportti on toimintayksikön toimeksianto tarkastuksen toteuttamiseksi hyväksytyin asetelman mukaisesti tai perustelu sille, että suunnitelmassa olevaa aihetta ei tarkasteta. Toimintayksikkö ja tarkastaja sitoutuvat esiselvitysraportin tarkastusasetelmaan, tarkastuksen edellyttämiin resursseihin ja aikatauluihin sekä tarkastuksen toteuttamiseen liittyviin epävarmuuksiin.

Esiselvitysprosessi

- 3.4 Esiselvityksen resurssien ja ajankäytön tulee painottua erilaisten tarkastusmahdollisuuksien analyttiseen pohdintaan ja tarkastustarpeen selvittämiseen.
- 3.5 Esiselvitys alkaa aloituskokouksella ja päättyy esiselvityskokoukseen. Kokousten järjestäminen ja niiden jälkeiset toimet kuvataan prosessiohjeessa.

Aloituskokous

- 3.6 Aloituskokouksen tarkoitus on
 - käydä läpi aihevalinnan perustelut ja arvioida niiden ajankohtaisuus

- varmistaa, että esiselvityksessä huomioidaan aiheen yhteydet teema-alueille, teemoihin ja muihin aihetta lähellä oleviin tarkastuksiin
 - varmistaa, että esiselvityksessä huomioidaan aiemmin tehdyt riskianalyysit ja niissä tehdyt huomiot
 - pohtia, mitä tarkastusaiheen tuloksellisuus on ja miten se ilmenee
 - pohtia, mitkä asiat ovat tuloksellisuuden olennaisia edellytyksiä ja mitkä asiat voivat aiheuttaa tuloksellisuudelle ongelmia
 - sopia esiselvityksen resursseista ja ajankäytöstä
- 3.7 Aloituskokouksen jälkeen esiselvityksen aloittamisesta tiedotetaan toimialasta vastaavalle ministeriöille ja tarkastuskohteelle kirjeellä.

Esiselvityksen työnjako ja yhteydenpito tarkastettavan kanssa

3.8 Esiselvityksen toteuttavat tehtävään määrätty tarkastajat. Esiselvityksen tekemistä ohjaa tehtävään määrätty päällikkö. Tämän tehtävänä on myös tukea tarkastajia sekä valvoa, että esiselvitys tehdään annettujen ohjeiden mukaan. Päällikkö hyväksyy esiselvityksen vietäväksi esiselvityskokoukseen.

3.9 Esiselvityksen aikana tarkastusaiheesta keskustellaan kohteesta vastaavan ministeriön ja yksikön kanssa.

Keskustelujen tarkoitus on selvittää kohteesta vastaavien viranomaisten näkökannat erityisesti: (1) kohteen tuloksellisuuteen sekä tuloksellisuuden olennaisiin edellytyksiin, ongelmiin ja riskeihin, (2) mahdollisiin tarkastuskysymyksiin ja niiden kriteereihin sekä (3) mahdollisuuden tuottaa aiheesta käyttökelpoista tietoa. Lisäksi keskustelujen tarkoitus on selvittää tarkastettavalle, miksi virasto on aloittanut aiheesta esiselvityksen. Yhteisymmärrys tarkastettavien kanssa tarkastusasetelman mielekkyydestä edesauttaa tarkastuksen toteuttamista ja tarkastuksen vaikuttavuutta.

Päällikkö osallistuu pääsääntöisesti esiselvitysprosessin aikana käytäviin keskusteluihin.

Esiselvityskokous

3.10 Esiselvitys päätetään esiselvityskokoukseen, jossa päätetään, mihin toimiin esiselvityksen perusteella ryhdytään. Useimmiten esiselvityksen perusteella aloitetaan tarkastus. Tällöin esiselvityskokouksen tarkoituksena on myös perehdyttää kokoukseen osallistuvat esiselvityksessä havaittuun sekä päättää tarkastusasetelmasta.

3.11 Esiselvityskokouksessa voidaan päätyä näkemykseen, että tarkastuksen aloittaminen aiheesta ei ole perusteltua. Tällöin tarkastus voidaan päättää esiselvitykseen, aloittaa aiheesta selvitys tai laatia

kirje havaittujen epäkohtien korjaamisesta. Selvityksen käyttöä raportointimuotona kuvataan tarkemmin raportointiohjeessa (kohdat 5.75–5.78).

Pääjohtaja päättää tarkastuksen lopettamisesta esiselvitykseen tai selvityksen tai aloitteen tekemisestä tarkastuksen sijaan, koska kyseessä on pääjohtajan hyväksymän tarkastussuunnitelman muutos.

Tarkastusasetelman luominen

- 3.12 Esiselvityksen päätarkoitus on luoda tarkastusasetelma, jonka mukaisesti tarkastus toteutetaan. Tarkastusasetelmassa määritetään tarkastuksen sisältö ja toteuttamisen puitteet: tarkastuskysymykset, tarkastuskriteerit, pääasialliset tarkastusaineistot, aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmät sekä hankesuunnitelma aikatauluista ja tarvittavista resursseista.
- 3.13 Jokaisen tuloksellisuustarkastuksen peruskysymyksenä on, onko tarkastettava toiminta ollut tuloksellista. Yksittäisen tuloksellisuustarkastuksen pääkysymys ja tarkastusasetelma tarkennetaan tästä peruskysymyksestä lähtien.
- 3.14 Tuloksellisuuden arviointi edellyttää tietojen tuottamista kaikista tuloksellisuuden osatekijöistä: valtion varojen käytöstä, tuloksellisuusketjusta, jossa taloudellinen panos muuntuu toiminnaksi, sekä toiminnan vaikutuksista. Tarkastusasetelman laatimisessa pyritään huomioidaan kaikki kolme osa-aluetta.
- 3.15 Esiselvityksessä pyritään aina luomaan tarkastukseen osakysymys, joka liittyy toiminnan taloudellisuuteen. Osakysymys voi liittyä esimerkiksi taloudellisen panoksen tasoon, kohdentumiseen tai käytön taloudellisuuteen.
- 3.15.1 Taloudellisuuteen liittyvien kysymysten asettaminen edellyttää, että esiselvityksessä selvitetään monipuolisesti kohteen valtiontaloudellista merkitystä sekä panosten määräytymistä ja kohdentumista. Selvityksen apuna voidaan käyttää taloudenhoidon tunnuslukuja, joita ovat esimerkiksi talousarvion toteutumet, liikekirjanpidon tiedot tuotoista ja kuluista, valtion tase-erät, kohteen kustannuslaskelmat ja kansantalouden tilinpidon tiedot. Taloudellisen merkittävyyden kuvaus edellyttää usein tietojen vertaamista muiden toimintojen tai organisaatioiden tunnuslukuihin taikka hallinnonalan kokonaismenoihin.

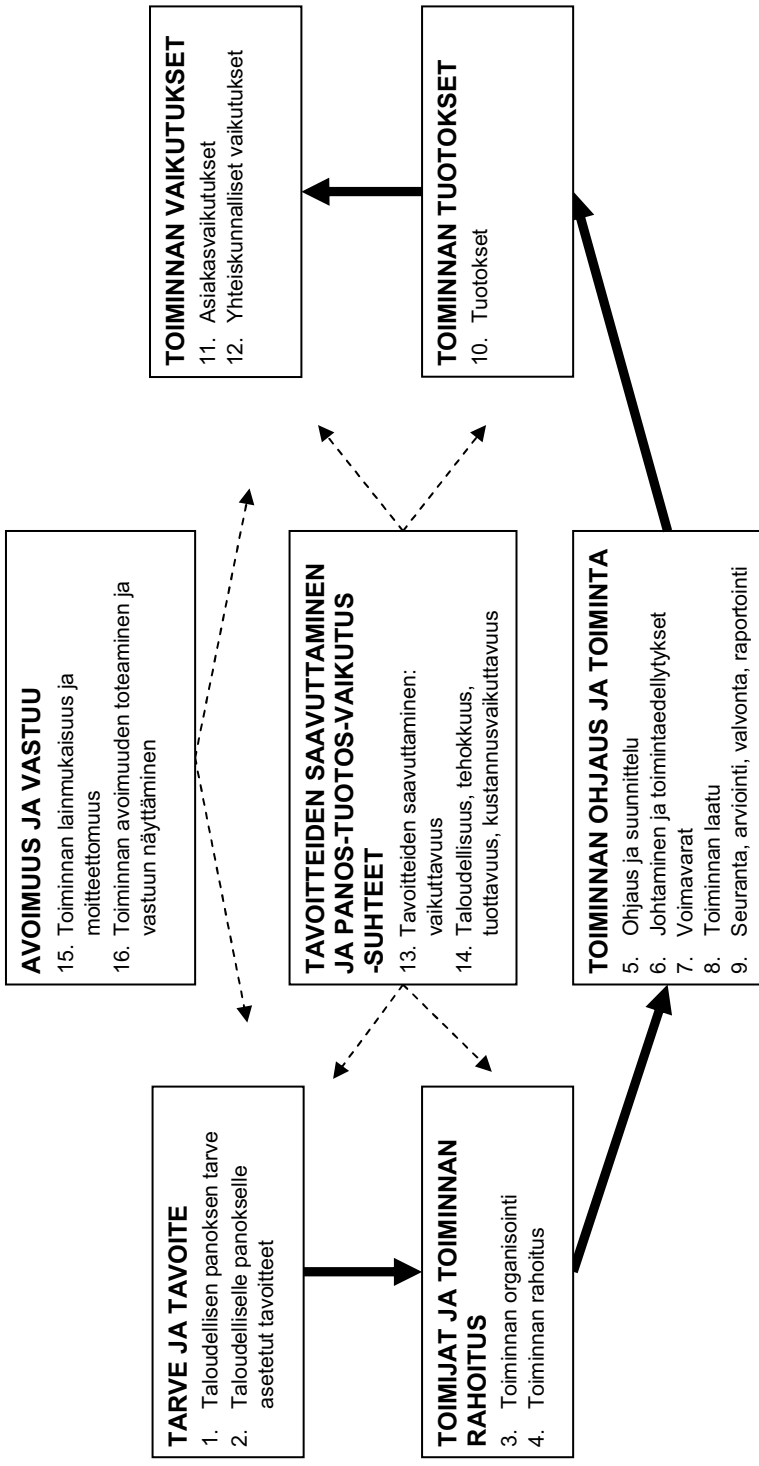
Joskus tarkastusaiheen suora valtiontaloudellinen merkitys on vähäinen, mutta välillinen vaikutus valtiontalouteen merkittävä. Tällöin aiheen yhteys valtiontalouteen täytyy perustella ja kuvata hyvin.

- 3.16 Esiselvityksessä tulee aina selvittää, minkälaisia vaiheita taloudenhoidossa on, eli miten valtion varat muutetaan toiminnaksi ja edelleen vaikutuksiksi. Selvittämisen tarkoituksena on saada selville sekä tuloksellisuudelle olennaiset että tuloksellisuudelle ongelmalliset ja riskejä sisältävät vaiheet.
- 3.16.1 Selvitystyössä voi käyttää apuna tuloksellisuusketjua, jolla kuvataan taloudenhoidon yleisiä ja keskeisiä vaiheita. Esiselvityksessä tulee pohtia tuloksellisuusketjun vaiheiden merkitystä toiminnan tuloksellisuudelle sekä vaiheisiin sisältyviä riskejä ja ongelmia, jotka heikentävät toiminnan tuloksellisuutta.
- 3.16.2 Jokaisesta tuloksellisuusketjun vaiheesta voidaan muodostaa tarkastukseen osakysymys riippuen siitä, missä määrin vaihe on tuloksellisuuden kannalta olennainen ja sisältää riskejä ja ongelmia tarkastuskohteen tuloksellisuudelle. Jos tarkastuksen pääkysymys keskittyy vain yhteen tuloksellisuusketjun vaiheeseen, tämän vaiheen tulee olla tuloksellisuuden kannalta erittäin olennainen ja sisältää olennaisia tuloksellisuuden ongelmia.
- 3.16.3 Koska esiselvitykseen käytettävä aika on melko lyhyt, tuloksellisuuden ongelmien havainnointi ja niiden pohtiminen ei edellytä tarkastuksenomaista tiedonmuodostusta, jossa tieto varmistetaan useammasta lähteestä. Ongelmien analysoinnin ja esittämisen pitää kuitenkin perustua perusteltuihin näkemyksiin asioiden tilasta. Ongelmien havainnoinnin lähteenä voi käyttää myös hallinnon omia riskianalyyseja.
- 3.17 Jokaisessa esiselvityksessä tulee myös selvittää, minkälaista tietoa toiminnan vaikutuksista on saatavilla ja miten tätä voidaan hyödyntää tarkastuksessa, sekä pohtia, minkälaisia mahdollisuuksia vaikuttavuustiedon tuottamiseen itse on. Mikäli tiedon hankkiminen asiakas- tai yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta on vaikeaa, esiselvityksessä selvitetään mahdollisuutta asettaa tarkastuskysymys toiminnan tuotoksista tai tuloksista.
- 3.18 Tarkastuksen kohdentamisen vaihtoehtoista keskustellaan päällikön kanssa. Kun tarkastaja ja päällikkö ovat samaa mieltä tarkastuksen pääasiallisista näkökulmista, voidaan tarkastusasetelma tarkentaa määrittämällä tarkastuskysymykset ja -kriteerit, tarkastuksen pääasialliset aineistot ja menetelmät sekä aikataulu ja tarvittavat resurssit.

Tarkastuksen kohdentamisessa ja tarkastuskysymysten määrittämisessä tulee ottaa huomioon myös viraston strategia ja siinä esitetyt tema-alueet.

Tarkastuskysymyksen asettaminen ja tarkastuksen rajaus

- 3.19 Tarkastusasetelman ydin on tarkastuksen pääkysymys. Pääkysymyksen tulee olla joko suoraan tuloksellisuutta koskeva, tai kohdistua tuloksellisuuden kannalta olennaiseen asiaan. Pääkysymys kertoo, mitä tarkastuksessa pyritään selvittämään tai mihin kysymykseen tarkastuksen tiedonmuodostuksella pyritään vastaamaan.
- 3.20 Tarkastuksen pääkysymys esitetään kysymyslauseen muodossa. Sen tulee olla selvä ja ymmärrettävä. Pääkysymyksessä ei käytetä ilmaisuja, jotka muuttavat kysymyksen epämääräiseksi.
- 3.21 Tarkastuksen pääkysymys tulee jakaa osakysymyksiksi. Osakysymykset valitaan siten, että ne kohdistuvat pääkysymyksen kannalta keskeisiin asioihin. Osakysymysten määrä riippuu tarkastusaiheesta. Jos pääkysymys ei suoraan huomioi taloudellisuusnäkökulmaa, on taloudellisuuden näkökulma huomioitava osakysymyksissä.
- Kuviossa 3 esitettyihin tuloksellisuusketjun vaiheisiin liittyviä tarkastuskysymyksiä on esitetty liitteessä 1.
- 3.22 Esiselvityksessä tulee myös esittää tarkastusta koskevat rajaukset. Tarkastuskysymykset rajaavat jo osaltaan, mitkä asiat kuuluvat tarkastuksen piiriin ja mitä asioita jätetään tarkastuksen kysymysten ja tiedonhankinnan ulkopuolelle. Tämän lisäksi rajauksia voidaan tehdä esimerkiksi ajallisesti, alueellisesti tai hallinnollisesti. Rajaukset tulee perustella.



KUVIO 3. Tulokellisuuskefjista johdettu tulokellisuus tarkastuksen tarkastusnäkökulimia.

Tarkastuskriteerien määrittely

- 3.23 Tarkastuksen pääkysymykselle ja jokaiselle osakysymykselle on määritettävä tarkastuskriteerit. Tarkastuskriteeri tarkoittaa arviointi- tai arvosteluperustetta, mittapuuta, tunnusmerkkiä tai muuta ominaisuutta, joka määrittää tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilan.
- 3.24 Kriteerit on eroteltava kriteerien lähteistä, eli siitä, mistä kriteerit saadaan. Tarkastuskriteerien lähteet on ilmaistava selkeästi.
- 3.25 Pääkysymyksen tarkastuskriteerit tulee johtaa eduskunnan tekemistä päätöksistä eli tarkastettavaa toimintaa koskevasta lainsäädännöstä, talousarviosta ja niiden tausta-aineistosta tai yleisemmin hallintoa koskevasta lainsäädännöstä, kuten esimerkiksi hallinto-laista, talousarviolaista ja julkisuuslaista.
- Osakysymyksissä tarkastuskriteereinä voidaan käyttää myös tulosopimuksissa, ohjelmataavoitteissa, keskushallinnon ohjeissa tai hyvissä ammatillisissa käytänteissä esitettyjä tavoitteita, jos nämä ovat linjassa eduskunnan päätösten kanssa. Jos hallinnon itselleen määrittämät tavoitteet eivät ole johdettavista eduskunnan asettamista tavoitteista, asiasta tulee keskustella tarkastettavan kanssa ja käsitellä asiaa esiselvitysraportissa.
- Joskus ensisijaiset lähteet eivät sisällä selviä kriteerejä tarkastukselle. Tällöin tarkastajan tulee täsmentää tarkastuksen kriteerit eri lähteitä hyväksikäyttäen.
- 3.26 Tarkastuksessa käytettävät kriteerit ja niiden valintaperusteet esitetään tarkastettavalle ja ohjaavalle ministeriöille.

Tarkastusaineistojen ja menetelmien määrittely

- 3.27 Esiselvitykseen kuuluu myös sen suunnittelu, millä tarkastusaineistoilla tarkastuskysymyksiin vastataan, miten aineistot kerätään ja miten paljon resursseja aineistojen kerääminen vaatii. Lisäksi esiselvityksessä määritellään pääasialliset aineistojen analysointitavat. Suunnittelun tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuskysymyksiin voidaan todella vastata ja että aineistot sekä menetelmät soveltuvat esitettyihin kysymyksiin.
- 3.28 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan tarkastuksessa eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja. Esiselvityksessä määritetään pääasialliset aineistot, joilla tarkastuskysymyksiin pyritään vastaamaan. Määrittely tehdään jokaiselle tarkastuskysymykselle. Aineiston analyysillä tarkoitetaan tarkastusaineiston erittelyä ja jäsentelyä, jota oh-

jaavat tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit.

Tarkastusaineistoja käsitellään tarkemmin kohdissa 4.20–4.27 ja aineistojen analyysitapoja kohdissa 4.28–4.35.

- 3.29 Tarkastusvirastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastuksessa on mahdollista käyttää myös ulkopuolisia asiantuntijoita. Jos tarkastuksessa päädytään käyttämään ulkopuolisia asiantuntijoita, tulee tätä käsitellä esiselvityksessä muita aineiston hankintatapoja perusteellisemmin. Erityisesti tulisi pohtia ulkopuolisen asiantuntijan edellytyksiä objektiivisen tiedon tuottamiseen aiheesta, ulkopuolisen asiantuntijan käytön ja hankintaprosessin merkitystä tarkastuksen aikataulujen kannalta (kun otetaan huomioon palvelun hankintaprosessiin kuluva aika) sekä tarkastuksen luottamuksellisten tai salaisten tietojen käsittelyä.

Tarkastuksen hankesuunnitelma

- 3.30 Tarkastuksen hankesuunnitelma on suunnitelma tarkastuksen aikatauluista ja tarkastukseen käytettävistä resursseista.
- 3.31 Tarkastuksen toteuttamisen aikataulu arvioidaan jakamalla tarkastus työvaiheisiin. Työvaiheiden työmäärä sekä alkaminen ja päättyminen arvioidaan ja merkitään hankesuunnitelmaan.
- 3.32 Tarkastajan tulee raportoida tarkastuspäällikölle tarkastuksen aikataulujen ja resurssien olennaisista muutostarpeista. Hankesuunnitelmaan merkittävät muutokset esitellään toimintayksikön päällikön päätettäväksi.

Tarkastuksen toteuttamisen riskit

- 3.33 Esiselvityksen tärkeä osa on tarkastuksen toteuttamiseen liittyvien riskien ja epävarmuuksien pohdinta ja niistä raportointi. Tarkastuksen toteuttamisen riskillä tarkoitetaan sitä, että tarkastusta ei jostain syystä voida toteuttaa suunnitellulla tavalla tai tarkastus ei muuttuvat olosuhteet huomioon ottaen ole tarkoituksenmukainen.
- 3.34 Tarkastuksen toteuttamiseen liittyviä riskitekijöitä on esitetty liitteessä 2.
- 3.35 Riskeistä ja epävarmuuksista tulee keskustella esiselvityksen eri vaiheissa tarkastuspäällikön kanssa. Myös keskustelut tarkastettavan sekä toimialasta vastaavan ministeriön kanssa auttavat usein hahmottamaan tarkastuksen tekemiseen liittyviä riskejä. Riskeistä kannattaa keskustella myös muiden tarkastajien kanssa. Esille tule-

vat riskit vaikuttavat tarkastusasetelman luomiseen.

- 3.36 Esiselvitysraportissa tulee antaa mahdollisimman selvä ja perusteltu kuva tarkastuksen toteuttamisen ja tarkastustulosten hyödyntämisen riskeistä. Esiselvitysraportissa on myös syytä käsitellä riskin suuruuteen vaikuttavia tekijöitä. Epävarmuustekijöiden esittäminen on tärkeätä muun muassa siksi, että päätös tarkastuksen aloittamisesta tehdään riittävän tiedon perusteella. Samoin valittuun tarkastusasetelmaan sisältyvien riskien tulee olla dokumentoituna jo tarkastusta aloitettaessa. Esiselvitysraportissa esitetyt epävarmuustekijät luovat myös alustavat perustelut tarkastusasetelman mahdollisille muutoksille tai sille, että tarkastuskysymykseen kyetään antamaan vain osittainen vastaus.

Esiselvitysraportti

- 3.37 Esiselvitysraportin tavoitteena on kuvata suunnitellun tarkastuksen tarkastusasetelma sekä hankesuunnitelma. Jos selvityksessä päädytään siihen, että tarkastusta ei ole tarkoituksenmukaista suorittaa, esiselvitysraportti sisältää perustelut tarkastuksen päättämiselle kirjeeseen.
- 3.38 Esiselvitysraportti kirjoitetaan valmiille tyyliohjelmalle. Raportin tulee olla ytimekäs ja lyhyt, sivumäärältään enintään 30 sivua. Raportin pääpaino on tarkastusasetelman kuvaamisessa. Pääosa tarkastuskohteen kuvaamisesta voidaan tehdä tarkastuksen työpapereissa, vain välttämätön kuvaus otetaan esiselvitysraporttiin. Raportissa tulee käsitellä seuraavat asiat:
1. Johdanto/Tarkastuksen tausta
 2. Tarkastuskohteen tiivis yleiskuvaus: toiminnan tarkoitus, säädosperusta, organisointi/vastuuviranomaiset, toiminnan rahoitus, toimintamuodot ja toiminnan tavoitteet, asiakkaat tai kohteet
 3. Tarkastuskohteen tuloksellisuus ja sen osat
 - mitä tarkastuskohteen tuloksellisuus on
 - mikä on kohteen valtiontaloudellinen merkitys
 - mitkä ovat tuloksellisuudelle olennaisia tuloksellisuusketjun vaiheita ja mitkä ovat tuloksellisuudelle olennaiset riskit ja ongelmat
 - minkälaista tietoa toiminnan vaikutuksista tai tuotoksista on saatavilla tai mahdollista tuottaa

4. Tarkastusasetelma
 - tarkastuksen pääkysymys ja osakysymykset
 - tarkastuskriteerit kaikille tarkastuskysymyksille ja tarkastettavan mahdollinen erimielisyys kriteereistä
 - aineistot, joilla tarkastuskysymyksiin pyritään vastaamaan ja aineistojen hankintatavat (kaikkien kysymysten osalta)
 - tarkastuksen rajaukset
5. Tiedon hyödynnettävyys
6. Tarkastuksen toteutumisen riskit
 - erityisesti tarkastusasetelmaan jääneet riskit
7. Hankesuunnitelma

Apukysymyksiä esiselvitysraportin kirjoittamista varten on liitteessä 3.

- 3.39 Tarkastuskohteen kuvauksessa tulee keskittyä vain sellaisten asioiden esittämiseen, jotka ovat olennaisia tarkastusasetelman kannalta.

Tarkastuksen toteuttamisen riskejä ja ongelmia käsittelevässä luvussa tulee tuoda esille asetelmaan jääneet riskit. Tarkastuskohteessa havaitut ongelmat voidaan kirjoittaa lyhyesti myös johdanto-lukuun.

Raportissa tarkastuskysymyksiä ja -kriteerejä sekä rajauksia tulisi käsitellä samassa luvussa. Näin kytkentä tarkastuskysymysten ja kriteerien välillä on paremmin hahmotettavissa. Tarkastuskysymykset, niihin liittyvät kriteerit ja edelleen tarkastusaineistot voidaan esittää myös taulukkona.

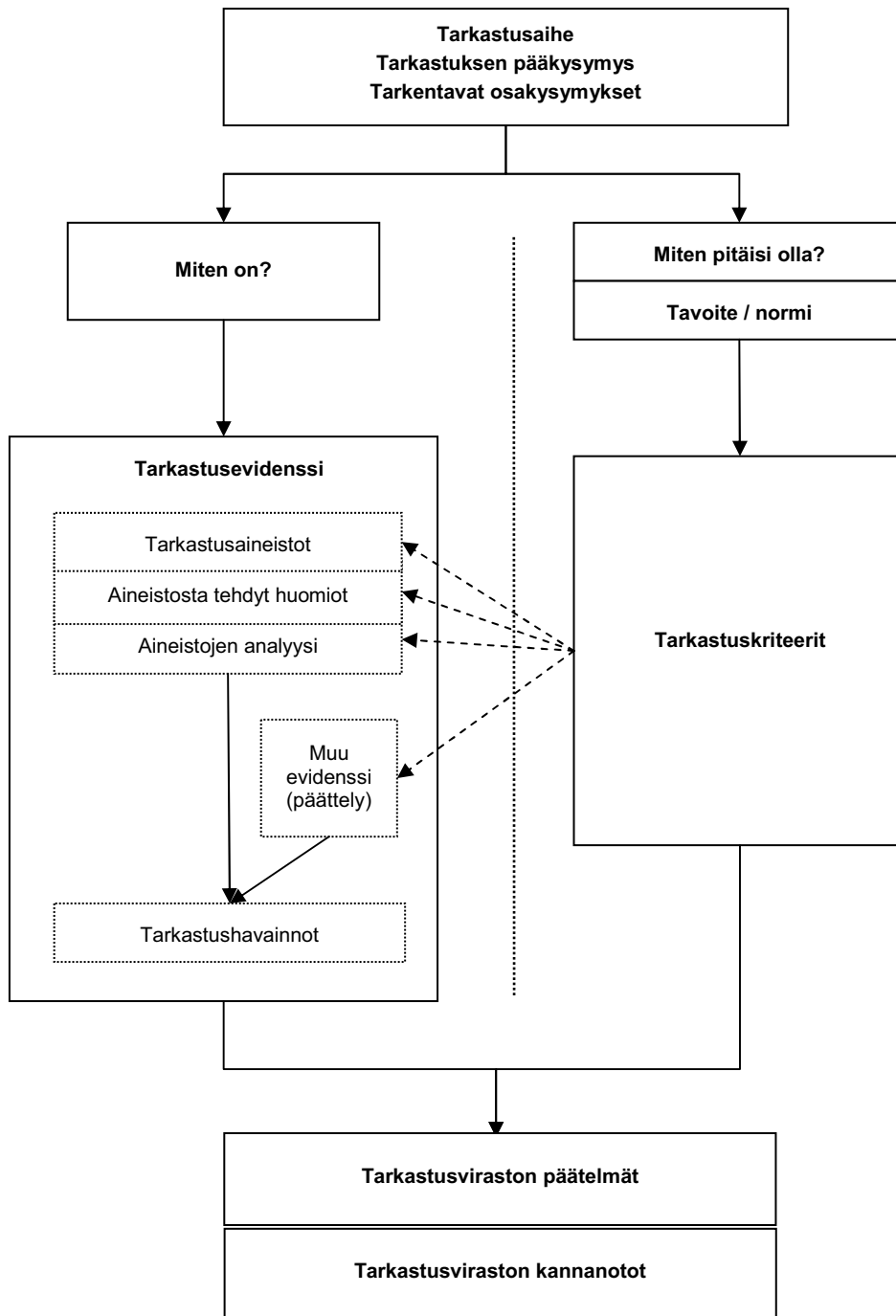
- 3.40 Esiselvitysraportti on julkinen asiakirja, joka on pyydettyä saatavissa viraston kirjaamosta. Jos esiselvitysraportissa käsitellään salassa pidettäviä asioita, raportin salassa pitämisestä on niiltä osin tehtävä päätös.

4 Tarkastuksen tiedonmuodostus

Tiedonmuodostuksen periaatteet ja käsitteet

- 4.1 Tiedonmuodostuksen tarkoitus on vastata tarkastuskysymyksiin esiselvityksen tarkastusasetelmaa noudattaen. Tiedonmuodostuksen tehtävänä on luoda kestävä perusteet tarkastusviraston kannanotoille.
- 4.2 Tarkastuksen tehtävänä ei ole täyden selvyuden saaminen tarkastetun asian tilasta ja ongelmista. Jo tarkastusasetelmassa rajataan tiedonmuodostusta. Myöskään yksittäiseen tarkastuskysymykseen ei aina saada täyttä varmuutta.
- 4.3 Tiedonmuodostuksen on oltava luotettavaa ja käytettävien menetelmien yleisesti hyväksyttäviä, jotta niiden pohjalta muodostetut viraston kannanotot ovat perusteltuja.
- 4.4 Tarkastuksessa noudatetaan aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmien osalta samoja periaatteita kuin tutkimuksessa. Tämä tarkoittaa, että tiedonmuodostuksen tulee olla objektiivista, kriittistä ja loogisesti etenevää. Lisäksi tiedonmuodostuksen perusteiden on oltava riittävästi yksilöityjä ja todennettuja, jolloin päätelmät ovat myös muiden jäljitettävissä ja arvioitavissa.
 - 4.4.1 Tutkimuksen kaltaiseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että tarkastaja tekee ammatilliseen kokemukseen pohjautuvia arvioita. Arvioiden on perustuttava riittäviin havaintoihin ja oltava objektiivisia, niin että muutkin tarkastajat päätyisivät samassa tilanteessa vastaaviin arvioihin.
 - 4.4.2 Samoin kuin tutkimuksessa, tarkastuksen tiedonmuodostuksessa käytetään erilaisia otteita. Selittävällä tarkastusotteella pyritään toteamaan kausaalisia syy-seuraussuhteita, millä on tärkeä merkitys ongelma- ja riskikohtien paikantamisessa. Usein tarkastuksessa pyritään myös ymmärtämään toimijoiden toimintatapoja ja motiiveja. Tämä tarkastusote on tärkeä, koska sen avulla osataan suunnata tarkastuksen tiedonkeruu ja analyysi oikeisiin asioihin: todellisten ongelma- ja riskikohtien tunnistaminen vaatii tarkastettavien toimintatapojen ymmärtämistä. Toiseksi, otetta tarvitaan päätelmien tekemisessä, jotta osataan suhteuttaa asioita oikein, pystytään ennakkoimaan vasta-argumentteja ja tiedetään, mitä kohteen on mahdollista toteuttaa.

- 4.5 Luotettava tiedonmuodostus edellyttää, että tarkastuksessa käytetään erilaisia aineistoja ja erilaisia analyysimenetelmiä, (ns. monilähteisyys). Vain harvoihin hyvin täsmällisesti määriteltyihin tarkastuskysymyksiin voidaan vastata tukeutuen ainoastaan yhteen lähteeseen tai käyttäen vain yhdenlaista aineistoa. Monilähteisyyden soveltamista käsitellään tarkemmin ohjeen kohdissa 4.25-4.26.
- 4.6 Tiedonmuodostuksen päävaiheet ovat tarkastusaineistojen kerääminen, aineistojen analysointi ja päätelmien tekeminen. Käytännössä vaiheet limittyvät ja vaikuttavat toisiinsa.
- 4.7 Tiedonmuodostuksen lähtökohtana on tarkastusasetelmaan kuuluva peruskysymys: ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla. Tätä varten on selvitettävä, miten asiat ovat, ja verrattava asiantilaa siihen, miten asioiden pitäisi olla (tavoitetila). Kuviossa 4 on esitetty tiedonmuodostuksen kokonaisuus.
- 4.7.1 Esiselvityksessä on jo tarkasteltu toiminnan tavoitetilaa ("miten pitäisi olla") tarkastuskriteerien määrittämisen yhteydessä. Tätä tarkennetaan vielä tarkastuksen kuluessa.
- 4.7.2 Tarkastuksen varsinainen tiedonmuodostus alkaa sen selvittämislä, miten asiat ovat. Sen jälkeen vertaillaan, vastaako havaittu tila riittävästi sitä, miten pitäisi olla (tavoitetilaa). Kysymys "miten pitäisi olla" ei kuitenkaan ole vain vertailuperusta, vaan kysymys myös ohjaa tarkastusaineistojen keräämistä ja analysoimista tarkastuskysymyksen kannalta olennaisiin asioihin. "Miten on" -kysymykseen pyritään vastaamaan ainoastaan niiden asioiden perusteella, jotka ovat relevantteja "miten pitäisi olla" -kysymyksen suhteen.



KUVIO 4. Tarkastuksen tiedonmuodostuksen kokonaisuus.

Tarkastuskriteerit

- 4.8 Tarkastuskriteereillä on tärkeä asema tarkastuksen tiedonmuodostuksessa. Tarkastuskriteerit konkretisoivat "miten pitäisi olla" -kysymyksen taustalla olevaa tavoitetilaa ja antavat vertailuperustan sille, onko havaittujen asioiden tila toivotunlainen. Näin ne muodostavat operationaalisen tekijän, joka sekä ohjaa aineistoa ja analyysiä koskevia valintoja että antaa mittavälineen arvioida, vastaako havaittu asia riittävästi tavoitetilaa (kuvio 4). Tarkastuskriteerin käsitettä ja johtamista on käsitelty tarkemmin kohdissa 3.23–3.26.
- 4.9 Kun toiminnalle asetettu tavoite on esitetty selvänä määrällisenä mittarina, merkitsevät tavoite ja kriteeri samaa asiaa. Tällöin kriteerin käyttö tiedonmuodostuksen perustana on melko yksiselitteistä.
- Sen sijaan jos tavoite on esitetty laadullisesti, joudutaan tarkastuskriteeriä tulkitsemaan, eikä toiminnan arviointi ole yksinkertaista. Laadullinen tavoite on kuitenkin pyrittävä muodostamaan tarkastuskriteeriksi mahdollisimman yksiselitteisesti ja läpinäkyvästi.
- Yhtenä tarkastuskriteerinä on aina taloudellisuus eli resurssien käyttö (katso myös kohta 3.21).
- 4.10 Asetetut tarkastuskriteerit eivät välttämättä kokonaan määritä sitä, miten asioiden pitäisi olla. Sen vuoksi tiedonmuodostusta ohjaavana tekijänä on tarpeen käyttää myös yleisempää tulkintaa siitä, mihin tarkastettavalla toiminnalla pyritään.

Tarkastushavainnot

- 4.11 Tarkastushavainnot ovat tarkastuskysymysten ja -kriteerien kannalta relevantteja ja niistä käsin tulkittuja asioiden tilaa koskevia huomioita, jotka perustuvat tosiasioihin. Sen toteaminen, miten jokin asiantila on, ei ole vielä tarkastushavainto. Pelkästä asiantilan toteamisesta päästään tarkastushavaintoon, kun havaittuun asiantilaan liitetään tarkastuskysymyksestä ja -kriteereistä lähtevää tulkintaa. Yksittäiset tarkastushavainnot kertovat osaltaan siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.
- 4.12 Tarkastushavaintoihin päästään keräämällä tarkastuskysymysten ja -kriteerien kannalta olennaisia tietoja sisältäviä aineistoja ja analysoimalla niitä. Usein jo suoraan aineistoista voidaan tehdä huomioita, mutta varsinaiset tarkastushavainnot nousevat analysoiduista aineistoista.
- 4.12.1 Tarkastushavaintojen tulee perustua riittävään, olennaiseen ja luotettavaan aineistoon sekä sen kunnolliseen analysointiin. Tarkas-

tusaineistoja ja niiden keräämistä käsitellään kohdissa 3.27–3.29 ja aineiston keräämis- ja käyttöperiaatteita kohdissa 4.20–4.27. Aineistojen analysoimista on käsitelty tarkemmin kohdissa 4.28–4.35.

- 4.12.2 Tiedonmuodostuksen aikana tehdään koko ajan erilaisia huomioita, joista osa hylätään heti tarkastusasetelman kannalta epärelevantteina. Yksittäiset, näennäisesti vähämerkityksiset huomiot voivat myöhemmin yhdistettyinä olla perustana merkittävällekin tarkastushavainnolle. Tällaiset hajahuomiot voivat myös olla eräänlaisia johtolankoja varsinaisiin tarkastushavaintoihin.

Tarkastusevidenssi

- 4.13 Tarkastusevidenssi (näyttö) tarkoittaa sitä tarkastushavaintojen ja niitä tukevien huomioiden, analyysien ja päättelyn kokonaisuutta, joka muodostaa perustan tarkastusviraston kannanotoille.
- 4.14 Jotta tarkastuksen päätelmistä ja tarkastusviraston kannanotoista voi tulla vakuuttuneeksi, tarkastuksessa on tuotettava riittävää ja olennaista evidenssiä.
- 4.15 Tarkastusevidenssiä saadaan tarkastuksessa käytetyistä aineistoista. Lisäksi erillinen päättely voi aineistolähtöisen evidenssin rinnalla olla joskus olennainen osa tarkastusevidenssin tuottamista (kuviossa 4 muu evidenssi). Näin on esimerkiksi pääteltäessä, mitkä ovat välttämättömät ja riittävät ehdot jonkin vaikutuksen aikaan saamiseksi. Ehtojen täyttymisen toteamisessa käytetään aineistosta saatuja tietoja, jotka eivät välttämättä yksinään ilman päättelyä riittäisi tarkastusviraston kannanottojen perustaksi.
- 4.16 Riittävää ja olennaista evidenssiä saadaan analysoimalla keskeistä aineistoa kattavasti luotettavin menetelmin tai loogisella päättelyllä. Tarkastuksessa on kuitenkin mahdollista käyttää myös muunlaista evidenssiä, kuten yksittäisiä aineistosta tehtyjä huomioita. Vaikka nämä eivät yksinään tarjoa riittävän vahvaa evidenssiä, voivat ne yhdistettyinä muihin yksittäisiin huomioihin muodostaa riittävän perustan tarkastusviraston kannanotoille.
- 4.17 Tarkastusevidenssi tulee dokumentoida ja säilyttää ohjeiden mukaisesti.

Päätelmät

- 4.18 Tiedonmuodostuksen eri vaiheissa tehdään päätelmiä havaituista asioista. Tiedonmuodostus päättyy, kun tarkastuksessa on tarkastushavaintoihin perustuvana päätelmänä annettu vastaus tarkastuk-

sen pääkysymykseen. Tätä vaihetta on käsitelty jäljempänä ohjeen kohdissa 4.36–4.39.

Tarkastusviraston kannanotot

- 4.19 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat niitä johtopäätöksiä ja suosituksia, jotka virasto tarkastuksen perusteella tekee (ks. 4.36 ja 5.41–5.48).

Tarkastusaineistot

- 4.20 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja, jotka voivat olla suullisia, kirjallisia tai tarkastajan itsensä havainnoimia.
- 4.21 Aineistojen keräämisen päämääränä on tuottaa tarkastushavaintoja ja –evidenssiä (näyttöä). Aineistojen keräämisellä ja niihin tutustumisella perehdytään lisäksi syvemmin tarkastettavaan toimintaan sen olennaisten piirteiden ymmärtämiseksi.
- 4.22 Tarkastuksissa aineistolähteitä ovat aina
- lait, asetukset ja muut normit
 - muu eduskunnan tuottama aineisto
 - hallinnon asiakirja-aineistot, kuten toimintasuunnitelmat ja tulosohjausasiakirjat
 - talousarviot, kirjanpito ja tilinpäätökset sekä kustannuslaskenta
 - tarkastettavaa toimintaa koskevat päätökset ja niiden tausta-aineistot
- Tarpeen mukaan aineistolähteinä voivat olla
- kohteen tietojärjestelmät
 - suulliset tiedonlähteet
 - kyselyjen tulokset
 - tilastoaineisto
 - havainnoinnista saatava tieto
 - tutkimukset ja arvioinnit
 - asiantuntijalausunnot ja -mietinnöt
 - aikaisemmat tarkastuskertomukset ja niiden aineisto.
- 4.23 Tarkastusviraston tietojensaantioikeutta tulee käyttää hyväksi tarkastuskysymyksiin vastaamisen edellyttämässä laajuudessa. Tärkeätä on hyödyntää aineistoa, johon muilla on rajoitettu pääsy, vaikka sellaisen etsiminen ja löytäminen vaatisi tavallista enemmän vaivaa. Muilta estettyjä tai rajoitettuja aineistoja ovat esimerkiksi diarioiden valmisteluaineisto, virastojen intranetsivuilla olevat

aineistot ja turvaluokitellut aineistot.

- 4.23.1 Tarkastajalla on oikeus saada nähtäväksi virkamiesten omat valmisteluaineistot arkistoista, työhuoneista, sähköisistä tiedostoista yms. paikoista. Varsinkin vain tiedostoina olevaa valmisteluaineistoa voi olla vaikea löytää. Jos esimerkiksi päätösasiakirjoissa on esitetty lukuja ilman laskelmia tai perusteita, voi niihin viitaten pyytää valmistelijan omia valmistelutiedostoja tai työpapereita nähtäväksi. Jos tarkastajalle vastataan, ettei tausta-aineistoa ole, se on jo sinällään raportoitava tarkastushavainto.
- 4.23.2 Vahvasta tiedonsaantioikeudesta huolimatta aineistoja pyydetessä ja etsittäessä tulee olla asiallisen kohtelias. Toisaalta on pidettävä huoli, että tarkastuksessa tarvittavat aineistot myös saadaan. Mahdolliset ongelmat aineiston saannissa pyritään selvittämään päällikön tuella ensi sijassa asianomaisen henkilön ja tarvittaessa tämän esimiehen kanssa. Viime kädessä virasto voi asettaa valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 15 §:n nojalla uhkasakon tietojensaannin tehostamiseksi. Vakavista tiedonsaanti ongelmista raportoidaan tarkastuskertomuksessa.
- 4.23.3 Käsiteltäessä turvaluokitettuja aineistoja noudatetaan viraston menettelyohjetta julkisuuslain soveltamisesta sekä määräyksiä sähköisten salassa pidettävien tietoaineistojen käsittelystä.

Aineistojen tehokas käyttö

- 4.24 Tarkastuksessa pyritään keräämään riittävästi relevanttia tietoa tarkastuskohteesta siten, että keruu on taloudellista ja tehokasta tarkastusviraston ja tarkastuksen kohteen näkökulmasta. Tiedonkeruuta ei ole syytä jatkaa, kun samat asiat nousevat toistuvasti aineistosta esiin.
- 4.24.1 Aineistojen tehokas käyttö vaatii yhtäältä keskittymistä olennaisimmiksi arvioituihin aineistolähteisiin. Lisäksi se vaatii aineistojen jatkuvaa aktiivista valikointia tarkastuskysymysten ja –kriteerien ohjaamana sekä kykyä rajata lähteitä kokonaan pois.
- 4.24.2 Olennainen aineistolähde sisältää tarkastuskysymyksen kannalta paljon merkityksellistä tietoa. Tällaisia lähteitä voivat olla esimerkiksi toimintakertomukset, jotka saattavat tarjota suoraan vastauksia tarkastuksen kysymyksiin. Kun tällaisia lähteitä käytetään tarkastushavaintojen tukena, tietojen luotettavuus on pyrittävä varmentamaan joidenkin toisten lähteiden avulla.
- 4.24.3 Varmentavina aineistolähteinä käyttökelpoisimpia ovat lähteet, jotka on laadittu mahdollisimman riippumattomasti tarkastettavasta

toiminnasta. Vaikka tällaiset lähteet on tavallisesti tehty muihin kuin tarkastuksen näkökulmiin ja kysymyksenasetteluihin liittyen, niillä voi varmentamisen lisäksi olla muitakin etuja olennaisimpiin aineistolähteisiin verrattuna. Niiden kautta saattaa nousta esiin kokonaan uusia näkökulmia ja huomioita tai ne voivat tukea ja valaista tarkastushavaintoja konkreettisilla esimerkeillä, jotka lisäävät tarkastushavaintojen ja päätelmien vakuuttavuutta. Varmentavien lähteiden haittana on tehottomuus tiedonmuodostuksessa, minkä vuoksi tiedon tehokkaaseen seulontaan on niiden kohdalla kiinnitettävä erityistä huomiota.

- 4.24.4 Valmiista dokumenteista, kuten selvityksistä ja tutkimuksista saatava tieto siitä "miten on" voidaan muuntaa tarkastushavainnoksi, kun tieto arvioidaan tarkastuskriteerien avulla. Ennalta tunnettu tieto voi tällöin saada uutta sisältöä ja merkitystä. Toisaalta vaikka olennaista uutta merkitystä ei syntyisikään, voi tieto olla tärkeää tarkastuksen tiedonmuodostukselle.
- 4.24.5 Kun tarkastuskohteelta pyydetään aineistoja, on arvioitava, minkä verran keruu- tai muokkauskustannuksia kohteelle aiheutuu pyynnöstä.

Monilähteisyys

- 4.25 Monilähteisyydellä tarkoitetaan sitä, että tarkastuskysymykseen haetaan vastausta käyttämällä useita erilaisia lähteitä.
- 4.26 Erilaisten tarkastusaineistojen käyttö lisää tarkastushavaintojen luotettavuutta, koska näin aineistoja voidaan varmentaa ristiin. Lisäksi tarkastuskysymyksen tarkastelu erilaisilla aineistoilla voi tuoda esiin yhteyksiä ja tarkastushavaintoja, jotka eivät tulisi riittävän selvästi esiin mistään yksittäisestä aineistosta.
 - 4.26.1 Erilaisia tarkastusaineistoja on hyvä käyttää vuorovaikutteisesti, jotta niistä saadaan paras kokonaisuhyöty. Vuorovaikutteisuus tarkoittaa esimerkiksi sitä, että haastattelujen ja dokumenttien perusteella toteutetaan kysely, jonka havainnoista keskustellaan ja etsitään tarvittaessa muuta lisätietoa.

Monilähteisyyden mukaista ei ole se, että tarkastuksen yhteen kysymykseen käytetään yhtä lähdettä ja toiseen kysymykseen toista, vaikkakin erilaista lähdettä, ilman, että lähteet tukevat tai varmentavat toisiaan.
 - 4.26.2 Tietyissä tapauksissa tulee käyttää vain yhtä tiettyä lähdettä. Tästä esimerkkinä ovat keskeiset taloudenhoitoon liittyvät tiedot, kuten talousarviotiedot, jotka on aina haettava suoraan alkuperäisistä asiakirjoista.

- 4.26.3 Monilähteisyyttä on toteutettava siten, että kaikissa tarkastuksissa perehdytään keskeisiin asiakirjoihin ja muihin kirjallisiin dokumentteihin.
- 4.26.4 Lähteissä havaittuihin tietojen välisiin ristiriitoihin on aina kiinnitettävä huomiota ja pyrittävä selvittämään ristiriitojen syyt. Ristiriitojen syiden selvittäminen voi myös johtaa uusiin olennaisiin tarkastushavaintoihin.

Suullisen aineiston asema

- 4.27 Suullisilla aineistolähteillä on erityinen asema tarkastuksen tiedonmuodostuksessa. Suullista tietoa hankitaan eri tavoin haastatteleamalla, kyselemällä tai keskustelemalla. Suullisilla aineistoilla on suuri merkitys siksi, että monista asioista ei ole olemassa kirjallisia lähteitä. Suullinen aineisto toimii erityisesti taustaa antavana, selvittävässä ja lisäselvittelyä suuntaavana lähteenä.
- 4.27.1 Pääsääntöisesti on vältettävä suullisten aineistojen käyttämistä tarkastushavaintojen yksinomaisena perustana. Suullisista lähteistä saatuja tietoja on pyrittävä varmentamaan muista lähteistä. Varmentaminen on tehtävä aina, kun on kyse tarkastuksen kannalta keskeisestä asiasta, josta muunkinlaisia lähteitä on saatavilla.
- 4.27.2 Suullisen tiedon arvo evidenssinä paranee, kun suullinen aineisto keskittyy siihen, mitä on tosiasiallisesti tehty. Samoin evidenssin laatu paranee, kun suullinen aineisto liitetään osaksi päättelyä: esimerkiksi etukäteen määritellään, millainen toimintaprosessin pitäisi olla, jonka jälkeen tiedustellaan henkilöiltä, mitä prosessissa on tehty.
- 4.27.3 Koska suullista tiedonhankintaa käytetään tarkastuksissa hyvin paljon, kaikkien tarkastajien on tarpeen perehtyä suullisen aineiston keräämiseen ja talteenoton oppaisiin.

Tarkastusaineistojen analyysi

- 4.28 Tarkastusaineistojen analyysillä tarkoitetaan tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamaa aineiston erittelyä ja jäsentelyä. Analyysillä pyritään nostamaan tarkastusaineistosta esiin riittävä määrä tietoja, jotka kertovat siitä "miten asiat ovat".
- 4.29 Aineistojen analyysissä tarkastajan tulee olla kriittinen ja objektiivinen. Analyysin tulee olla aktiivista aineistojen käyttämistä ja tulkintaa, jossa tarkastuskysymystä valaistaan eri puolilta ja haetaan eri lähteistä lisätietoa, joka vahvistaa tai kiistää aiemmin saa-

tuja tietoja tai muodostettua kuvaa. Analyysiin kuuluu myös pyrkiminen asioiden oivaltavaan yhdistelyyn, jolloin voidaan päästä yksittäisistä vähämerkityksisistä asioista merkittäviin tarkastushavaintoihin.

- 4.30 Tarkastusaineiston luonne (esimerkiksi määrällinen, laadullinen) ohjaa analyysimenetelmien valintaa ja mitä menetelmiä aineistoon voi ja kannattaa kohdistaa. Valitun analyysitavan tulee olla sellainen, joka erittelee ja järjestee tietoja tehokkaimmin ja läpinäkyvimmin. Analyysin läpinäkyvyys tarkoittaa analyysin etenemisen jäljitettävyyttä.
- 4.31 Aineiston analyysi on usein luonteeltaan jatkuvaa aineiston järjestyä ja huomioiden keräämistä, johon on vaikea soveltaa määrämuotoisia menetelmiä. Laadullisissa aineistoissa tällainen aineiston keruuseen tiiviisti sidoksissa oleva työskentely voi muodostaa pääosan analyysistä eikä sille välttämättä ole tehokkaampaa vaihtoehtoa.
- Mahdollisuuksien mukaan tulee käyttää määrämuotoisia menetelmiä. Näistä on olemassa menetelmäkirjallisuutta paljon.
- 4.32 Määrämuotoisten (laadullisten ja määrällisten) menetelmien etuina ovat tehokkuus, jäljitettävyyden ja tulosten luotettavuus. Varsinkin määrällisiin tarkastusaineistoihin voidaan helposti soveltaa menetelmiä, joihin on myös kehitetty valmiita ohjelmia (tilasto- ja taulukkolaskentaohjelmia). On tärkeää tietää, mihin menetelmät ja ohjelmat soveltuvat sekä ymmärtää, mitä ohjelman suorittamassa analyysissä tapahtuu. Muutoin tulosten väärin tulkintojen mahdollisuus on suuri.
- Menetelmän soveltaminen muodostaa tarkastuksessa tavallisesti selkeän osakokonaisuuden. Tämä tekee mahdolliseksi sen, että viraston menetelmätuntijat voivat avustaa tarkastusta. Menetelmäasiantuntija voi olla myös viraston ulkopuolinen taho.
- 4.33 Määrällinen analyysi voi olla esimerkiksi asioiden yhteyksiä osoittavaa laskentaa tai tilastollista analyysiä, joka perustuu riittävästä tapausmäärästä tehtäviin todennäköisyyspäätelmiin. Laadullisissa analyysissä tarkasteltujen yksiköiden määrä on sen sijaan useimmiten niin rajattu, ettei tilastollisiin päätelmiin ole mahdollisuuksia. Laadullista aineistoa tarkastellaan usein kokonaisuutena, jonka ajatellaan valottavan jonkin sisäisesti loogisen kokonaisuuden rakennetta.
- 4.34 Vaikka laadulliseen aineistoon on vaikeampi kohdistaa määrämuotoisia menetelmiä, niidenkin analyysiin on saatavilla ohjel-

mia, jotka helpottavat varsinkin laajojen aineistojen käsittelyä. Menetelmien yhtenä etuna on se, että ne lisäävät aineistojen systemaattista käsittelyä ja siten lisäävät analyysin jäljitettävyyttä ja tulosten luotettavuutta.

- 4.35 Tarkastuksessa yhdistetään laadullinen ja määrällinen analyysi. Laadullisella analyysillä voidaan tehdä esimerkiksi alustavia havaintoja, joita testataan ja tarkennetaan määrällisellä menetelmällä.

Päätelmät

- 4.36 Päätelmillä tarkoitetaan tässä tarkastajan tekemien arviointien ja päättelyjen tuloksia. Näitä tehdään sekä siitä, miten asiat ovat, että siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.

Vastaus tarkastuksen pääkysymykseen on viraston tekemä johtopäätös tarkastushavainnoista. Tarkastusviraston kannanotot muodostuvat lisäksi muista viraston tekemistä johtopäätöksistä ja antamista suosituksista.

- 4.37 Aineistojen analyysit ja tarkastuskriteereihin perustuvat vertailut ovat lähtökohtina asioiden tilaa koskeville päätelmille. Analyysit tai vertailut eivät suoraan osoita asioiden tilaa, vaan tarkastajien on tehtävä niistä päätelmiä. Tarkastellusta asiasta tai ilmiöjoukosta tuodaan päätelminä esiin jotakin uutta, joka ei sellaisenaan sisälly analysoituihin aineistoihin.

- 4.38 Siltä osin kuin päätelmät perustuvat päättelyyn, voidaan yksiselitteisesti todeta, onko oikeita päättelysääntöjä noudatettu ja ovatko päätelmät oikeita. Määrällisessä analyysissä tilanne on tavallisesti tämä. Siinä päättelysääntöjen ohjaamat päätelmät liittyvät usein kiinteästi jo analyysin tekemiseen.

- 4.39 Laadullisessa analyysissä päätelmiä tehdään tavallisimmin muodostamalla analysoidusta aineistosta kokonaisarvio. Tällöin päätelmien oikeellisuutta ei voi kiistatta todeta tai oikeellisuuden arviointi voi olla epärelevanttia. Tärkeämpää on päätelmien uskottavuus. Päätelmiltä vaaditaan sisäistä ristiriidattomuutta, mutta myös muunlaisia ominaisuuksia, kuten objektiivisuutta, tasapainoisuutta ja kohtuullisuutta. Päätelmän uskottavuus syntyy perusteiden laadusta ja riittävydestä.

- 4.39.1 Laadullisessa analyysissä perusteiden riittävyys määräytyy tilannekohtaisesti asioiden luonteen ja niiden keskinäisten yhteyksien mukaan. Aineistosta tehtävässä kokonaisarviossa ei usein ole osoi-

tettavissa mitään yksittäisiä asioita, joilla päätelmää voisi helposti tukea. Tällöin täytyy erityistä huomiota kiinnittää perusteluista muodostuvaan kokonaisuuteen. Toisaalta yksittäisetkin toisistaan riippumattomat, samaan suuntaan osoittavat huomiot voivat tarjota riittävät perusteet uskottavalle päätelmälle tai jopa vain yksi huomio voi olla ratkaiseva. Perusteiden riittävyttä osoittaa se, onko joku muukin asiaan perehdytetty henkilö saatavissa vakuuttuneeksi siitä, että tosiasiat ja niiden yhteydet tukevat päätelmää.

- 4.39.2 Päätelmien varmuusaste voi vaihdella. Mitä kiistanalaisemmaksi ennakoidusta päätelmästä on kyse, sitä suurempaan perusteltavuuteen tulee pyrkiä. Tämä voi vaatia, että päätelmien tueksi kerätään tavanomaista suurempi määrä tosiasioita sekä osoitetaan tavallista huolellisemmin tosiasioiden keskinäisiä yhteyksiä.
- 4.39.3 Päätelmiin liittyvät varaukset on tuotava raportoinnissa selvästi esiin. Varauksellisesta päätelmästä voi raportoida, jos kyse on merkittävästä asiasta johon sisältyy suuria riskejä.

Tarkastuksen dokumentointi

- 4.40 Tarkastuksessa käytetyt aineistot ja niiden analysointitavat tulee esittää ja säilyttää siten, että niiden perusteella käy selville, miten tarkastuksen havaintoihin ja päätelmiin on päädytty. Keskeinen kokoava dokumentaatio kirjoitetaan tarkastuskertomukseen, mutta tämän perustana oleva aineisto (esimerkiksi tarkastettavalta saatu kirjallinen aineisto tai haastattelumuistiot) säilytetään tarkastuksen työpapereissa. Työpapereihin eivät kuulu tarkastuskertomuksen lähdeluettelossa mainitut yleisesti saatavilla olevat aineistot.

Tarkastuskysymykset sekä käytetyt aineistot ja analyysitavat vaikuttavat paljon siihen, miten yksityiskohtaisesti työpaperit laaditaan ja missä laajuudessa työpapereita tulee tarkastuksen jälkeen säilyttää.

- 4.41 Tarkastuksen työpaperit ja muu todentava aineisto säilytetään tarkastuksen antamisen jälkeen kuusi vuotta. Työpapereita säilytetään ensisijaisesti sähköisesti.

5 Raportointi

Raportoinnin perusta ja raportointitavat

- 5.1 Tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 5 §:n mukaan virasto antaa tarkastuksesta laaditun kertomuksen tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle.
Tarkastusvirasto on päättänyt antaa kertomukset tiedoksi valtiovarain controller –toiminnolle.
- 5.2 Tarkastusvirasto on päättänyt, että tuloksellisuustarkastukset raportoidaan tuloksellisuustarkastuskertomuksina.
- 5.3 Tarkastuskertomuksen lisäksi tuloksellisuustarkastuksen raportointitapoja ovat selvitys ja kirje. Selvityksen tai kirjeen käyttöä käsitellään kohdissa 5.75–5.78.

Raportoinnin vaiheet

Tarkastuskertomuksen kirjoitus ja ohjaus

- 5.4 Tarkastuskertomuksen kirjoittavat raportointivastuullinen tarkastaja ja muut tarkastusta tehneet tarkastajat sovitun työnjaon mukaisesti. Raportointivastuullinen tarkastaja vastaa kertomuksen osien yhteensopivuudesta ja sisällön kokonaisuudesta sekä esittelee kertomuksen päätettäväksi.
- 5.5 Tarkastuskertomuksen kirjoitusta ohjaavat tehtävään määrätyt päälliköt sovitun työnjaon mukaisesti. Päälliköiden tehtävänä on varmistaa, että tarkastuksesta voidaan raportoida eli että tarkastuksessa on hankittu riittävästi tarkastusevidenssiä (näyttöä) tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi. Päällikön tehtävään kuuluu myös käydä läpi ensimmäinen kertomusluonnos ja varmistaa, että kertomuksen sisältö on vastaa esiselvityksessä sovittua asetelmaa ja että kertomuksen alustava rakenne on tasapainoinen.

Palautteen pyytäminen ja käsittely

- 5.6 Tarkastuskertomusluonnos lähetetään tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle palautetta varten. Palautteen tarkoitus on antaa tarkastetulle mahdollisuus lausua näkemyksensä luonnoksessa esitetyn tarkastusevidenssin riittävydestä sekä varmistaa, että tarkastuskertomusluonnos ei sisällä väärinkäsityksiä ja että kertomuksen sisältö ei tule tarkastetulle yllätyksenä.
- 5.7 Palautetta pyydetään vain niiltä tahoilta, jotka ovat tarkastettavasta toiminnasta olennaisesti vastuussa eli pääsääntöisesti tarkastetulta organisaatiolta sekä ministeriöltä, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu. Palautteenantajat ovat siis pääsääntöisesti samoja organisaatioita kuin ne, joille varsinainen tarkastuskertomus virastosta annetun lain 5 §:n mukaisesti annetaan. Palautetta ei pyydetä tarkastuskohteen sidosryhmiltä, intressitahoilta tai kaikilta niiltä tahoilta, joilta tarkastusaineistoa on hankittu.
- 5.8 Tarkastuskertomusluonnos ja siitä pyydettyä palaute ei ole enää tiedonhankintaväline tarkastetuilta, vaan kertomusluonnoksen tulee olla sisällöltään ja muodoltaan mahdollisimman lähellä valmista tarkastuskertomusta.
- Tarkastaja voi olla kirjallisesti yhteydessä tarkastettaviin myös tarkastuksen aikana, ennen tarkastuskertomusluonnoksen lähettämistä. Lähetetyistä kirjeistä, muistioista tai vastaavista tulee kuitenkin ulkomuodon ja sisällön kautta käydä selvästi ilmi, että kyseessä ei vielä ole tarkastusviraston luonnos tarkastuskertomukseksi.
- 5.9 Palautteen antamiseen annetaan aikaa pääsääntöisesti kolme viikkoa. Palautteen antamisen tapa jätetään palautteen antajan harkintaan.
- 5.10 Jos tarkastettu haluaa antaa palautteen suullisesti, järjestetään palauttekokous. Tarkastaja dokumentoi palautteen.
- 5.11 Kertomuksen kirjoittanut tarkastaja (tarkastajat) ja päällikkö käyvät palautteen läpi. Tarkastaja tekee saadun palautteen ja päällikön kanssa käydyn keskustelun perusteella sovitut täydennykset ja korjaukset kertomusluonnokseen.
- Palautteiden käsittely dokumentoidaan tarkastuksen työpapereihin siten, että sekä palautteiden perusteella kertomusluonnokseen tehdyt muutokset ja perusteet luonnoksen muuttamatta jättämiseen käyvät jälkikäteen ilmi.
- 5.12 Jos saatu palaute on epäselvää tai jos palautteen antaja on ymmär-

tänyt kertomusluonnoksen väärin, voidaan palautteen antajaa pyytää tarkentamaan tai selventämään palautetta. Tarkennuspyyntö voidaan tehdä sähköpostitse tai suullisesti. Tarkennuspyyntö ja saadut tarkennukset dokumentoidaan ja arkistoidaan.

Päätös tarkastuskertomuksesta

- 5.13 Päätös tarkastuskertomuksen antamisesta tehdään loppukokouksessa. Kertomuksen antamisesta päättää yleensä tuloksellisuustarkastuksen toimintayksikön päällikkö. Esittelijänä toimii päävastuullinen tarkastaja tai esittelijäksi määrätty. Tarkastusta ohjannut päällikkö hyväksyy esityksen tarkastuskertomukseksi vietäväksi tarkastuksen loppukokoukseen.
- 5.14 Loppukokouksessa keskustellaan, voiko virasto antaa tarkastuksesta laaditun tarkastuskertomuksen ja muutetaanko käsiteltävänä olevaa esitystä tarkastuskertomukseksi.
- Lisäksi kokouksessa keskustellaan ja päätetään myös mihin muihin toimenpiteisiin tarkastus antaa aiheita.
- 5.14.1 Loppukokouksessa keskustellaan lisäksi myös erilaisista vaihtoehdoista tiedottaa kertomuksesta. Tarkastuskertomuksista annetaan pääsääntöisesti lehdistötiedote. Tiedotteiden uutistakuun varmistamiseksi tarkastuksen keskeisistä asioista tehdään lyhyt yhteenveto tiedotteen laatimista varten. Tarvittaessa kertomus voidaan antaa asiasta vastuulliselle ministerille tai kansliapäällikölle muutama päivä ennen julkaisemista. Kertomuksen julkistamisen yhteydessä pidettävistä lehdistötilaisuuksista tai sidosryhmäseminaareista päättää pääjohtaja. Muita tiedotusmahdollisuuksia ovat esimerkiksi kirjoitukset aihepiirin julkaisuissa tai tarkastuksen esittely alan tilaisuuksissa.
- 5.14.2 Loppukokouksessa käydään läpi myös tarkastuksen jälkiseuranta-suunnitelma, joka on valmistettu ennen loppukokousta. Suunnitelman hyväksyy toimintayksikön päällikkö.
- 5.14.3 Loppukokouksessa keskustellaan ja arvioidaan tarkastusprosessin onnistumista. Arvioinnin apuna voi käyttää esimerkiksi kysymyksiä:
- Onko tarkastuksessa onnistuttu vastaamaan tarkastuskysymyksiin?
 - Miten tarkastuksessa onnistuttiin yhteistyössä tarkastetun ja muiden sidosryhmien kanssa sekä viraston sisällä?
 - Onko tarkastuksessa joltain osin poikettu tuloksellisuustarkastuksen ohjeista?

- Miten hyvin tarkastuksessa saavutettiin aikataulu- ja resurssitavoitteet?

Tarkastuskertomuksen julkaiseminen ja tarkastuksesta tiedottaminen

- 5.15 Tarkastuskertomuksen julkaisemisen ja tarkastuksesta tiedottamisen tavoitteena on edistää tarkastuksen vaikuttavuutta. Tiedottamisen vakiotapoja ovat tarkastuskertomusten jakelu sekä lehdistötiedotteet.
- 5.16 Tarkastuskertomus annetaan tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle, valtiovarainministeriölle ja valtiovarain controller –toiminnolle.

Tarkastuskertomuksen sisällölliset vaatimukset

- 5.17 Tarkastuskertomus on asiakirja, jonka perusteella tarkastusviraston ulkopuoliset tahot muodostavat käsityksensä siitä, miten virasto on kannanottoihinsa päätenyt ja miten virasto toimii riippumattomana ulkoisena tarkastusviranomaisena.
- 5.18 Tarkastuskertomuksen tulee olla objektiivinen, luotettava, avoin ja käyttökelpoinen.
- 5.18.1 Tarkastuskertomuksen objektiivisuus tarkoittaa, että kertomuksessa asiat esitetään monipuolisesti, tasapuolisesti ja neutraalisti. Kertomuksessa ei saa tarkastusaiheesta antaa yksipuolista tai rajoittunutta kuvaa. Kertomuksessa esitetään tarkastusviraston omat, tarkastuksen perusteella muodostetut kannanotot eikä toimia muiden tahojen puolestapuhujana. Kertomuksen sanavalinnat ovat neutraaleja.
- 5.18.2 Tarkastuskertomuksen luotettavuus tarkoittaa, että kertomuksessa esitetyt asiat ovat hyvin perusteltuja. Tarkastuskertomuksesta on selvästi ilmentävä, miten tarkastusviraston johtopäätökset ja suositukset pohjautuvat tarkastuksessa tehtyihin havaintoihin. Näiden taas tulee perustua dokumentoituun tarkastusprosessiin ja riittävään havaintoja todentavaan aineistoon.
- 5.18.3 Tarkastuskertomuksen avoimuus tarkoittaa, että kertomuksesta voidaan selvästi havaita, mistä lähtökohdista tarkastus on tehty, mitä tarkastuksessa on tehty ja miten kannanottoihin on päädytty. Kertomuksen avoimuus tarkoittaa myös tarkastuksen rajauksen selvää esittämistä. Rajaus kertoo, mitä kertomuksessa ei käsitellä ja minkälaisia johtopäätöksiä kertomuksen perusteella ei voi tehdä.

5.18.4 Tarkastuskertomuksen käyttökelpoisuus tarkoittaa, että tarkastusaihetta käsitellään ymmärrettävällä ja havainnollisella tavalla ja että kertomus on helppolukuinen. Kertomuksessa keskitytään tarkastuskysymyksen kannalta olennaisiin havaintoihin, joihin viraston kannanotot perustuvat. Kertomukseen ei saa sisällyttää kuvailevaa aineistoa enempää kuin tarkastushavaintojen ymmärtämiseksi ja kannanottojen perustelemiseksi on tarpeen.

Tarkastuskertomuksen tulee muodostaa looginen kokonaisuus. Kertomuksen tulee sellaisenaan ilmaista tarkastettavan asian ydinsältö selvästi ja vakuuttavasti. Kertomuksen perusteella tulisi myös asiaa tarkemmin tuntemattoman lukijan voida ymmärtää tarkastuksen pääasiat.

Tarkastuskertomus on kirjoitettava siten, että se luo hallinnolle edellytykset korjata epäkohtia ja ongelmia.

Tarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö

- 5.19 Kaikissa tarkastuskertomuksissa on samat neljä päälukua. Kertomuksen rakenne on
1. Johdanto, jossa esitetään
 - selitys sille, miksi tarkastus on aloitettu
 - tarkastuksen tavoite
 2. Tarkastusasetelma, jossa esitetään
 - kohteen kuvaus
 - tarkastuskysymykset
 - tarkastuskriteerit
 - rajaukset
 - tarkastuksen aineistot ja menetelmät
 3. Tarkastushavainnot
 - tarkastuskysymyksiä mukaillen esitettynä
 4. Tarkastusviraston kannanotot, jossa esitetään
 - tarkastuksen johtopäätökset ja mahdolliset suositukset.
- 5.20 Liitteessä 4 on esitetty kertomuksen osiin liittyviä kysymyksiä, joi-
ta voi käyttää apuna tarkastuskertomusta kirjoitettaessa.

Johdanto

- 5.21 Tarkastuskertomuksen ensimmäisen luvun otsikko on Johdanto. Siinä esitetään tarkastuksen tausta. Luvun tarkoitus on kertoa lukijalle, miksi tarkastus tehtiin. Luku on lyhyt, enimmillään 3–4 sivua. Sitä ei jaeta alalukuihin.

- 5.22 Luvussa esitellään tarkastusaihe lyhyesti ja yleisesti muutamalla kappaleella. Samalla kuvataan tarkastusaiheen välitöntä ja välillistä valtiontaloudellista merkitystä. Yksityiskohtaisemmin tarkastuskohde kuvataan luvussa 2.
- 5.23 Johdannossa kuvataan myös, millä perusteilla virasto on valinnut aiheen tarkastettavaksi. Jos aihe perustuu aiempiin tarkastuksiin, nämä mainitaan yksilöidysti. Lisäksi kuvataan tarkastusaiheen kannalta ajankohtaiset ja merkittävät eduskunnan ja sen toimieliemien kannanotot.
- 5.24 Luvussa kerrotaan myös tarkastuksen tavoite. Tämä ilmaisee sen, mikä asia halutaan selvittää.

Tarkastusasetelma

- 5.25 Kertomuksen toisen luvun otsikko on Tarkastusasetelma. Luvussa esitetään tarkastuskohde ja se, miten tarkastus on tehty. Tarkoituksena on, että johdannon ja tarkastusasetelman luettuaan lukija voi halutessaan siirtyä suoraan kertomuksen lopussa oleviin tarkastusviraston kannanottoihin.
- 5.26 Luku jaetaan alalukuihin. Luvussa esitetään
- tarkastuskohteen kuvaus
 - tarkastuksen pääkysymys ja tätä tarkentavat osatarkastuskysymykset
 - tarkastuskriteerit ja niiden perustelut
 - tarkastuksen organisatoriset, ajalliset ja alueelliset rajaukset sekä rajausten merkitys johtopäätöksille ja niiden mahdolliselle hyödyntämiselle
 - tarkastuksen aineistot ja niiden hankinta
 - kertomusluonnoksen palautteen antajat ja palautteen käsittely
- Kaikki mainitut asiat ovat yhteydessä toisiinsa ja niiden esittämisjärjestys ja otsikointi on harkittava tapauskohtaisesti. Suositeltavaa kuitenkin on, että esittämisjärjestys on edellä olevan luettelon mukainen.
- Kohteen kuvausta lukuun ottamatta Tarkastusasetelma-luvussa käytetään imperfektiä: luvussa kerrotaan, että tarkastus tehtiin ja että tehdystä tarkastuksesta kirjoitettiin kertomus.
- 5.27 Tarkastuskohteen kuvauksessa tulee esitellä ainakin kohteena oleva toiminta, säädösperusta, vastuuviranomaiset (hallinto/organisointi), resurssit ja rahoitus. Jos näissä on tapahtunut merkittäviä muutoksia, myös ne selostetaan. Lisäksi voidaan kuvata, minkälaisia yhteyksiä kohteella on muihin toimintoihin tai organisaatioihin.

Kuvauksen tarkoitus on auttaa lukijaa ymmärtämään tarkastuksen tavoite ja kysymykset. Tämän vuoksi kuvauksen tulee keskittyä sellaisiin kohdetoiminnan, organisaation tai lainsäädännön seikkoihin, jotka liittyvät ja johdattelevat tarkastuskysymyksiin. Kohteen kuvauksen pitää olla lyhyt, enimmillään 3–4 sivua. Kohdetta kuvattaessa on kiinnitettävä huomiota myös siihen, ettei tarpeettomasti toisteta jo johdannossa sanottua.

- 5.28 Kohteen kuvauksen jälkeen esitetään tarkastuksen pääkysymys ja sitä tarkentavat osakysymykset. Pääkysymys tulisi voida ilmaista yhdellä selvällä kysymyslauseella ja sen tulisi olla tarkasti muotoiltu. Pääkysymyksessä ei tule käyttää ilmaisuja, jotka muuttavat kysymyksen epämääräiseksi; tällaisia ovat esimerkiksi sanat "muun ohessa", "erityisesti" tai "pääasiassa".
- 5.29 Tarkastuksen kriteerit eli tarkastushavaintojen arviointiperusteet tulee esittää selvästi. Kuten myös mihin tarkastuskysymyksiin ne liittyvät ja mistä kriteerit on johdettu sekä millä perusteella ne on valittu. Usein kriteerit liittyvät säännösten noudattamiseen, asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen tai hyvän taloudenhoidon ja hallinnon periaatteisiin. Jos eri tarkastuskysymyksissä käytetään eri kriteereitä, tulee kriteerejä tarkentaa tarkastushavaintoja käsitellessä.
- 5.30 Tarkastuskysymysten ja -kriteerien jälkeen esitetään tarkastuksen rajaus siltä osin kuin se liittyy tarkastuksen tavoitteeseen ja kysymyksiin. Rajaus selventää, mihin kysymyksiin tarkastuksessa on vastattu ja mihin ei. Usein lukijan kannalta on selvintä rajata tarkastus kertomalla, mitä asioita tarkastus ei ole käsitellyt.
- 5.31 Tarkastusasetelmaluvussa esitellään myös tarkastuksen aineistot ja menetelmät: mitä aineistoja tarkastuksessa on käytetty, miten aineistot on kerätty ja millä menetelmillä niitä on analysoitu? Aineistot ja menetelmät esitellään yleisellä tasolla.
- Aineistojen ja menetelmien kuvaukseen kuuluvat yleensä myös perusteet, joilla aineistot ja menetelmät on valittu. Jos aineistoihin tai menetelmiin liittyy erityisiä heikkouksia tai tarkastuksen johtopäätöksiä vaarantavia tekijöitä, nämä mainitaan erikseen. Tarvittaessa aineistoja ja menetelmiä voi tarkentaa myös tarkastushavaintojen yhteydessä tai liitteessä.
- 5.32 Asetelmaluvussa esitetään vielä, miten tarkastuksen aineistojen ja menetelmien valinta on rajannut tarkastuskohdetta. Rajaukset voivat olla hallinnollisia, ajallisia tai alueellisia: Hallinnollinen rajaus kertoo, mitä organisaatioita on ja mitä ei ole ole tarkastettu. Ajalli-

nen rajausta kertoo, minkä ajanjakson toimia on tarkastettu. Alueellinen rajausta ilmaisee, minkä alueen toimijoita on tarkastettu.

Kaikki tarkastuksen rajaukset tulee lyhyesti perustella. Rajauksia esiteltäessä on hyvä myös kertoa, mitä tehdyt rajaukset merkitsevät tarkastuksen tulosten ja niiden yleistettävyyden kannalta. Tällöin voi esimerkiksi mainita, minkälaisia tuloksia tehdyt rajaukset sulkevat pois tai mitä tarkastuksen perusteella ei voi päätellä. Rajausten selvä esittäminen ja niiden merkitysten selostaminen vähentävät odotuskuiluja ja perusteetonta kritiikkiä tarkastuksen tuloksia kohtaan.

- 5.33 Asetelmaluvussa esitetään myös mitkä tahot ovat antaneet kertomusluonnoksesta palautetta sekä mahdolliset tahot, jotka eivät pyynnöstä huolimatta sitä antaneet. Tässä yhteydessä mainitaan, että saatu palaute on otettu huomioon lopullisen tarkastuskertomuksen laadinnassa.

Mikäli tarkastusprosessin aiemmissa vaiheissa on pyydetty ja saatu tarkastetulta tai muilta tahoilta lopullisten tarkastushavaintojen pohjana oleviin yksittäisiin havaintoihin liittyviä palautteita, joita voidaan pitää julkisuuslain mukaisina asiakirjoina, voidaan myös tästä mainita lyhyesti.

Tarkastushavainnot

- 5.34 Tarkastushavainnot luvussa esitetään tarkastusevidenssi. Luvun tavoitteena on, että luvussa luodaan vakuuttava tosiasiapohja kertomuksen lopussa esitettävälle kannanotoille.
- 5.35 Tarkastushavainnot luvussa voi olla useita alalukuja. Alalukujen otsikoinnin ja ryhmittelyn tulisi ilmentää tarkastuskysymyksiä tai tarkastuksen teemoja. Useimmiten sopiva alalukujen määrä on 4-5.
- 5.36 Tarkastushavainnot käsittävän luvun tulee keskittyä siihen evidenssiin, jonka pohjalta tarkastuskysymyksiin vastataan. Tekstistä on selvästi käytävä ilmi, milloin kyse on tarkastuksessa tehdystä havainnosta ja mikä on tarkastusaineiston kuvailua. Kuvailtavaa tekstiä saa olla vain siinä määrin kuin on välttämätöntä tarkastuskysymyksen ja siihen annettavan vastauksen ymmärtämiseksi.

Tarkastushavainnot on kirjoitettava tavalla, joka osoittaa, että ne perustuvat riittävään, olennaiseen ja luotettavaan aineistoon. Tekstistä tulee selvästi käydä ilmi, millä kriteereillä asioita on arvioitu. Tekstistä tulee myös ilmetä, mitä tehty havainto tarkoittaa tarkastuskriteerin kannalta: onko asiantila hyvä, tyydyttävä vai huono? Havainnot pitää siis selvästi tulkita niitä tarkastuskriteerejä vasten, joita tarkastuksessa käytetään.

Havaittujen ongelmien lisäksi tulisi kiinnittää huomiota ongelmien syihin. Syiden rakentava analysointi edistää tarkastuksen vaikuttavuutta.

- 5.37 Merkittävimmit tarkastushavainnot esitetään kussakin alaluvussa ensimmäiseksi ja vasta näiden jälkeen vähemmän merkittävät havainnot. Tarkastushavainnot -luvussa on myös mahdollista esittää ensin käsiteltävää asiaa koskeva päätelmä ja vasta sen jälkeen siihen johtanut dokumentaatio, kunhan tätä tapaa noudattaa kautta raportoinnin linjan.
- 5.38 Tarkastushavainnot -luvussa on tuotava esiin myös sellaiset seikat ja käytännöt, joissa tarkastuksen perusteella on onnistuttu hyvin.
- 5.39 Jos Tarkastushavainnot -luvussa on useita alalukuja tai jos havaintotekstiä on muuten paljon, voidaan alalukujen tai Tarkastushavainnot -luvun loppuun lisätä kokoavia tarkastushavaintoja omana alalukunaan. Tämän alaluvun tulee erota Tarkastusviraston kannanotot -luvusta: Kannanotot -luvussa esitetään vastaus tarkastuksen pääkysymykseen, kun taas alaluvussa esitetään kootusti tärkeimmät havainnot. Erona on, että kannanotot -luvussa havainnoista noustaan ylemmälle tasolle ja vastataan havaintoihin perustuen tarkastuksen pääkysymykseen.
- 5.40 Tarkastuskertomusluonnosta voidaan muuttaa palautteen perusteella, jos palautteella on merkitystä havaintojen tai kannanottojen kannalta. Lainauksia saadusta palautteesta ei esitetä.

Tarkastusviraston kannanotot

- 5.41 Tarkastuskertomuksen viimeisessä luvussa esitetään tarkastusviraston kannanotot. Kannanotto tarkoittaa tarkastuksen perusteella tehtyjä johtopäätöksiä ja annettavia suosituksia.
- 5.42 Tarkastuksen perusteella tehdyt johtopäätökset ovat vastaus tarkastuksen pääkysymykseen ja tätä täsmentäviin osakysymyksiin sekä samalla viraston kannanotto käsiteltyyn tarkastusaiheeseen. Johtopäätökset eivät ole tarkastushavaintoja: johtopäätökset vastaavat siihen, mitä tehdyt havainnot merkitsevät tarkastuksen pääkysymyksen kannalta.
- 5.43 Kannanotot -luvun tulee olla tiivis ja ytimekäs, yleensä pituudeltaan alle viisi sivua. Lukua ei jaeta alalukuihin, mutta tekstiä voi rytmittää väliotsikoilla, jotka nimetään tarkastuskysymyksiin saatuja vastauksia mukailien asiakokonaisuuksittain. Otsikot voi myös laatia ytimekkäiden lauseiden muotoon.

- 5.44 Luvun alussa voidaan hyvin lyhyesti ja yleispiirteisesti kerrata tarkastuksen kohde ja pääkysymys sekä pääkysymyksestä johdetut tärkeimmät tarkastuskysymykset. Tämä on tarpeen, jos kertomus on sivumäärältään laaja. Muilta osin tarkastusasetelmaa ei ole tarpeen selvittää.
- Johtopäätöksistä pitää selvästi käydä ilmi, mikä on vastaus tarkastuksen pääkysymykseen: miltä osin on toimittu hyvin, miltä osin on parannettavaa. Johtopäätösten tulee olla selvästi johdettavissa tarkastushavainnoista, kuitenkin siten, että tekstissä nousee yksittäisiä havaintoja yleisemmälle tasolle.
- 5.45 Johtopäätöksissä on perusteltua mainita, jos tarkastettu on tulkinut tarkastuskriteerejä eri tavoin kuin tarkastusvirasto, ja on sen vuoksi erimieltä johtopäätöksistä.
- 5.46 Johtopäätösten lisäksi luvussa voidaan esittää tarkastusviraston suositukset. Suositusten esittäminen harkitaan tapauskohtaisesti. Suosituksia laadittaessa on kiinnitettävä huomiota niiden toteuttamisesta aiheutuviin valtiontaloudellisiin hyötyihin ja kustannuksiin.
- Suosituksia ei tarvitse esittää silloin, kun suositus on itsestään selvästi johdettavissa johtopäätöksistä. Suositusten tulisi olla yleisiä: ne voivat osoittaa suunnan, johon tarkastuksen perusteella kannattaa edetä, mutta eivät konkreettisia toimia, joita pitäisi toteuttaa.
- 5.47 Luvussa ei esitetä uusia havaintoja eikä tuoda esiin uusia asioita. Jos tarkastuksen havainnot ovat avanneet uusia näkökulmia tarkastusaiheeseen, nämä voidaan esitellä ja niitä pohtia.
- 5.48 Kannanotot -luvussa ei viitata kertomuksen muihin osiin, ei käytetä alaviitteitä tai lainattua tekstiä. Luku on nimenomaan tarkastusviraston kannanotto tarkastettuun asiaan.

Tarkastuskertomuksen muut vakio-osat

- 5.49 Tarkastuskertomuksen muut vakio-osat ovat seuraavat: päätössivu, kuvailulehti, sisällysluettelo, tiivistelmä, lähteet ja liitteet. Näiden sisällöstä on ohjeet Word-pohjissa, joihin osat tehdään.

Päätös kertomuksen antamisesta

- 5.50 Tarkastuskertomukset annetaan viraston päätöksellä. Tämän vuoksi tarkastuskertomusten alussa on päätössivu. Päätös tehdään esitte-

lystä ja sen allekirjoittavat tekijä ja päätöksen esittelijä. Viraston työjärjestyksen mukaisesti tuloksellisuustarkastuksen antamisesta päättää tuloksellisuustarkastuksen toimintayksikön päällikkö. Kertomuksen antamisen esittelee asian pääosin valmistellut tarkastaja tai esittelijäksi määrätty.

Päätöksessä esitetään, että tarkastusvirasto on suorittanut tarkastussuunnitelmaansa kuuluneen tarkastuksen, jonka perusteella virasto on antanut asiasta tarkastuskertomuksen. Päätöksessä luetaan ohjeen kohdassa 5.1 mainitut organisaatiot, joille tarkastuskertomus on annettu tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten. Päätöksessä ei mainita muita organisaatioita.

Päätöksessä mainitaan myös, että virasto tulee jälkiseurannassa selvittämään, mihin toimiin kertomuksen kannanottojen johdosta on ryhdytty. Tässä kohtaa mainitaan myös vuosi, jolloin jälkiseuranta tullaan tekemään.

- 5.51 Poikkeustapauksissa päätöksessä voidaan myös mainita, että tarkastetun tulee ilmoittaa tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin se on ryhtynyt tarkastuksessa esitettyjen huomautusten johdosta sekä määräaika tällaisen ilmoituksen antamiselle. Tällainen maininta edellyttää, että tarkastuskertomuksessa on huomautettu epäkohdista, joiden perusteella tarkastetun edellytetään ryhtyvän välittömiin korjaaviin toimenpiteisiin. Maininnassa pitää yksilöidä, missä tarkastuskertomuksen luvussa korjaavia toimenpiteitä vaativat epäkohdat on esitetty. Kappale on vakiomuotoinen ja löytyy kertomuksen tyyliopohjasta.

Tiivistelmä

- 5.52 Tarkastuskertomuksen tiivistelmässä esitetään tarkastuksen tärkeimmät asiat lyhyesti. Tarkoituksena on, että lukija saa nopeasti kokonaiskuvan tarkastuksesta ja sen tärkeimmistä tuloksista.

Tiivistelmässä voidaan poiketa tarkastuskertomuksessa noudatetusta asioiden esittämisjärjestyksestä. Tiivistelmän pääpaino tulisi olla tarkastuksen taustassa (miksi tarkastettiin), tarkastuskohteen taloudellisessa merkityksessä (asian taloudellinen mittaluokka), tarkastuskysymyksissä (mitä tarkastettiin) ja tarkastusviraston kannanotoissa (mitä saatiin selville ja minkälaisia suosituksia annettiin). Tarkastuksen aineistot ja menetelmät mainitaan lyhyesti tai ei lainkaan. Tarkastushavainnoista esitetään kootusti tärkeimmät, ei välttämättä kaikkia.

Tiivistelmän tulee olla tekstinä itsenäinen. Tiivistelmässä ei viitata tarkastuskertomuksen muihin osiin tai ulkopuolisiin lähteisiin.

Tiivistelmässä ei myöskään käytetä alaviitteitä eikä lyhenteitä.

Tiivistelmän enimmäispituus on kolme sivua. Laajoissa tarkastuksissa voidaan tarvittaessa tyytyä esittelemään vain ne aihekokonaisuuudet, joista havaintoja ja kannanottoja on tehty.

Kuvailulehti

- 5.53 Päätössivun jälkeen, ennen sisällysluetteloa tarkastuskertomukseen tulee kuvailulehti. Kuvailulehdelle merkitään tarkastuksen tekijät, tarkastuksen kohteena olleet hallinnonalat ja asiasanat. Ohjeet näistä sisältyvät Word-mallipohjaan, jota käytetään kyseistä sivua laadittaessa.

Lähdeluettelo

- 5.54 Kaikissa tarkastuskertomuksissa on lähdeluettelo. Lähdeluettelossa luetellaan aineisto, johon tarkastuskertomuksessa esitettävät asiat perustuvat (ks. tarkemmin kohta 4.22). Lähdeluettelo lisätään tekstin loppuun ennen liitteitä. Lähdeluettelon otsikko on Lähteet, joka merkitään myös sisällysluetteloon.

Lähdeluetteloon merkitään vain ne lähteet, joihin tekstissä on viitattu (lähdeviittauksia käsitellään tarkemmin kohdissa 5.65–5.67).

Lähdeluetteloa laadittaessa käytetään valmista Word-mallipohjaa, jossa on esitetty lähteiden merkitsemistapa.

Liitteet

- 5.55 Tarkastuskertomuksissa voi olla liitteitä, jos kertomuksessa on tarpeellista esittää varsinaista tekstiä tukevaa aineistoa. Liitteitä tulee käyttää harkiten. Yleisesti saatavilla olevia julkisia asiakirjoja ei liitetä kertomukseen. Liitteenä voidaan esittää sellainen aineisto, jonka lukeminen ei ole välttämätöntä kertomuksen sanoman ymmärtämiseksi, mutta joka tukee tai syventää esitettyä asiaa.

Tarkastuskertomuksen kieli- ja ulkoasu

Kertomuksen tyyli ja pituus

- 5.56 Viraston antamien tarkastuskertomusten ulkoasu on yhtenäinen. Tarkastuskertomukset kirjoitetaan viraston graafisten ohjeiden ja kertomustyylin mukaisesti.

Kertomustyylin mukaista tekstityyliä käytetään jo kertomuksen luonnosvaiheessa. Tarkastetulle lähetettävän kertomusluonnoksen

tulee olla mahdollisimman lähellä lopullista kertomusta paitsi sisältöään myös ulkoasultaan.

- 5.57 Tarkastuskertomuksen ulkoinen tyyli ei sinänsä tee tarkastusta sisällöllisesti paremmaksi, mutta kertomuksen ulkoasun merkitystä ei kuitenkaan pidä väheksyä. Huolimaton ja sekava esittämistapa saattaa viedä lukijan päähuomion itse asiasta ja tarkastuksen tuloksista. Kertomusten ulkoasulla pyritäänkin tekemään kertomuksen seuraaminen lukijalle helpoksi.
- 5.58 Tarkastuskertomusten tulee olla tiiviitä ja ytimekkäitä. Tämä tarkoittaa, että kertomus sisältää vain sellaista tekstiä, joka johdattaa lukijaa kohti tarkastuksen tuloksia. Tarkastuskertomukseen eivät kuulu sellaiset kuvailut, ongelmanasettelut ja analyysit, jotka eivät liity varsinaisiin tarkastuskysymyksiin. Vaikka kertomusten sivumäärästä ei voi antaa yleistä ohjetta, ytimekkyys ja tiiviys tarkoittavat useimmissa tapauksissa enintään 60–70 sivun kertomusta.

Pyrkimys tiiviyyteen on tärkeää siksi, että pääosa tarkastuskertomusten mahdollisista lukijoista on päättävässä asemassa tai asiantuntijatehtävissä toimivia henkilöitä, joiden ajalliset resurssit ovat rajalliset. Kertomusten tulee välittää selvästi tarkastuksessa tehdyt tärkeimmät havainnot ja tarkastusviraston kannanotot. Tämän vuoksi erityistä huomiota tulee kiinnittää tiivistelmään, johdanto- ja tarkastusasetelma -lukuihin sekä tarkastusviraston kannanotot -lukuun.

Kertomuksen nimi, otsikot ja lukurakenne

- 5.59 Tarkastuskertomuksen nimen pitää olla informatiivinen ja tarkka. Nimi on mielellään lyhyt, mutta sen pitää kuvata tarkastettua toimintaa. Jos tarkastus on kohdistunut johonkin osaan toiminnasta, voidaan tämä tarkennus huomioida nimen tarkenteena. Suositeltavaa on, että tarkastuksen nimen sanaluokka on substantiivi ja sijamuoto perusmuoto (esimerkiksi Valtionperinnöt, Tekesin tuotekehitysrahoitus).
- 5.60 Kertomuksen otsikot jakavat tarkastuksen eri lukuihin ja osiin. Lukujen ja alalukujen otsikot ja niiden muodostama sisällysluettelo ilmaisevat, miten kertomus etenee ja missä suhteessa käsiteltävät asiat ovat toisiinsa. Otsikoiden pitää olla tarkkoja ja tiiviitä, mutta samalla niistä pitää käydä selvästi ilmi, mitä asiakokonaisuutta luvussa käsitellään.
- 5.61 Kertomuksissa käytetään kolmea otsikkotasoa (esimerkiksi luku 3, sen alaluku 3.1 ja sen alaluku 3.1.1). Useampien otsikkotasojen

käyttö rikkoo tekstin eheyden ja tekee sisällysluettelosta sekavan ja kertomuksen seuraamisesta työläämpää. Jos yksittäinen alaluku vaikuttaa liian pitkältä, sen voi jakaa useampiin rinnakkaisiin alalukuihin. Tekstiä voi rytmittää myös kappalejaolla sekä väliotsikoilla, joita ei numeroida eikä merkitä sisällysluettuon.

Alalukujen ja niiden otsikoiden pitää olla selvästi alisteisia pääluvulle. Jos luvussa on alalukuja, niitä pitää olla vähintään kaksi: Alaluku 3.1 edellyttää myös alalukua 3.2. Rinnakkaisia alalukuja ei tulisi olla useampia kuin 5–6, sillä useampien alalukujen käyttö vaikeuttaa pääluvun viestin ymmärtämistä.

Taulukot ja kuvat

- 5.62 Tarkastuskertomuksissa voidaan käyttää taulukoita ja kuvioita, jos niiden käyttö parantaa tarkastuskertomuksen luettavuutta tai vakuuttavuutta. Niillä voidaan täydentää tekstiä, korostaa ja painottaa tarkastuksen tuloksia sekä parantaa tekstin ymmärrettävyyttä ja viestin havainnollisuutta. Kuviolla tarkoitetaan tässä kaikkia piirroksia, käyriä, pylväitä tai muita vastaavia.
- 5.63 Jos kertomuksissa käytetään taulukoita tai kuvioita, niihin on aina viitattava tekstissä. Myös niiden lähdetiedot on mainittava. Taulukkoon ja kuvioon viitataan niiden numerolla.
- 5.64 Kertomukseen ei pääsääntöisesti oteta taulukoita tai kuvioita muualta lainattuina kuvina. Taulukot ja kuvat muotoillaan joko viraston Wordissa olevan taulukkotyylin mukaisesti tai tehdään viraston graafisen ohjeen mukaisesti ellei esitettävästä asiasta muuta johdu.

Lähdeviittaukset

- 5.65 Jos tarkastuskertomuksessa esitetään lainauksia tai kertomuksessa esitetty tieto perustuu ulkopuolisiin lähteisiin, tarkastuskertomukseen merkitään, mistä lähteestä tieto on peräisin. Tietolähteenä mainitaan pääsääntöisesti organisaatio. Tekstissä tai lähdeviitteissä ei ilman erityistä syytä mainita henkilöiden nimiä tai heidän tarkkaa virka-asemaansa.
- 5.66 Kirjalliset lähteet merkitään alaviitteeseen. Viitteeseen merkitään tekijän nimi ja lähteen julkaisuvuosi. Jos tekijänä ei ole yksittäinen henkilö, vaan esimerkiksi ministeriön työryhmä, merkitään viitteeksi kyseinen organisaatio ja teoksen julkaisuvuosi (esimerkiksi Työministeriö 2006). Vaihtoehtoinen tapa on viitata teokseen sen nimellä (esimerkiksi Museo 2000 – museopoliittinen ohjelma). Jos samalla tekijällä on useita julkaisuja samana vuonna, julkaisut merkitään viitteessä ja lähdeluettelossa vuosiluvun jälkeen aakkosilla

(esimerkiksi Työministeriö 2006a; Työministeriö 2006b).

Lähdeviitteessä mainitaan pääsääntöisesti lähteen sivunumero, jotta lukija voi paikantaa sivut, joilta tieto on peräisin. Sivunumerot merkitään aina, jos lähdettä lainataan suoraan. Suorat lainaukset kirjoitetaan lainausmerkkien sisään.

Säädösviittauksissa mainitaan säädöksen alkuperäinen numero. Säädösmuutokset yksilöidään vain, mikäli se on tarpeen käsiteltävän asian kannalta.

- 5.67 Haastatteluihin perustuva tieto tulee käydä ilmi varsinaisesti tekstistä, esimerkiksi "haastateltavat esittivät, että" tai "tarkastuksessa tehtyjen haastattelujen perusteella".

Kertomuksen kieliasu

- 5.68 Kertomuksen asiasisällön ja rakenteen lisäksi kertomusta kirjoitettaessa on hyvä huomioida kertomuksen kieli- ja ulkoasuun liittyviä seikkoja. Asiaan sopivalla tekstin tyyllillä sekä kieli- ja ulkoasulla helpotetaan kertomuksen lukemista ja sen sanoman ymmärtämistä.
- 5.69 Tavoitteena on, että kertomusteksti on selvää ja täsmällistä yleis-kieltä.asiat ilmaistaan yksinkertaisesti ja tiiviisti. Virkkeet ovat helppotajuisia, eivät mielellään pitkiä. Monipolvisia sivulauseita ja pitkiä lauseenvastikkeita ei käytetä. Tekstissä ei ole turhia sanoja, termit ovat yksiselitteisiä ja niitä käytetään johdonmukaisesti läpi koko kertomuksen. Tekstissä käytetään yleisesti käytössä olevaa sanastoa.
- 5.70 Teksti tulee kirjoittaa kieliopillisesti oikein. Kirjoitusvirheitä ei saa olla. Numerotietojen oikeellisuus on erityisen tärkeää.
- 5.71 Kertomustekstissä, erityisesti tietolähteiden dokumentoinnissa ja suosituksia esitettäessä, pitäisi välttää passiivimuotoja. Passiivin käytöstä voi syntyä mielikuva, että tarkastaja pyrkii esittämään subjektiivisen mielipiteensä objektiivisena havaintona. Tekstistä on aina oltava selvästi havaittavissa, kenen käsityksestä, arvioinnista tai tiedosta on kyse.
- 5.72 Tekstin korostuskeinoja (alleviivaus, kursivointi, lihavointi) käytetään säästeliäästi, sillä liiallinen korostaminen saa tekstin näyttämään sekavalta. Tekstin tärkeimpien kohtien tulee korostua ensisijaisesti tekstin sisältämän sanoman, ei tekstin ulkonäön kautta. Jos yksittäistä sanaa tai tekstikohtaa korostetaan, ensisijainen korostuskeino on kursivointi.

- 5.73 Alaviitteitä käytetään kertomuksessa pääasiassa lähdeviitteiden merkintään. Pitkiä tekstinosia ei tule kirjoittaa alaviitteisiin, sillä tämä tekee tekstin seuraamisen lukijalle vaikeaksi. Tarkastuksen johtopäätösten kannalta olennaiset asiat esitetään varsinaisessa kertomustekstissä.
- 5.74 Kertomustekstissä vältetään lyhenteiden käyttöä, koska harvinaisempien lyhenteiden ymmärtäminen voi olla lukijalle vaikeata ja koska lyhenteiden runsas käyttö tekee tekstistä sekavan näköisen. Jos lyhenteitä kuitenkin käytetään, tulee niiden olla lukijalle hyödyllisiä: lyhenteen tulee korvata jokin selvästi pidempi ilmaisu, jota muussa tapauksessa jouduttaisiin käyttämään. Ensimmäistä kertaa lyhennettä käytettäessä on samalla mainittava koko lyhentämätön ilmaisu.
- Kertomuksen tiivistelmässä ja tarkastusviraston kannanotot-luvussa lyhenteitä ei käytetä lainkaan.

Selvitys ja kirje tarkastuksen raportointitapoina

- 5.75 Aloitettu tarkastus voidaan joutua päättämään myös muulla tavoin kuin tarkastuskertomuksena. Muita raportointitapoja ovat selvitys ja kirje. Näitä ei käytetä loppuun saatetun tarkastuksen raportointiin. Selvityksen ja kirjeen sisältöä ja raportointia koskevat soveltuvin osin samat vaatimukset kuin tarkastuskertomustakin.
- 5.76 Joskus tarkastus joudutaan päättämään selvitykseen. Selvityksen tekemistä voidaan perustella esimerkiksi silloin, kun aihe on sinänsä tarkastuksellisesti merkittävä, mutta tarkastusvirastolla ei ole selkeää kannanottoa aiheeseen.
- 5.77 Aihe voidaan aloittaa erillisenä selvityksenä, kun
- tarkastellaan alustavasti laajaa kokonaisuutta mahdollisten tarkastusaiheiden löytämiseksi
 - valtion lisäksi asiaan liittyy muita toimijoita ja tarkastusvaltuus on sen vuoksi epäselvä
 - julkaisu sisältää ainoastaan koonnin jo muutenkin olemassa olevasta aineistosta
- 5.78 Kirjeen päätarkoitus on informoida hallintoa tarkastuksen etene-misvaiheista. Varsinaiseen tarkastusprosessiin kuuluvia kirjeitä ovat esiselvityksen ja tarkastuksen aloittamiskirjeet, tarkastuskertomusluonnoksen palautepyyntökirje sekä tarkastuskertomuksen lähetekirje. Kirjettä käytetään tarkastusprosessin aikana myös koh-

dassa 5.51 tarkoitetuissa poikkeustapauksissa sekä silloin kun tarkastuksen riskit realisoituvat.

Kirje on oma raportointimuotonsa silloin, kun tarkastus lopetetaan ilman, että virasto antaa aiheesta tarkastuskertomusta.

Kirjeiden laadinnassa käytetään valmiita Word-mallipohjia, joissa on tarkemmat ohjeet kirjeiden sisällöstä ja jakelusta.

Kirjeeseen päättyneestä tarkastuksesta, kuten selvityksistäkin, voidaan raportoida viraston eduskunnalle annettavissa kertomuksissa. Eduskuntakertomuksen sisällöstä päättää pääjohtaja.

6 Jälkiseuranta

Jälkiseurannan tarkoitus ja tavoite

- 6.1 Jälkiseuranta on osa tuloksellisuustarkastuksen tarkastusprosessia ja sen lainsäädännöllinen perusta on sama kuin tarkastuksen. Virastosta annetun lain 4 §:n mukaan virastolla on oikeus saada tarkastettavilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi.
- 6.2 Jälkiseurannan tarkoituksena on luoda käsitys, onko tarkastuskohhteessa havaitut ongelmat riittävässä määrin poistettu ja minkälaisia toimia viraston tulisi jatkossa kohdentaa asiaan.
Jälkiseurannan tarkoituksena on myös edistää tarkastuksen vaikuttavuutta ja viraston kannanottojen huomioimista. Jälkiseurannalla virasto osoittaa tarkastetulle, vastaavalle ministeriölle sekä eduskunnalle, että virasto seuraa kohdetta ja on kiinnostunut tarkastetun asiakokonaisuuden tilasta myös varsinaisen tarkastuksen jälkeen.
- 6.3 Jälkiseurannan tavoitteena on selvittää, mihin toimenpiteisiin tarkastettu on ryhtynyt tarkastusviraston kannanottojen (johtopäätösten ja suositusten) perusteella, ja ovatko nämä toimenpiteet tarkastusviraston käsityksen mukaan riittävät korjaamaan tarkastuksessa havaitut epäkohdat.
- 6.4 Jälkiseuranta tuottaa myös tietoa viraston oman toiminnan suunnittelua varten. Suunnittelua palvelee esimerkiksi tieto siitä, mikä on tarkastuskohteen tila ja missä määrin tarkastetut ovat toteuttaneet viraston antamia suosituksia.
- 6.5 Jälkiseuranta ei ole tarkastusta, vaan nimenomaan tarkastuskohteessa tapahtuvien muutosten seuranta. Jälkiseurannassa havaintojen varmentamisen vaatimus ei ole niin vahva kuin tarkastuksessa. Tarkastajan tulee kuitenkin vakuuttua siitä, että kohde on asianmukaisesti tehnyt esittämänsä kehittämistoimenpiteet.
- 6.6 Virastosta annetun lain 5 §:n mukaan tarkastetun ja ministeriön, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, on ilmoitettava tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty. Tämä vaatimus liittyy sellaisiin tarkastuksessa havaittuihin säännösten vastaisiin menettelyi-

hin, joiden virasto katsoo edellyttävän vastuuviranomaiselta erityisiä, konkreettisia ja välittömiä korjaavia toimenpiteitä. Päätöksessä, jolla tarkastuskertomus annetaan, mainitaan erikseen, mikäli tarkastetun tulee lähettää tällainen varsinaisesta jälkiseurannasta erillinen selvitys (ks. 5.51).

Jälkiseurannan suunnittelu, toteutus ja raportointi

- 6.7 Jälkiseuranta tehdään niistä tarkastuksista, joista on annettu tarkastuskertomus. Jälkiseurantaa ei välttämättä tehdä, jos tarkastuskohde on huomattavasti muuttunut. Jälkiseurannan toteuttamatta jättämisestä päätetään erikseen.
- 6.8 Jälkiseuranta tehdään kahdessa vaiheessa: ensin jälkiseurantasuunnitelma ja sitten jälkiseurantaraportti.
- 6.9 Jälkiseurantasuunnitelma tehdään tarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä ja käsitellään tarkastuksen loppukokouksessa. Jälkiseurantasuunnitelmassa esitetään, (1) mitä asioita jälkiseurannassa seurataan, (2) miten seuranta aiotaan toteuttaa ja (3) milloin seurannasta aiotaan raportoida. Suunnitelma tehdään lomakkeelle, jossa on tarkempia ohjeita suunnitelman sisällöstä.
- 6.10 Jälkiseurannassa seurataan tarkastuskertomuksen kannanotot-luvussa esitettyjen suositusten toteutumista. Seurattavat suositukset tulee esittää jälkiseurantasuunnitelmassa selvästi ja yksilöidysti.
- 6.11 Jälkiseurannasta raportoinnin ajankohta määritellään tarkastuskertomuksen päätösvuorolla ja jälkiseurantasuunnitelmassa. Yleensä ajankohta on 2–3 vuotta tarkastuksen jälkeen. Ajankohtaa päätettäessä tulee arvioida, miten laajoja toimia ja muutoksia tarkastuksen kannanotoissa edellytetään ja kuinka kauan näiden toimien toteuttaminen tai aloittaminen voisi kestää.
- 6.12 Jälkiseurannassa lähetetään aina tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle selvityspyyntö siitä, mihin yksilöityihin toimiin nämä ovat tarkastuksen perusteella ryhtyneet ja mitä näistä toimista on seurannut. Muuten tiedonhankintamenetelmät voivat olla samoja kuin tarkastuksessa, esimerkiksi taloudellisen informaation, asiakirjojen tai tilastojen kerääminen ja analyysi, haastattelut tai kyselyt. Jälkiseurannan tiedonhankintaan ja raportointiin käytetään 5–10 työpäivää.

- 6.13 Jälkiseurantaraportissa esitetään, onko tarkastusviraston suositukset toteutettu, ja arvioidaan, ovatko toteutetut toimet riittäviä tarkastuksessa havaittujen epäkohtien korjaamiseksi.
- Raportissa esitetään myös tarkastusviraston päätös jälkiseurannan kohteena olleen asian vaatimista jatkotoimista. Jälkiseurantaa ei jatketa, jos epäkohdat katsotaan riittävässä määrin korjatuiksi. Jälkiseurantaa voidaan jatkaa, jos riittävää tietoa epäkohtien korjaamisesta ei ole vielä saatu. Päätelmänä voi olla myös esitys uuden tarkastuksen aloittamiseksi aiheesta.
- 6.14 Jälkiseurantaraportti kirjoitetaan raporttipohjalle, jossa on tarkempia ohjeita raportin sisällöstä.
- 6.15 Jälkiseurantaraportti lähetetään tarkastuskohteelle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle välittömästi jälkiseurannan valmistuttua.

7 Tarkastusten laadunvarmistus

Laadunvarmistus laadunhallinnan osana

- 7.1 Tarkastusviraston perustuslaissa säädetty vahva ja riippumaton asema, laajat tiedonsaantioikeudet sekä mahdollisuus itsenäisesti päättää tarkastusaiheista merkitsevät, että tarkastusviraston työn laadulle voidaan asettaa erityisen korkeita vaatimuksia.
- 7.2 Tuloksellisuustarkastuksen laatuvaatimukset perustuvat tarkastusviraston strategia-asiakirjoissa mainittuihin periaatteisiin ja linjauksiin ja niitä on tarkennettu toisaalla näissä ohjeissa.
- 7.3 Tuloksellisuustarkastuksen laadunhallinnan keskeiset näkökulmat ovat:
1. Strategiset laatuvaatimukset, joiden mukaan tarkastusaiheet johdetaan viraston perustehtävästä ja strategisista päämääristä sekä tarkastusten suuntaamiskriteereistä.
 2. Sisällölliset laatuvaatimukset, joiden mukaan tarkastuksen asetelma on relevantti, ja että tarkastuksen kannanotot johdetaan vakuuttavasti, johdonmukaisesti ja objektiivisesti tarkastuksen havainnoista ja aineistoista, ja kannanotot esitetään tarkastuskertomuksessa selvästi.
 3. Prosessin laatuvaatimukset, joiden mukaan tarkastusprosessi toteutetaan tarkastuksen suunnittelusta jälkiseurantaan asti huolellisesti, tehokkaasti ja todennettavasti, ja että yhteistyö tarkastettavan kanssa on asiallista ja rakentavaa.
- 7.4 Tarkastusten laadunhallinnalla tarkoitetaan kaikkia niitä järjestelyjä, joilla virasto olennaisesti pyrkii vaikuttamaan työnsä laatuun. Tällaisia ovat esimerkiksi viraston organisaatorakenne, tarkastusprosessin ohjaus, tarkastajien osaamisvaatimukset, uusien tarkastajien rekrytointi tai tarkastusprosessista annetut ohjeet. Erityisesti tarkastusten laatuun vaikuttaa henkilöstön osaaminen; laadun hallinnan, varmistamisen ja kehittämisen tärkein tekijä onkin henkilöstön osaaminen ja omaehtoinen pyrkimys tehdä työnsä hyvin sekä kehittää oman työnsä laatua.
- 7.5 Näiden lisäksi laadunhallinnan yhtenä osana on laadunvarmistus, joka tarkoittaa tässä suoraan tarkastuksen suunnitteluun, tarkastamiseen, raportointiin ja jälkiseurantaan kohdistuvaa laadun parantamista ja varmentamista. Laadunvarmistus ei ole erillinen toimin-

to, vaan se sisältyy yhtenä näkökulmana tarkastusprosessin kaikkiin vaiheisiin. Laadunvarmistuksen toimenpiteet pyritään integroimaan varsinaiseen prosessiin mahdollisimman saumattomasti.

Laadunvarmistuksen toimenpitein yksittäisen tarkastajan työ muuntuu koko tarkastusviraston tuotteeksi; samalla virasto sitoutuu tarkastuksen havaintoihin ja kannanottoihin ja ottaa organisaationa vastuun tarkastuksen kannanottojen seurauksista.

Laadunvarmistuksen päävaiheet

- 7.6 Laadunvarmistus jakautuu kolmeen osaan: tarkastusaiheiden suunnitteluun liittyvään laadunvarmistukseen, tarkastuksen tekemiseen kohdistuvaan laadunvarmistukseen (ml. jälkiseuranta) sekä jälkikäteiseen tarkastuksen laadun arviointiin ja kehittämiseen.

Tarkastusprosessin laadunvarmistuksen menettelytavat on esitetty liitteessä 5.

Lähteet

1. Lait ja asetukset

Asetus valtion talousarviosta (1243/1992)

Eduskunnan virkamiehistä annettu laki (1197/2003)

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamis-sopimuksen konsolidoidut toisinnot. Virallinen lehti nro C 321E, 29. joulukuuta 2006

Hallintolaki (434/2003)

Ilmailulaki 1242/2005

Kielilaki (443/2003)

Laki valtion liikelaitoksista (1185/2002)

Laki valtion talousarviosta (423/1988)

Laki valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995)

Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000)

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999)

Laki öljysuorarahastosta (1406/2004)

Palosuojarahastolaki (306/2003)

Puoluelaki (10/1969)

Suomen perustuslaki (731/1999)

2. Tarkastusviraston ohjeet, oppaat ja muut asiakirjat

Määräys sähköisten salassa pidettävien tietoaaineistojen käsittelystä tarkastusvirastossa (01/348/2001)

Ohje hallinnonalaselvitysten toteuttamiseksi (115/02/2007)

Toiminnantarkastuksen menetelmäopas (40/01/2005)

Valtiontalouden tarkastusviraston strategia vuosille 2007–2012. (045/02/2006)

3. Muu aineisto

INTOSAI (2001): Code of Ethics and Auditing Standards. <http://www.issai.org/>

INTOSAI (2004): Implementation Guidelines for Performance Auditing. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. <http://www.issai.org/>

Valtiovarainministeriö ja Valtiovarain controller -toiminto (2005): Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi. www.vm.fi

Liitteet

Liite 1. Tuloksellisuusketjun vaiheisiin liittyviä kysymyksiä

1. Tarve: Onko yhteiskunnallinen tarve toiminnalle ja taloudellisten panosten käytölle edelleen olemassa?
2. Tavoite: Perustuuko taloudelliselle panostukselle asetettu tavoite eduskunnan päätökseen tai siitä johdettuun tarpeeseen ja ohjaako se toimintaa? Onko annetuilla panoksilla mahdollista saavuttaa tavoitteet?
3. Organisointi: Onko toiminta vastuutettu selvästi? Onko toiminta organisoitu siten, että tavoitteet voidaan saavuttaa tehokkaasti ja taloudellisesti?
4. Rahoitus: Ovatko rahoituksen mitoituksen perusteet tarkoituksenmukaiset? Kannustaako rahoitusjärjestelmä taloudellisuuteen ja tehokkuuteen?
5. Ohjaus ja suunnittelu: Suunnitellaanko ja ohjataanko toimintaa tavoitteiden suuntaisesti? Ovatko ohjaus ja ohjausvälineet toimivia? Onko ohjauksen ja suunnittelun tietoperusta riittävä? Miten tarkastettava on varautunut riskeihin?
6. Johtaminen ja toimintaedellytykset: Johdetaanko toimintaa siten, että tavoitteet voidaan saavuttaa? Onko johtamiselle ja toiminnalle riittävät edellytykset? Ovatko tukitoiminnot, esimerkiksi hankinta-, IT-, kiinteistö- ja henkilöstöasiat, järjestetty tarkoituksenmukaisesti?
7. Voimavarat: Miten on varmistettu henkilöstövoimavarojen, tilojen ja koneiden tehokas käyttö ja kehittyminen?
8. Toiminnan laatu: Ovatko toimintaprosessit laadukkaita ja sujuvia ja laadunvarmennusmenettelyt asianmukaisia? Miten toiminnan laadun parantaminen taataan?
9. Arviointi, valvonta, raportointi ja seuranta: Valvotaanko ja seurataanko toimintaa riittävästi? Onko sisäinen valvonta tarkoituksenmukaista? Onko toiminnasta raportoitu oikeat ja riittävät tiedot ohjaavalle taholle?
10. Tuotokset: Mitkä ovat toiminnan tuotokset? Ovatko ne tavoitteiden mukaisia ja panoksiin nähden laadukkaita?
11. Asiakasvaikutukset: Onko toiminnalla aikaansaatu tavoiteltuja asiakasvaikutuksia? Onko vaikutukset saavutettu resursseihin nähden tehokkaasti?
12. Yhteiskunnalliset vaikutukset: Onko toiminnalla aikaansaatu yhteiskunnallisia vaikutuksia? Onko ne saavutettu tehokkaasti? Onko toiminnalla ei-tarkoitettuja vaikutuksia? Mikä on tällaisten vaikutusten valtiontaloudellinen merkitys?

13. Tavoitteiden saavuttaminen: Onko talousarviossa ja sen perusteluissa asetetut tavoitteet saavutettu? Onko tavoitteiden saavuttaminen resursseihin nähden ollut tehokasta?
14. Panos-tuotos-vaikutus -suhteet: Onko toiminta ollut taloudellista, tehokasta, tuottavaa ja kustannusvaikuttavaa?
15. Lainmukaisuus ja moitteettomuus: Onko toiminta lainmukaista? Onko valtion talousarviota noudatettu?
16. Toiminnan avoimuus ja vastuu: Onko tavoiteasetanta, rahoitus, toiminta ja tuotokset esitetty avoimesti? Onko tuloksellisuudesta tuotettu oikeat ja riittävät tiedot? Onko toiminta kansalaisten suhteen avointa?

Liite 2. Tarkastuksen toteuttamisen liittyviä riskitekijöitä

Tarkastuksen toteuttamiseen liittyviä riskitekijöitä ovat esimerkiksi:

- Resurssihin liittyvät (tarkastajan sairaus, sijaiset, muut resurssit)
- Valtiontaloudellisen näkökulman hämärtyminen, erityisesti jos tarkastusaihe on erityisen laaja tai moniulotteinen
- Aikatauluun liittyvät (liian tiukka)
- Tarkastuskysymykseen liittyvät (liian laaja tai epämääräinen)
- Rajauksiin liittyvät (kohde, toiminnot tai alueellinen ja ajallinen rajaus epämääräinen)
- Aineiston hankintaan liittyvät (aineistoa ei ole, sitä on vaikea hankkia, aineisto on subjektiivista, tarkastusoikeudet eivät riitä aineiston saantiin, tieto vanhenee nopeasti; tietoa on niin paljon, että on vaikea valita relevanttia)
- Menetelmiin ja aineiston käsittelyyn liittyvät (menetelmää ei osata käyttää, käyttöön ei saada tukea)
- Kohteen aseman, toiminnan ja toimintaympäristön muutokseen liittyvät (lainsäädäntö tai rahoitus muuttuu, kohteen organisaatorakenne muutoksen tilassa, kohteen tehtävät ja tavoitteet määrittellen tulevaisuudessa mahdollisesti toisin)
- Muiden aiheeseen liittyvien selvitysten, arviointien tai tutkimusten tekeminen samanaikaisesti (hallinnon omat selvitykset, tutkimukset) ja niiden valmistuminen ennen tarkastusta, jolloin tarkastus ei enää ole ajankohtainen
- Rinnakkaistarkastuksissa jonkin maan poisjäänti tai yhteisen arviointikehikon sopimattomuus (esimerkiksi jos valtiontaloudellinen näkökulma puuttuu).

Liite 3. Apukysymyksiä esiselvitysraportin kirjoittamista varten

Esiselvitysraportti kirjoitetaan valmiille word-mallipohjalle. Raportissa tulee käsitellä seuraavia kohtia.

1. Johdanto tai tarkastuksen tausta

- Miten tarkastus on tullut tarkastussuunnitelmaan?
- Miten tarkastus liittyy viraston muuhun tarkastustoimintaan?

2. Tarkastuskohteen kuvaus ja taloudellinen merkittävyys

- Mitkä lait ja muut normit säätelevät toimintaa?
- Mitkä ovat toiminnan tavoitteet? (laki ja asetus perusteluineen, toimintasuunnitelmat, talousarvioesitys)
- Millä keinoilla ja välineillä tavoitteet pyritään saavuttamaan? (sääntely, palvelutuotanto, avustukset jne.)
- Mitkä ministeriöt, virastot tai laitokset vastaavat toiminnan toteuttamisesta, ohjauksesta, rahoituksesta ja valvonnasta?
- Kuuluuko toteuttajiin valtionhallinnon ulkopuolisia tahoja, kuten kuntia?
- Mikä on toiminnan suora valtiontaloudellinen merkitys? (tulot/menot, tuotot/kulut, kustannukset, tase-erät)?
- Millainen toiminnan välillinen valtiontaloudellinen merkitys on ja miten se ilmenee?

3. Tarkastuskohteen tuloksellisuus ja sen osat

- Mitä tuloksellisuus on tarkastuskohteessa?
- Minkälaisista osista tuloksellisuusketju koostuu, mitkä ovat olennaiset vaiheet?
- Mihin tuloksellisuusketjun kohtiin toiminnan riskit painottuvat?
- Millaisia tavoitetilan saavuttamista vaarantavia epätoivottuja tapahtumia, tekijöitä tai ongelmia tuloksellisuusketjussa voi olla?
- Miten todennäköisiä nämä ovat ja millaisia seurauksia niistä voi olla?
- Millainen tuloksellisuusketjun kokonaisuus muodostuu tarkastusaiheesta ja mitkä osat ovat toiminnan tuloksellisuuden kannalta keskeisimpiä?
- Mitkä tuloksellisuusketjun osat ovat olennaisimpia riskien ja ongelmien näkökulmasta?
- Mikä tarkentava näkökulma tai useampien näkökulmien yhdistelmät ovat tarkastusaiheen kannalta perusteluja?
- Mitkä muut kuin valtion toimijat vaikuttavat toiminnan tuloksellisuuteen ja miten nämä tekijät on huomioitu tuloksellisuusketjussa

4. Tarkastusasetelma

- Mihin *pääkysymykseen* tarkastuksella pyritään vastaamaan?
- Mitä *tarkentavia osakysymyksiä* on muodostettu pääkysymykseen vastaamiseksi?
- Mitä asioita rajataan tarkastuksen ulkopuolelle sen jälkeen, kun tarkastuksen näkökulmat on valittu ja tarkastuskysymykset asetettu?
- Mitkä ajalliset, alueelliset tai hallinnolliset rajaukset tulevat kyseeseen?
- Miten rajauksia on perusteltu?
- Mitkä ovat *tarkastuskriteerit* ja mistä ne on johdettu (esim. säädökset, valtion talousarvio, eduskunnan tietyt kannanotot, tulossopimukset)?
- Tuleeko tarkastuksessa kyseeseen mahdollisesti toissijaisten lähteiden käyttäminen kriteeristön määrittelyssä?
- Mitä tarkoittaa taloudellisuus arviointiperusteena tämän tarkastusaiheen kannalta?
- Ovatko kriteerit yksiselitteisiä?
- Mitä pääasiallisia *aineistoja* tarvitaan tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi?
- Miten aineistot kerätään ja *analysoidaan*?
- Onko aineistojen hankinnassa ja analysoinnissa tarpeen käyttää ulkopuolista asiantuntemusta?
- Mistä eri lähteistä (monilähteisyyden periaate) aineistoa tullaan keräämään?
- Mitkä analyysitavat (määrälliset, laadulliset tai yhdistelmä) soveltuvat tarkastusaineiston käsittelyyn?

5. Tiedon hyödynnettävyys

- Kohdistuuko toimintaan uudistus- tai kehittämishankkeita? Kannattaako tarkastus suunnata siten, että se tukee meneillään olevaa kehittämistyötä?
- Onko aiheesta tehty tai tekeillä selvityksiä, joilla on merkitystä tarkastuksen kannalta?
- Onko tarkastuksella merkitystä vastuun ja avoimuuden kannalta?

6. Tarkastuksen toteuttamisen riskit

- Onko hallinnonalalla käynnissä tarkastusaiheeseen liittyviä arviointeja, kehittämishankkeita tai merkittäviä lainsäädäntöuudistuksia?
- Onko nähtävissä tekijöitä, jotka voisivat vaikuttaa tarkastusasetelman pitävyyteen (esim. aineistojen saatavuus)?
- Onko esiselvityksen aikana varmistettu, että tarkastuskysymysten vastaamiseksi on käytettävissä riittävästi monipuolista aineistoa?

- Onko tarkastuksen suunnittelussa huomioitu aineistojen käsittelyn kannalta riittävä menetelmällinen osaaminen (oma ja/tai tarvittaessa ulkopuolelta hankittava)?

7. Hankesuunnitelma

- Mitkä ovat tarkastuksen keskeiset työvaiheet?
- Mikä on kunkin työvaiheen suunniteltu kesto henkilötyöpäivinä?
- Milloin kukin työvaihe on suunniteltu alkavaksi ja päättyväksi?
- Mitä muita olennaisia kustannuksia (kuin työpäivistä johtuvia) tarkastuksen toteuttamisesta aiheutuu?
- Miten työtehtävät on suunniteltu jaettavaksi tarkastajien kesken?
- Miten tarkastuspäälliköt osallistuvat tarkastuksen toteutukseen?

Liite 4. Apukysymyksiä tarkastuskertomuksen kirjoittamista varten

1. Johdanto

Tarkastuksen tausta:

- Miten selvästi ja loogisesti tarkastusaiheen alkuperä on selvitetty?
- Kuinka hyvin tarkastusaihetta on perusteltu esimerkiksi sen taloudellisen merkityksen ja riskin kannalta?

Tarkastuksen tavoite:

- Onko tarkastuksen tavoite ja sen perustelut ilmaistu selvästi?
- Onko aiemmat ja meneillään olevat tarkastukset otettu huomioon?
- Onko aiheesta mahdollisesti jo olemassa oleva muu tieto otettu huomioon?
- Ilmeneekö kertomuksesta, mitkä tahot voisivat mahdollisesti hyödyntää tarkastuksen tuloksia?

2. Tarkastusasetelma

Tarkastuskohteen kuvaus:

- Onko tarkastuksen kohteena oleva toiminta, sen vastuuviranomaiset sekä toiminnan lainsäädännöllinen perusta esitetty lyhyesti ja selvästi tarkastuskertomuksessa?
- Onko kuvauksessa kohde suhteutettu kokonaisuuteen?

Tarkastuksen pääkysymys ja tarkastuskysymykset:

- Käykö kertomuksesta selville, mihin pääkysymykseen tarkastuksella haetaan vastausta?
- Käykö kertomuksesta selville, mihin konkreettisiin tarkastuskysymyksiin tarkastuksella haetaan vastausta?
- Muodostavatko pääkysymys ja sitä täydentävät kysymykset loogisen kokonaisuuden?
- Onko kysymyksenasettelu selkeä ja rajattu ja tarkastuksen tavoitteiden mukainen?

Tarkastuksen rajaus

- Onko tarkastuksen kohteena oleva toiminta ja sitä hoitavat viranomaiset rajattu selkeästi tarkastuskertomuksessa?
- Onko kohdetoiminnan valinta perusteltu ja kytketty kysymyksenasetteluun?
- Onko rajaus looginen ja perusteltu sekä tarkastuksen tavoitteiden ja tarkastuskysymysten kannalta ymmärrettävä?
- Onko rajauksessa tuotu esille tarkastuksen johtopäätösten mahdollinen yleistäminen kohdetta laajemmin?

Tarkastuksen tietoaineistot ja analyysimenetelmät:

- Onko tarkastuksen pääasialliset aineistot ja näiden hankintatavat (esimerkiksi kysely, haastattelu) mainittu?
- Onko aineistojen käyttökelpoisuutta perusteltu tarkastuksen kohdetta ja tavoitetta silmällä pitäen?
- Onko aineistojen käyttö vastannut kertomuksessa mainittua kohdetta ja rajausta?
- Onko kertomuksessa mainittu, miten aineistoja on analysoitu?
- Onko valittujen aineistojen ja menetelmien mahdolliset rajoitteet tuotu esiin?

3. Tarkastushavainnot

- Onko tarkastuskertomuksessa riittävät ja selkeät tiedot tarkastushavainnoista?
- Onko tarkastushavainnot ja eri osapuolten näkemykset kirjattu kertomukseen niin, että niiden alkuperä käy ilmi?
- Onko tarkastushavaintojen taloudellinen merkitys tuotu esiin?
- Onko tarkastuskertomuksessa kyetty esittämään ja erottamaan taloudelliselta merkitykseltään ja painoarvoltaan erilaiset tarkastushavainnot?
- Erottavatko tarkastushavainnot asioiden yleisestä kuvailusta ja muiden näkemyksistä?
- Miten syvälle asioita on eritelty: Onko kertomuksessa vain kuvailua ja irrallisia asiaan liittyviä havaintoja ja epäkohtia vai onko siinä myös arvioitu näiden syitä ja löydetty niille yhteisiä selittäviä tekijöitä?
- Onko tarkastuskertomuksessa esitetyt tarkastushavaintoihin liittyvät laskelmat suoritettu oikein?
- Onko havainnot esitetty siten, että kokonaiskuvan saamiseksi kustakin asiasta kertomusta ei tarvitse selata edestakaisin?
- Miten tarkastuskohteiden ja muiden mahdollisten tahojen antamat palautteet on esitetty – onko esitys tarkastuksen tavoitteiden ja tarkastuskysymysten kannalta olennainen ja objektiivinen?
- Onko asianosaisten esittämä palaute otettu huomioon?

Joissain tarkastuksissa tarkastushavainnot -luku kasvaa sivumäärältään pitkäksi. Luvun sisällön ja lyhentämisen arviointiin voi silloin käyttää seuraavia kysymyksiä:

- Onko havainto-osaan sisällytetty sellaista aihetta kuvailevaa tekstiä, joka ei ole varsinaista itse tehtyä havaintoa? Onko tämä kuvailu välttämätöntä havainnon ymmärtämiseksi?
- Seuraako esitetyistä havainnoista (myöhemmin kannanotot -luvussa esitettäviä) kannanottoja? Jos ei, onko näiden havaintojen runsaalle kirjoittamiselle tarvetta?

- Sisältyykö tekstiin toistoa, joka on poistettavissa ilman, että tekstin ymmärrettävyys kärsii?

4. Tarkastusviraston kannanotot

Johtopäätökset

- Onko tarkastuksen johtopäätökset selvästi eritelty asiakokonaisuuksittain?
- Ovatko johtopäätökset selkeä ja looginen seuraus tarkastushavainnoista vai ovatko ne yllättäviä suhteessa havaintoihin?
- Ovatko eri havainnot saaneet johtopäätöksissä niille kuuluvan painoarvon?
- Onko johtopäätökset kirjoitettu neutraalisti ja rakentavasti?
- Onko johtopäätöksissä vastattu tarkastuksen pääkysymykseen?
- Miten hyvin tarkastus tuottaa sellaista tietoa, jota voidaan hyödyntää hallinnossa toiminnan ohjauksessa?

Mahdolliset suositukset

- Erottuvatko tarkastuksen havainnot ja johtopäätökset selvästi mahdollisista tarkastusviraston suosituksista?
- Käyvätkö kertomuksesta ilmi tahot, joiden mahdollisesti tulisi ryhtyä toimiin tarkastuksessa esiin tulleen johdosta?
- Ovatko esitetyt suositukset realistisia ja toteuttamiskelpoisia?
- Onko suosituksissa kyetty välttämään tarpeetonta yksityiskohtaisuutta?

5. Tarkastuskertomuksen rakenne ja ulkoasu

- Onko kertomuksen nimi informatiivinen ja tarkka?
- Onko kertomuksessa noudatettu ohjeen mukaista yhdenmukaista rakennetta (johdanto, tarkastusasetelma, tarkastushavainnot, tarkastusviraston kannanotot)?
- Vastaavatko lukujen otsikot myös lukujen sisältöä?
- Onko keskeiset käsitteet selvästi määritelty ja onko niitä käytetty niin, että samaa tarkoittavasta asiasta on käytetty kauttaaltaan samaa käsitettä?
- Onko kertomusteksti selkeää ja ymmärrettävää yleiskieltä ja onko mahdollisten ammattitermien sisältö selostettu kertomuksessa tai liitteissä?
- Onko välttytty kirjoittamasta tekstiin asioita, jotka käyvät selkeästi ilmi taulukosta tai kuvioista? Tukevatko nämä tekstiä?
- Onko tarkastuskertomuksessa johtopäätösten kannalta tarpeetonta ja/tai epäolennaista aineistoa?
- Onko tarkastuskertomuksen tiivistelmä ytimekäs? Sisältääkö tiivistelmä olennaiset tiedot tarkastuskohteesta ja sen taloudellisesta merkityksestä sekä olennaiset tarkastushavainnot ja tarkastusviraston kannanotot?

- Jos tarkastuskertomuksessa on ollut kuvioita ja taulukoita, tukevatko ne havaintoja ja johtopäätöksiä?
- Tukevatko tarkastuskertomuksen liitteet kertomuksen tekstiosaa ja muodostavatko ne tasapainoisen kokonaisuuden?

Liite 5. Tarkastusprosessin laadunvarmistuksen menettelytavat

Tarkastusaiheiden suunnittelun laadunvarmistus

1.1 Toimintayksikössä tapahtuvan tarkastusaiheiden suunnittelun tarkoitus on valmistella pääjohtajalle ehdotus seuraavan vuoden tarkastusaiheiksi. Suunnittelun lähtökohtana on viraston strategia, jossa määritellään strategiset tema-alueet, strategiakaudella eduskunnalle raportoitavat tarkastusteemat sekä yleiset tarkastusten suuntaamisen kriteerit.

Aiheiden suunnittelun laadunvarmistus tarkoittaa tässä toimenpiteitä, joilla varmistetaan, että toimintayksikön ehdotus tarkastusaiheiksi on johdettu viraston strategisista linjauksista ja viraston vahvistamista aihevalinnan kriteereistä.

1.2 Tarkastusaiheiden suunnitteluun liittyvän laadunvarmistuksen menettelytapoja ovat:

1.2.1 Toimintayksikön johto esittää viraston strategiaan sisältyvät aihevalinnan kriteerit tarkastushenkilöstölle ennen suunnittelukierroksen aloittamista.

1.2.2 Suunnittelujärjestelmä eli suunnitteluun osallistuvat, heidän tehtävänsä ja työnjakonsa on kuvattu ja suunnittelujärjestelmän eri vaiheista annetaan riittävät ohjeet.

1.2.3 Hallinnonalaryhmät tekevät tarkastusalueen riskeistä systemaattisen ja kattavan riskianalyysin ohjeen mukaisesti.

1.2.4 Tarkastusryhmät käsittelevät riskianalyysensä siten, että pyrkimyksenä on löytää yhteisiä ja poikkehallinnollisia riskialueita. Tarkastuspäälliköt raportoivat ryhmän havainnoista toimintayksikön päällikölle.

1.2.5 Suunnitteluvuoden aikana tehdään erillisiä riskianalyysensä niistä taloudellisesti merkittävistä ja riskialttiista aihealueista, joita ei toimintayksikön johdon arvion mukaan tule riittävästi analysoiduksi hallinnonalojen riskianalyysissä.

1.2.6 Toimintayksikön johto arvio aiemmin tarkastussuunnitelmaan valittujen, mutta tarkastamatta jääneiden, aiheiden tarkastustarpeen uudelleen samoin kuin niiden aiheiden tarkastustarpeen, joista on aiemmin päätetty aloittaa tarkastus tulevina vuosina.

- 1.2.7 Tuloksellisuustarkastuksen johtoryhmä käsittelee kaikki tarkastussuunnitelmaan vaikuttavat tekstit siten, että vertailu esitettyjen aiheiden ja niiden taloudellisen merkityksen ja riskin välillä on mahdollista. Tekstejä ovat erityisesti hallinnonaloitteiset riskianalyytit, erilliset riskianalyytit, teemasuunnitelmat sekä aiempina vuosina päätettyjen aiheiden perustelut.
- 1.2.8 Aihevalinnan perusteena on arvio seuraavana vuonna käytössä olevista resursseista.
- 1.2.9 Toimintayksikön johto perustelee tarkastussuunnitelmaan valitut aiheet ja dokumentoi perustelut. Perusteluista tulee näkyä yhteys viraston strategiassa todettuihin suuntaamisen perusvalintoihin.

Tarkastusprosessin aikainen laadunvarmistus

- 1.3 Tarkastusprosessin aikainen laadunvarmistus tarkoittaa niitä tarkastuksen aikaisia toimia, joilla varmistetaan, että tarkastuksen suunnittelun, tiedonmuodostuksen, raportoinnin sekä jälkiseurannan laatu on annettujen ohjeiden tai muun vaatimustason mukaista, sekä niitä toimia, joita laatuerojen perusteella käynnistetään.
- 1.4 Tarkastusprosessin laadunvarmistuksen tavoitteena on parantaa ja kehittää tarkastuksen laatua sekä varmistaa, että tarkastus suunnitellaan, toteutetaan ja raportoidaan laadukkaasti. Laadunvarmistuksen menettelytavat pyritään integroimaan tarkastuksen varsinaiseen suunnitteluun, toteutukseen ja raportointiin mahdollisimman saumattomasti.

Esiselvityksen aikainen laadunvarmistus

- 1.5 Esiselvityksen tekemisessä laadunvarmistuksen menettelytapoja ja välineitä ovat:
 - 1.5.1 Esiselvityksen aloituskokous, jonka tarkoituksena on laadunvarmistuksen näkökulmasta (1) varmistaa, että tarkastusta suunnittelevat tietävät perusteet aiheen valitsemiseksi tarkastussuunnitelmaan, ja (2) tuoda aiheen suunnitteluun mahdollisimman monipuolisia näkökulmia sekä (3) tehdä alustavia rajoituksia esiselvitykseen.
 - 1.5.2 Sen selvittäminen esiselvityksen aikana, miten virasto on aiemmin aihepiiriä tarkastanut ja mitä tietämystä virastossa aihepiiristä on. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuksen suunnittelussa käytetään viraston parasta mah-

dollista asiantuntemusta ja hyödynnetään jo aiemmin muodostettu tieto aiheesta.

- 1.5.3 Päällikön osallistuminen esiselvityksen tekemiseen, päällikön antama työn ohjaus sekä päällikön hyväksyntä esiselvitysluonnoksen viemiseksi esiselvityskokoukseen. Tarkoituksena on rikastaa aiheen käsittelyä ja varmistaa, että esiselvitys tehdään annetun ohjeen mukaisesti.
- 1.5.4 Keskustelut tarkastettavan ja toimialasta vastaavan ministeriön kanssa esiselvityksen aikana tarkastusaiheen merkittävytydestä ja ajankohtaisuudesta sekä tarkastuksen alustavista näkökulmista, kysymyksistä ja kriteereistä. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tämän tarkoituksena on varmistaa, että perustelut aiheen valinnalle ovat pätevät ja että tarkastusasetelma on relevantti.
- 1.5.5 Tarkastuksen tavoitteen ja tarkastuksen pääkysymyksen selventäminen sekä purkaminen konkreettisiksi tarkastuskysymyksiksi (esiselvitysraportissa). Tällä pyritään varmistamaan tarkastuksen toteutettavuus ja hallitsemaan tarkastuksen toteuttamiseen liittyviä riskejä.
- 1.5.6 Tarkastuksen hankesuunnitelman tekeminen; hankesuunnitelma sisältää kuvauksen tarkastuksen työnjaosta, suunnitelman tarkastuksessa käytettävistä resursseista sekä kuvauksen tarkastuksen työvaiheiden aikataulusta. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on hallita tarkastuksen toteuttamiseen liittyviä riskejä sekä antaa tarkastajille työväline oman työn etenemisen seurantaan ja päällikölle väline työn ohjaamiseen ja seurantaan.
- 1.5.7 Esiselvityskokous, jonka laadunvarmistuksellinen tarkoitus on varmistaa, että tarkastuksen suunnittelussa on otettu riittävästi huomioon viraston strategiset valinnat, tarkastusaiheeseen liittyvät muut mahdolliset tarkastusnäkökulmat, muut aihetta sivuavat tarkastukset sekä tarkastuksen toteutukseen ja aikatauluun liittyvät riskit.
- 1.5.8 Esiselvitysohjeen mukainen esiselvitysraportti, joka on käsitelty esiselvityskokouksessa. Sen laadunvarmistuksellinen tarkoitus on dokumentoida aiheen suunnittelussa tehdyt valinnat sekä hankesuunnitelma sekä tiedottaa aiheesta virastolle, tarkastettavalle ja ministeriölle.

Tarkastuksen tiedonmuodostukseen liittyvä laadunvarmistus

- 1.6 Varsinaisen tarkastuksen tekemisen aikana laadunvarmistuksen menettelytapoja ovat:

- 1.6.1* Tarkastajan itsensä ja päällikön tekemä tarkastussuunnitelman ja hankesuunnitelman toteutumisen seuraaminen ja, mikäli muutostarpeita esiintyy, keskustelut päälliköiden kanssa suunnitelmien muuttamisesta; päällikön raportointi toimintayksikön johdolle esiselvityksessä ja hankesuunnitelmassa päätetyn olennaisista muutoksista. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että tarkastukset etenevät suunnitellusti tai että tarkastushankkeen resursseja voidaan arvioida uudelleen.
- 1.6.2* Johdon informaatiojärjestelmä, jolla voidaan seurata tarkastushankkeiden etenemistä niiden tärkeimpien vaiheiden mukaan. Tärkeimpiä vaiheita tarkastussuunnitelmaan ottamisen jälkeen ovat: (1) teemasuunnitelman tekeminen, (2) varsinaisen esiselvityksen aloittaminen, (3) esiselvityskokous: hankkeen päättäminen tai tarkastuksen aloittaminen, (4) kertomusluonnoksen kirjoittaminen ja ohjausvastuun siirtyminen, (5) kertomusluonnoksen lähettäminen tarkastetulle palautetta varten, (6) palautteiden saaminen, (7) loppukokous, (8) tarkastuksen julkaisu, (9) jälkiseurantaraportin antaminen sekä (10) tarkastuksesta raportointi eduskuntakertomuksessa.
- 1.6.3* Päällikön antama tarkastuksen sisällöllinen ohjaus, neuvonta ja valvonta: päälliköt ja tarkastaja käyvät säännöllisesti, kuitenkin vähintään kolme kertaa vuodessa tai tarkastuksen aikana keskustelut tarkastuksen etenemisestä esiselvityksen mukaan.
- Keskustelujen luontevia ajankohtia ovat esimerkiksi, kun (1) tarkastusasetelma on muotoiltu ja varsinainen aineistojen hankinta alkaa, (2) aineiston hankintaa on jo siinä määrin tehty, että voidaan arvioida hankesuunnitelman pitävyyttä ja kerättävän aineiston riittävyttä suhteessa tarkastuskysymyksiin, (3) aineiston analyysi on pääosin tehty ja raportin asiasisällöstä ja sisällön rakenteesta on olemassa luonnos. Keskustelujen tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuksen aineistohankinta ja -analyysi ovat riittäviä tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi.
- Pitkäkestoisissa tai kysymyksenasettelultaan laajoissa tarkastuksissa pidetään lisäksi erikseen sovittava kokous siinä vaiheessa, kun voidaan arvioida kerätyn aineiston riittävyttä suhteessa tarkastuskysymyksiin. Kokoukseen osallistuvat samat henkilöt kuin esiselvityskokoukseen.
- 1.6.4* Selvä vastuunjako tarkastuksen ohjauksessa siten, että tarkastajalla on koko tarkastuksen suorittamisen ajan mahdollisuus keskustella päällikön kanssa.

Ohjausvastuun siirtymisestä päälliköiden välillä sovitaan tapauskohtaisesti. Olennaista ohjausvastuun siirtymisessä on se, että tarkastajalle ja päälliköille on koko ajan selvää, kuka vastaa tarkastuksen ohjauksesta.

1.6.5 Yhteistyö ja yhteydenpito tarkastettavan kanssa, jonka tuloksena tarkastaja tuntee tarkastettavan näkemyksen tarkastuskohteesta. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuskohteen näkökulmasta olennainen tieto tarkastusaiheesta välittyy virastoon ja tarkastushankkeeseen.

Lisäksi tarkastettavan ja toimialasta vastaavan ministeriön vastuuvirkamiesten tulee olla yleispiirteittäin tietoisia tarkastuskysymyksistä, tarkastuksen pääasiallisista aineistoista ja analyysimenetelmistä sekä tarkastuksen aikataulusta. Tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuksen tulokset eivät tule tarkastettavalle yllätyksenä ja että tarkastettava voi ottaa ne toiminnassaan ja kehittämissä työssään huomioon.

1.6.6 Tuloksellisuustarkastuksen sisäisten asiantuntijoiden käyttö vaativissa tarkastusmetodisissa kysymyksissä tai tarkastuksen kohdealueilla, erityisesti jos näille alueille on nimetty sisäinen asiantuntija, sekä tilintarkastuksen toimintayksikön asiantuntijoiden käyttö tarvittaessa.

1.6.7 Ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttö silloin, kun virastossa ei löydy riittävää aineiston käsittelyn metodista tai tarkastuskohteen sisällöllistä osaamista.

1.6.8 Tarkastuksen työpaperien säilyttäminen annettujen ohjeiden mukaan siten, että tarkastusta ohjaavat (ja tarvittaessa ulkopuolinen arvioitsija) voivat havaita päättelyketjun tarkastuskysymysten asettamisesta tarkastushavaintoihin ja niistä edelleen tarkastuksen päätelmiin ja kannanottoihin.

1.6.9 Tarkastuksen tietoaineistojen käsittely julkisuuslain, tietoturvallisuudesta ja hyvästä tiedonhallintatavasta annetun Valtioneuvoston asetuksen sekä viraston omien tietoturvallisuutta ja tietosuojaa käsittelevien ohjeiden mukaisesti.

Raportoinnin laadunvarmistus

1.7 Tarkastuksesta raportoinnin aikana laadunvarmistuksen menettelytapoja ovat:

1.7.1 Tarkastuksen hankesuunnitelmassa sovittu selkeä työnjako siitä, kuka tarkastajista kantaa päävastuun tarkastuskertomuksen kirjoittamisesta. Tarkoituksena on varmistaa tarkastuskertomuksen tyylin

ja käsittelytavan johdon- ja yhdenmukaisuus.

- 1.7.2 Ohjeen luvun 5 mukainen tarkastuskertomuksen päälukujen vakiorakenne sekä ohjeessa oleva kuvaus näiden päälukujen tärkeimmistä sisällöstä.
- 1.7.3 Raportointiohjeessa oleva tarkastuskertomuksen kysymys- tai tarkistuslista, jota kertomuksen pääasiallinen kirjoittaja voi käyttää tarkastuskertomusluonnoksen kirjoittamisen tukena.
- 1.7.4 Päällikön antama tarkastuskertomusluonnoksen kirjoittamisen ohjaus ja raportointiohjeen tulkinnat. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että kertomuksen kirjoittaminen etenee suunnitellusti, että kertomuksessa esitetään riittävästi havaintoja tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi, että kertomuksessa on otettu huomioon tarkastusviraston muut käsiteltävään aiheeseen liittyvät tarkastukset ja niiden kannanotot ja että raportointi on myös muuten viraston ohjeiden mukaista.
- 1.7.5 Tarkastuskertomusluonnosten kielenhuolto silloin, kun luonnos lähtee tarkastetulle palautetta varten. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tämän tarkoituksena on varmistaa, että raportointi on kielipillisesti oikeaa ja ulkopuoliselle lukijalle helposti avautuvaa.
- 1.7.6 Viraston graafiset ohjeet, tuloksellisuustarkastuksen asiakirjamallit sekä sihteerien toteuttama tarkastuskertomusten ja tarkastuskertomusluonnosten tyylien ja ulkoasun muokkaus ohjeiden ja mallien mukaiseksi. Näiden tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuskertomukset ovat ulkoasultaan yhdenmukaisia ja tunnistettavia ja että kertomusten ulkoasu on annettujen ohjeiden mukainen.
- 1.7.7 Tarkastetun kuuleminen tarkastuskertomusluonnoksesta ja palautteiden huomioiminen lopullisessa kertomuksessa. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että kertomuksessa ei ole virheitä tai väärinymmärryksiä.
- 1.7.8 Tarkastuksen loppukokous. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuksessa on riittävällä tavalla vastattu tarkastuskysymyksiin ja että tarkastus on tehty siten, että virasto voi antaa asiasta tarkastuskertomuksen.

Loppukokouksen tarkoitus on myös arvioida ja keskustella siitä, onko esiselvityksessä tarkastukselle asetetut sisällölliset ja aikataululliset tavoitteet on saavutettu ja miten hyvin tarkastusprosessi on yleisesti onnistunut.

Jälkiseurannan laadunvarmistus

- 1.8 Jälkiseurannan laadunvarmistuksen menettelytapoja ovat:
- 1.8.1 Seurantasuunnitelman tekeminen tarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä tai mahdollisimman pian sen jälkeen. Tarkoituksena on, että seurannan kohteet kiinnitetään mahdollisimman tarkasti viraston kannanottoihin.
 - 1.8.2 Seurannan menettelytapojen kuvaaminen seurantasuunnitelmassa.
Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että menetelmät seurantakysymyksiin vastaamiseksi ovat riittävät ja asianmukaiset.
 - 1.8.3 Selvityksen pyytäminen tarkastetulta tarkastuksen kannanottojen perusteella tapahtuneista muutoksista sekä selvityksen sisällön varmentaminen muista lähteistä. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on toisaalta saada tehokkaasti esiin tarkastetun keskeisenä pitämät muutokset, toisaalta taas varmentaa yhdestä lähteestä saatavan tiedon oikeellisuutta riittävässä määrin.
 - 1.8.4 Päällikön antama tuki ja ohjaus seurantaraportin tekemisessä ja toimintayksikön päällikön hyväksyntä seurantaraportille.
Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa organisaation sitoutuminen tehtyihin päätelmiin.

Jälkikäteinen tarkastusten laadun arviointi

- 1.9 Jälkikäteinen tarkastusten laadusta varmistuminen tarkoittaa tarkastusprosessin ja tarkastuskertomuksen antamisen jälkeisiä toimia, joilla pyritään varmistumaan tehtyjen tarkastusten laadusta ja toimintayksikön laadunvarmistusmenettelyjen riittävydestä sekä myös niitä toimia, joilla laatu poikkeamien perusteella käynnistetään.
- Näiden toimien tavoitteena on kerätä tietoa työn laadusta, laadun parantamismahdollisuuksista sekä laadunvarmistusjärjestelmän toimivuudesta. Tietoa kerätään sekä sisäisesti että hankkimalla viraston ulkopuolisen tahon näkemys tarkastuksen laatuun. Menettelytapoja ovat:
- 1.9.1 Kaikkien valmistuneiden tarkastuskertomusten laatu arvioidaan tuloksellisuustarkastuksen johtoryhmässä. Arvioinnista vastaa pääosin päällikkö, joka ei ole osallistunut kyseiseen tarkastusprosessiin. Kaikki arvioinnit dokumentoidaan, jotta toimintayksikkö

voi seurata tarkastuksen laatua sekä havaita tarkastusprosessin kehittämistarpeita.

- 1.9.2 Tarkastuskertomuksista tehtyjen arviointien perusteella raportoidaan laadusta ja laadun kehittymisestä vuosittain tarkastusviraston toimintakertomuksessa. Samassa yhteydessä raportoidaan myös kustannus- ja aikataulutavoitteiden saavuttamisesta.
- 1.9.3 Tuloksellisuustarkastuksen kehittämisryhmät 1–3, joiden tehtävänä on seurata toimintayksikön toimintaa ryhmän tehtäväalueella sekä pyrkiä havaitsemaan alueella kehittämistarpeita. Ryhmän tehtävänä on myös ottaa henkilöstöltä vastaan kehittämisaloitteita, käsitellä niitä sekä tehdä omalta alueeltaan priorisoituja kehittämis ehdotuksia tuloksellisuustarkastuksen johtoryhmän käsittelyä varten.
- 1.9.4 Tuloksellisuustarkastuksesta säännöllisin väliajoin, esimerkiksi 4–5 vuoden välein teetettävä ulkoinen arviointi tai itsearviointi. Arviointi voi kohdistua tuloksellisuustarkastukseen eri näkökulmista, esimerkiksi aihevalintaan, tarkastuksen tekemiseen tai tarkastuskertomuksiin.
- 1.9.5 Säännöllisin, 5–10 vuoden välein teetettävä vertaisarviointi tarkastuksen laadusta. Vertaisarvioinnin suorittaa ulkomainen kansallinen tarkastusviranomainen.



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO
Antinkatu 1, PL 1119, 00101 Helsinki
Puh. 09 4321, faksi 09 432 5820, www.vtv.fi

ISSN 1796-9522 (nid.)