



## Lailisuustarkastuksen ohje

## Lukijalle

Valtiontalouden tarkastusvirasto on perustuslaissa säädetty, eduskunnan yhteydessä toimiva ylin kansallinen tarkastusviranomaisena, joka tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Lisäksi tarkastusvirasto valvoo finanssipolitiikkaa sekä vaali- ja puoluerahoitusta.

Tarkastusvirasto toteuttaa sille perustuslain 90 §:ssä säädettyä ulkoisen tarkastuksen tehtäväänsä suorittamalla tilintarkastusta ja muuta laillisuustarkastusta, tuloksellisuustarkastusta ja finanssipolitiikan tarkastusta sekä näitä eri tarkastusmenetelmiä yhdistävää tarkastusta siten, että valtion taloudenhoito tulee tarkastettua hyvän tarkastustavan mukaisesti.

Valtiontalouden tarkastusvirasto vahvistaa valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 20 §:n 3 momentin nojalla tämän tarkastusohjeen sovellettavaksi tarkastusvirastossa suoritettavassa laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksessa. Ohje määrittelee hyvää tarkastustapaa valtiontalouden tarkastusviraston suorittamissa laillisuustarkastuksissa.

Ohje perustuu ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamiin kansainvälisiin ISSAI-tarkastusstandardeihin ([www.issai.org](http://www.issai.org)). Ohje vastaa laillisuustarkastuksen ISSAI 400 -standardin periaatteita ja toteuttaa ISSAI 4000 standardin vaatimukset.

Tätä ohjetta sovelletaan kaikissa tarkastusviraston suorittamissa erillisissä laillisuustarkastuksissa. Tarkastuksen ohjauksen ja valvonnan järjestämisen sekä tarkastuskertomuksessa päättämisen osalta sovelletaan kuitenkin sen tarkastuksen yksikön, jossa tarkastus tehdään, menettelyitä ja ohjeita.

Helsingissä 5. päivänä toukokuuta 2017

Tytti Yli-Viikari  
pääjohtaja

Marjatta Kimmonen  
ylivohtaja

Asiasanat:

valtionalouden tarkastusvirasto, laillisuustarkastus, talousarvio, laillisuus, hyvä hallinto, hyvä tarkastustapa, tarkastusohjeet

## Sisällys

1	Yleistä .....	6
1.1	Ohjeistuksen kuvaus .....	6
1.2	Laillisuustarkastuksen tehtävä.....	6
1.3	Määritelmiä .....	8
2	Laillisuustarkastus tarkastusvirastossa .....	11
2.1	Laillisuustarkastus osana tarkastusvirastoa ja sen tehtävää .....	11
2.2	Laillisuustarkastuksen valtiontaloudellinen näkökulma .....	12
2.3	Laillisuustarkastuksen organisointi tarkastusvirastossa .....	12
2.4	Laillisuustarkastuksen suhde tilintarkastukseen ja tarkastusviraston muuhun tarkastustoimintaan .....	13
3	Laillisuustarkastusten suuntaaminen .....	14
3.1	Tarkastusoikeus .....	14
3.2	Laillisuustarkastusten riskianalyysi ja aiheiden valinta .....	15
4	Yksittäisen laillisuustarkastuksen toteuttaminen .....	16
4.1	Yleiset periaatteet .....	16
4.2	Laillisuustarkastuksen prosessikuvaus .....	17
5	Tarkastustehtävän suunnittelu .....	18
5.1	Tarkastuksen suunnittelun yleiset periaatteet .....	18
5.2	Tarkastustehtävän keskeiset osapuolet ja säädösperusta .....	18
5.3	Tarkastuksen kohteena oleva asia (kohdeasia) ja tarkastuskriteerien tunnistaminen.....	19
5.4	Olenaisuus ja riskien arviointi.....	21
5.5	Tarkastuksen luotettavuustason määrittäminen .....	22
5.6	Erillisen laillisuustarkastuksen tarkastussuunnitelma .....	22
5.7	Tilintarkastuksen yhteydessä tehtävän laillisuustarkastuksen suunnitelma .....	23
6	Tarkastustehtävän toteutus ja evidenssin kerääminen.....	25
6.1	Evidenssin kerääminen ja arviointi .....	25
6.2	Otanta.....	26
6.3	Dokumentointi.....	27
6.4	Kommunikaatio .....	28
6.5	Sääntöjenvastaisten toimien raportoinnin harkinta.....	29
7	Evidenssin arviointi ja johtopäätösten tekeminen .....	29
7.1	Evidenssin arviointi .....	29
7.2	Johtopäätösten tekeminen.....	30
8	Raportointi.....	31
8.1	Yleistä .....	31
8.2	Erillisen laillisuustarkastuskertomuksen raportoinnin vaiheet.....	32

8.3	Erillisen laillisuustarkastuskertomuksen rakenne ja tarkastuslausumat .....	35
8.4	Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavien laillisuustarkastusten raportointi .....	36
9	Jälkiseuranta .....	37
10	Laadunvarmistus.....	38

## 1 Yleistä

### 1.1 Ohjeistuksen kuvaus

- 1.1.1 Tämä ohje ohjaa valtiontalouden tarkastusviraston (tarkastusviraston) suorittamaa laillisuustarkastusta. Laillisuustarkastusohje on tarkastusta koskevaa normistoa, josta on säädetty tarkastusvirastoa koskevassa laissa. Ohje on osa laajempaa ohjekokonaisuutta. Siihen kuuluvat mm. tarkastusviraston yleiset ohjeet sekä tilintarkastusohjeet ja sen liitteet.
- 1.1.2 Laillisuustarkastusohje antaa kokonaiskuvan siitä, mitä tarkastusviraston laillisuustarkastuksessa on tärkeää ymmärtää ja tehdä.
- 1.1.3 Ohjeen kehittäminen ja ylläpito on kaikkien laillisuustarkastukseen osallistuvien yhteinen asia. Tilintarkastajan tulee antaa tiedoksi havaitsemansa ohjeistuksen puutteet ja epäkohdat tarkastusta ohjaavalle ja valvovalle henkilölle tai henkilölle, joka vastaa ohjeen ylläpidosta ja kehittämisestä.
- 1.1.4 Laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksen (jäljempänä laillisuustarkastus) yleiset periaatteet asetetaan ISSAI 400 -standardissa. Laillisuustarkastuksesta on laadittu tason 4 ISSAI-standardi 4000. Standardi 4000 perustuu standardien 100 ja 400 periaatteille.
- 1.1.5 Laillisuustarkastus on oma itsenäinen tarkastuslajinsa. Tilintarkastus ja tuloksellisuustarkastus ovat kuitenkin vaikuttaneet laillisuustarkastuksessa sovellettaviin periaatteisiin ja näillä kolmella tarkastuslajilla on myös yhteisiä periaatteita. ISSAI 4000 tarkoittaa soveltuvin osin myös ISSAI 1000- ja ISSAI 3000 -standardeja.

### 1.2 Laillisuustarkastuksen tehtävä

#### Tavoite

- 1.2.1 Laillisuustarkastuksen tarkoituksena on edistää avoimuutta, vastuunalaisuutta ja tilivelvollisuutta sekä hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden toteutumista tarkastuskohteessa ja tukea valtioneuvostoa ja tarkastuskohteen ylintä johtoa näiden tavoitteiden saavuttamisessa ja edistämisessä.
- 1.2.2 Laillisuustarkastuksen tavoitteena on valtiontalouden tarkastusviraston toimivaltaan kuuluvissa asioissa tarkastaa, onko valtion taloudenhoidossa toimittu lainsäädännön, alemmpitasoisen sääntelyn ja viranomaisten antaman ohjeistuksen sekä hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti. Laillisuustarkastus pyrkii selvittämään säännösten noudattamisen lisäksi, onko toiminta järjestetty talousarvion, hyvän hallinnon periaatteiden, toimintapolitiikan (tavoitteiden) sekä rahoitus- tai sopimusehtojen mukaisesti. Laillisuustarkastuksen tavoitteena on myös auttaa tarkastuskohteita parantamaan laillisuuden toteutumisen edellytyksiä sekä erityisesti avoimuuden, tilivelvollisuuden sekä hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden toteutumista.

#### Vaatimukset

- 1.2.3 Tilintarkastajan tulee soveltaa laillisuustarkastuksessa tätä ohjetta. Jos olosuhteista johtuen ohjeen jokin vaatimus on epärelevantti, tilintarkastajan on suoritettava vaihtoehtoisia tarkastustoimenpiteitä, jotta hän saavuttaisi tarkastukselle asetetut vaatimukset.

## Tarkastustoimenpiteet

- 1.2.4 Laillisuustarkastus standardien tarkoittamana toimintona ei tarkoita pelkästään toiminnan lainmukaisuuden selvittämistä. Sen määritelmään sisältyy myös toiminnan asianmukaisuus, joka voidaan hallinnossa tulkita erilaisten lainsäädäntöä alempitasoisten ohjeiden ja määräysten noudattamiseksi sekä yleensä hyvän hallinnon periaatteiden ja vaatimusten noudattamista. Tavoitteena on tuottaa tietoa päätöksentekijöille siitä, onko lakeja ja muita säännöksiä noudatettu, onko sääntelyllä saavutettu halutut tulokset ja onko toiminta hyvän hallinnon mukaista.
- 1.2.5 Asianmukaisuuden tarkastus tarkoittaa myös hyvän hallinnon periaatteiden noudattamisen tarkastamista. Hyvän hallinnon periaatteet määritellään usein asiaa koskevassa lainsäädännössä, jota hallintolaki osaltaan voi täydentää.
- 1.2.6 Laillisuustarkastus jaetaan ISSAI-standardeissa kahteen erilaiseen toteuttamistapaan eli tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä tehtävään laillisuustarkastukseen (the audit of financial statements) ja tilinpäätöksen tarkastuksesta erilliseen laillisuustarkastukseen. Valtion virastoihin ja laitoksiin, talousarvion ulkopuolisiin valtion rahastoihin sekä valtion tilinpäätöksen kohdistuvaan valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaan tilintarkastukseen sisältyy monilta osin laillisuustarkastusta.
- 1.2.7 Tarkastusvirastossa laillisuustarkastuksia toteutetaan sekä erillisinä tarkastuksina että tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavina tarkastuksina. Tarkastus voi koskea esimerkiksi useiden virastojen toimintoja samalta vuodelta, saman viraston toimintoja usealta vuodelta tai molempia. Laillisuustarkastuksia toteutetaan tarkastusvirastossa tarvittaessa myös tuloksellisuustarkastusten ja finanssipolitiikan tarkastusten rinnalla.
- 1.2.8 Tilinpäätöstarkastuksesta erillisiä laillisuustarkastuksia toteutetaan osana virastojen ja laitosten tai talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen tilintarkastusta muun muassa sisäisen valvonnan ketjutarkastuksina sekä erillisinä laillisuustarkastuksina, jotka perustuvat tarkastusviraston tarkastussuunnitelmaan ja sitä tarkentaviin tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikön tai tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen yksikön suunnitelmiin.
- 1.2.9 Kaikissa tarkastusviraston suorittamissa erillisissä laillisuustarkastuksissa ja tarkastuksissa, joissa pääkysymyksenä on valtion taloudenhoidon laillisuus, noudatetaan tätä ohjetta. Näin menetellään myös silloin, kun laillisuustarkastusta tehdään tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen yksikössä.<sup>1</sup>
- 1.2.10 Laillisuustarkastus ei ole luonteeltaan esitutinnan esiasteen kaltainen toiminto. Toisaalta tarkastusasetelmat ja tarkastusaiheet ovat osittain sellaisia, että väärinkäytösnäkökulma on syytä ottaa huomioon. Väärinkäytöksissä havaitsemisriski on suurempi kuin virheiden kohdalla, koska mahdollisia väärinkäytöksiä peitellään tietoisesti ja pyritään antamaan tarkastajalle tahallaan totuudenvastaisia tietoja. Tarkastajan tulee tiedostaa koko tarkastusprosessin ajan, että ne tarkastustoimet, jotka ovat tehokkaita virheiden havaitsemisessa, eivät ole tehokkaita

---

<sup>1</sup> Finanssipolitiikan valvonnassa tehtävä arviointi siitä, onko Suomen valtio noudattanut Euroopan unionin vakaus- ja kasvusopimuksessa ja unionin vakaussopimuksessa asetettuja julkisen talouden viitearvoja ja tähän liittyvät finanssipolitiikan tarkastuksen tarkastukset, tehdään kuitenkin finanssipolitiikan valvontaa ja finanssipolitiikan tarkastusta koskevien ohjeiden mukaisesti.

väärinkäytösten havaitsemisessa. Samoin esimerkiksi valtionaputarkastuksessa tarkastuksen laadussa ja havaintojen yksityiskohtaisuudessa ja luotettavuudessa otetaan huomioon se, että tarkastuksen havaintoja voidaan joutua hyödyntämään myös takaisinperintätilanteissa ja esitutkinnassa ja rikosasian oikeudenkäynnissä. Oikeudenkäyntitilanteissa voi tulla asianomaisten väitteiden perusteella arvioinnin kohteeksi myös tarkastuksen ja sen kannanottojen perusteltavuus silloin, kun tarkastuksen lopputuloksia hyödynnetään oikeudenkäynnissä tai muussa oikeudellisessa menettelyssä. On syytä huomata, että oikeudellisia kysymyksiä voidaan tuomioistuimessa esimerkiksi takaisinperinnän osalta arvioida toisin oikeudenkäynnissä kuin laillisuustarkastuksessa, koska prosesseilla on eri tarkoitus.

### 1.3 Määritelmiä

- 1.3.1 **Olettama (Assertio)** – Olettama (assertio) on perusteltu oletus tai odotus koskien tarkastuksen kohteena olevia toimia, rahoitustapahtumia ja tietoja. Olettamia hyödyntävässä tarkastuksessa ulkoinen tarkastaja harkitsee ja havainnoi erilaisia mahdollisia poikkeamia odotuksiin tai olettamiin nähden. Olettama on esimerkiksi se, että perustuslain edellyttämällä tavalla julkinen organisaatio toimii lainmukaisesti.
- 1.3.2 **Varmennustoimeksiannon tunnuspiirteet** - Laillisuustarkastus on aina varmennustoimeksianto. Tarkastaja päättää varmennuksen tasosta kohderyhmän tarpeiden pohjalta. Tarkastuskertomus antaa aiheesta joko kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden. Varmennustoimeksianto on aina joko varmentava tarkastus tai arvioiva tarkastus. Arvoiva tarkastus ja varmentava tarkastus eroavat sen perusteella, kuka valmistelee ja arvioi kohdeasian. Kohdeasia voidaan määrittellä toimeksiannossa tai ylin tarkastusviranomainen voi siitä päättää. Toimeksiannon luonteesta riippumatta myös asianmukaisuus ja lainmukaisuus voidaan sisällyttää tarkastuskriteereihin.
- 1.3.3 **Kohtuullinen varmuus** - Kohtuullinen varmuus tarkoittaa sitä, että asiasta vallitsee joltinenkin, mutta ei ehdoton varmuus. Tarkastuksen johtopäätökset esitetään selkeästi ja niistä tulee käydä ilmi, että tarkastajan mukaan kohdeasia joko on tai ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan tarkastuskriteerien mukainen, tai, jos tarpeen, että kohdeasiaan sisältyvä tieto antaa oikean ja riittävän kuvan sovellettavien kriteereiden mukaisesti. Kohtuullinen varmuus edellyttää yleensä enemmän tarkastusaineistoa kuin rajoitettu varmuus. Usein tämä tarkoittaa kattavampia tarkastusmenettelyjä esimerkiksi riskien arvioinnissa, parempaa ymmärrystä tarkastuskohteen toimintaympäristöstä tai sisäisen valvonnan rakenteen arviointia.
- 1.3.4 **Rajoitettu varmuus** - Rajoitetun varmuuden antavissa johtopäätöksissä todetaan, että käytettyjen menettelyiden perusteella tarkastajalla ei ole mitään syytä uskoa, että kohdeasia ei olisi sovellettujen kriteerien mukainen. Jos tarkastaja on kuitenkin sitä mieltä, että kohdeasia ei ole kriteerien mukainen, hänen on hankittava rajoitettu varmuus kriteerien mukaisuudesta. Rajoitettuun varmuuteen pyrittäessä sovelletaan tarkastuksessa rajoitetumpia menettelyjä kuin kohtuulliseen varmuuteen pyrittäessä. Tarkastajan oman ammatillisen arvostelukyvyyn perusteella varmuuden on kuitenkin oltava kohderyhmän kannalta riittävällä tasolla. Rajoitettuun varmuuteen perustuvasta tarkastuskertomuksesta on käytävä ilmi, että se antaa asiasta vain rajoitetun varmuuden.
- 1.3.5 **Oikeusnormit** – Lait ja niissä annetun valtuuden perusteella annetut asetukset, viranomaismääräykset sekä ohjeet, joita tarkastuksen kohteena olevassa toiminnassa tulee noudattaa. Tarkastettavassa toiminnassa voi tulla suoraan sovellettaviksi myös EU:n perustana olevien sopimusten määräyksiä, EU-asetukset ja päätökset sekä EU:n direktiivit tai muista kansainvälisoikeudellisista sopimuksista peräisin olevia säännöksiä. Laillisuustarkastuksessa tavoitteena on myös tunnistaa ne viranomaiset, jotka voivat antaa toimintaa koskevia määräyksiä ja ohjeita. Tarkastettavaan toimintaan liittyvät ohjaavat ja toimeenpanevat viranomaiset.



- 1.3.6 **Laillisuustarkastus** – Laillisuustarkastus (compliance audit) käsittelee sitä, miten tarkastuksen kohteena olevat tarkastuskohteet noudattavat säädöksiä, ohjeita, toimintapolitiikkoja sekä muutoin ilmaistuja toimintatapoja sekä hyvän hallinnon periaatteita. Laillisuustarkastus voi kattaa laajan kokonaisuuden kohdeasioita. Yleisesti ottaen laillisuustarkastuksen tarkoituksena on verrata kohteena olevaa toimintaa tai asiaa sitä koskeviin oikeusnormeihin ja hyviin käytäntöihin. Tarkastuksen avulla tiedon käyttäjät ja sidosryhmät voivat saada tietoa arvioinnin tuloksesta ja viime kädessä siitä, kuinka hyvin tarkastettu toiminta tai asia vastaa sille asetettuja kriteerejä. Laillisuustarkastuksessa voidaan määrittää kaksi keskeistä tarkastelun apuna käytettävää käsitettä:
- a. **Sääntöjenmukaisuus** - Tarkastuskohteen toiminta, tapahtumat ja muu informaatio voidaan todeta voimassaolevaa lainsäädäntöä (mukaan lukien talousarviolainsäädäntö), ohjeistusta ja sopimuksia vastaaviksi ja siihen liittyvät päätökset on tehty oikein.
  - b. **Asianmukaisuus** – Laillisuustarkastus voi olla sääntöjenmukaisuuden tarkastusta tai samalla voidaan tarkastaa myös asianmukaisuutta. Koska asianmukaisuus ei ole helposti arvioitavissa objektiivisesti, saattaa olla vaikeaa tai joissakin tapauksissa mahdotonta tarkastaa sitä kohtuullisen varmuuden tasolla. Useinkaan ei ole löydettävissä selkeitä ja objektiivisia tarkastuskriteereitä, joilla voitaisiin mitata toiminnan asianmukaisuutta. Se mikä on hyväksyttävää yhdellä hallinnonalalla, ei välttämättä ole sitä toisella. Asianmukaisuutta koskevat tarkastuskriteerit tuleekin määritellä ja perustella selkeästi ja ymmärrettävästi.
- 1.3.7 Asianmukaisuudella voidaan tarkoittaa yleensä hyvän hallinnon periaatteiden sekä hyvien käytäntöjen, kuten hyvän hallintotavan, moitteettoman varainhoidon ja taloudenhoidon periaatteiden ja hyvän kirjanpitotavan noudattamista. Hyvän hallinnon ja hyvän hallintotavan yleiset määritelmät ovat VTV:n tarkastusohjeiden yleisessä osassa. Suomen oikeusjärjestykselle on tyypillistä, että hyvään tapaan voidaan viitata lainsäädännössä tai sitä voidaan sisällyttää lainsäädäntöön. Valtion talousarviosta annetun lain 14 §:n 1 momentissa on viitattu hyvään kirjanpitotapaan. Sen sisältöä määrittävät ainakin valtion talousarviosta annetun asetuksen säännökset ja valtion kirjanpitolautakunnan ratkaisut. Perustuslain 21 §:n 2 momentissa puhutaan hyvän hallinnon takeista ja 124 §:ssä hyvän hallinnon vaatimuksista. Hyvän hallinnon periaatteita on pyritty sisällyttämään esimerkiksi hallintolakiin, mutta ne eivät kuitenkaan löydy siitä tyhjentävästi. Korkein hallinto-oikeus sekä eduskunnan oikeusasiamies ja valtioneuvoston oikeuskansleri viittaavat ratkaisuihinsa hyvän hallinnon periaatteisiin ja vaikuttavat niiden sisältöön ja kehitykseen.
- 1.3.8 EU-varoja käsittelevissä tarkastuksissa voi tulla arvioitavaksi moitteettoman varainhoidon periaatteiden noudattaminen sellaisina, kuin ne on määritellyt Neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1605/2002 Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon sovellettavasta varainhoitoasetuksesta, sen II osaston 7. luvussa. EU-lainsäädännössä tarkoitettuja moitteettoman varainhoidon periaatteita määrittävät muun muassa Euroopan unionin tuomioistuimen ja yleisen tuomioistuimen oikeuskäytäntö sekä EU:n komission antamat suuntaviivat ja muut vastaavat ratkaisut ja työasiakirjat.
- 1.3.9 Asianmukaisuuden tarkastamisen osalta kriteerit eivät ole määriteltävissä yhtä tarkasti kuin säännönmukaisuuden osalta. Kysymystä sopivista tarkastuskriteereistä on tarkasteltu yksityiskohtaisemmin tämän ohjeen myöhemmissä jaksoissa. Tässä ohjeessa esiteltyjä periaatteita voidaan soveltaa asianmukaisuutta koskevaan tarkastukseen. Asianmukaisuutta koskevien kertomusten muoto ja sisältö voivat vaihdella riippuen tarkastustehtävää koskevasta toimeksiannosta ja olosuhteista.
- 1.3.10 **Sääntöjenvastaisuus** – Sääntöjenvastaisuus tarkoittaa sääntöjenmukaisuuden tarkastamisessa tarkastuksen kohteen epäonnistumista sääntöjen noudattamisessa. Asianmukaisuuden tarkastuksissa se tarkoittaa epäonnistumista varainhoidon periaatteiden, hyvän kirjanpitotavan, hyvän hallintotavan tai muun vastaavan vakiintuneen hyvän käytännön noudattamisessa.

- 1.3.11 **Johtopäätös** – Tarkastuskertomus laillisuuskysymyksistä sisältää normaalisti tehtyyn tarkastustyöhön perustuvan johtopäätöksen. Jos laillisuustarkastus suoritetaan tilintarkastuksen yhteydessä, johtopäätös voi olla esitettyinä lausuman muodossa (katso kohta 1.3.13. Lausuma). Johtopäätös voi olla myös tarkastuskysymyksiin annetun laajemman vastauksen muodossa.
- 1.3.12 **Lainsäädäntöelin** – Suomessa lainsäädäntövalta kuuluu eduskunnalle. Perustuslain mukaisesti lainsäädäntövaltaa voidaan lailla antaa valtioneuvostolle sekä hyvin rajoitetusti teknisissä asioissa ministeriöille ja alemmille viranomaisille. Laillisuustarkastuksen yhteydessä lainsäätäjään voi rinnastua myös muu sellainen julkisen sektorin elin, jolla on lakiin perustuva oikeus antaa lakia alemman asteisia säädöksiä. Laissa voidaan antaa valtioneuvostolle, jollekin ministeriölle tai tasavallan presidentille valtuus säätää jostakin asiasta tarkemmin asetuksella. Laissa voidaan antaa myös jollekin viranomaiselle oikeus antaa jostakin asiasta tarkempia määräyksiä, jotka ovat myös velvoittavia. Ylempi viranomainen voi antaa alaisuudessaan olevalle alemmalle viranomaiselle ohjeita ja viranomaisen sisällä voi olla voimassa erilaisia sisäisiä ohjeita, mutta ohjeiden sitovuus on paljon heikompi kuin määräysten tai näitä ylempien oikeusnormien. Euroopan unionin lainsäädäntöelimiä ovat Euroopan parlamentti ja Euroopan unionin neuvosto. Euroopan komissiolla ja Euroopan keskuspankilla on rajoitetusti lainsäädäntövaltaa. Suomessa tapahtuvassa laillisuustarkastuksessa voidaan joutua tulkitsemaan myös Euroopan unionin lain-säädäntöelinten antamia oikeusnormeja (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksia ja direktiivejä tai Komission asetuksia), joista unionin perustana olevien sopimusten määräykset sekä unionin asetukset ja päätökset ovat suoraan sovellettavaa oikeutta Suomessakin ja ylittävät normihierarkiassa kansalliset lait.
- 1.3.13 **Lausuma**
- a. Tilintarkastuskertomus saattaa tilinpäätöksestä annetun lausuman lisäksi sisältää selkeän kirjallisen laillisuuskannanoton. Varauksettomasti hyväksyvä lausuma voidaan antaa, kun tarkastaja katsoo, että toiminta, varainsiirrot ja tilinpäätöksestä ilmenevät tiedot vastaavat kaikilta osin niitä koskevia lakeja, asetuksia, viranomaismääräyksiä ja ohjeita.
  - b. Tilinpäätöstarkastuksesta erillisessä laillisuustarkastuksessa voidaan antaa kirjallinen laillisuutta koskeva kannanotto. Varauksettomasti hyväksyvä laillisuuskannanotto annetaan silloin, kun tarkastettu toiminta vastaa tarkastusviraston valvontatoimivaltaan kuuluvia oikeusnormeja. Laillisuutta koskeva kannanotto rajataan tarkastussuunnitelman mukaisesti tarkastuksen kohteena olleisiin asioihin ja säännöksiin.
- 1.3.14 **Sidosryhmät** – Sidosryhmiin kuuluvat henkilöt, ryhmät, järjestöt ja muut, jotka ovat asianosaissuhteen vuoksi tai muuten kiinnostuneita julkisen sektorin toiminnasta, julkisen sektorin oikeushenkilöiden rahoituksesta ja julkisesti rahoitettujen ohjelmien tehokkuudesta ja tuloksellisuudesta.
- 1.3.15 **Tarkastuskohteena olevat asiat** (nk. kohdeasiat, subject matter) ja **tarkastuskriteerit** – Tarkastuskohteena olevien asioiden (kohdeasiat) ja tarkastuskriteerien määrittämisen kautta muodostetaan tarkastusasetelma ja tarkastusasetelman sisältämät tarkastuskysymykset. Kohdeasian määrittämiseen ja tarkastuskriteerien tunnistamiseen liittyy myös tarkastettavan kohteen ja sen toimintaympäristön ymmärtäminen. Kohdeasiat ovat monimuotoisia ja niihin voi liittyä monenlaisia piirteitä. Ne voivat olla luonteeltaan yleisiä tai erityisiä. Kohdeasiat voivat olla määrällisiä ja hyvin mitattavia tai laadullisia ja enemmän subjektiivisia. Kohdeasian tulisi olla luonteeltaan sellainen, että siihen liittyen on mahdollista kerätä riittävää evidenssiä johtopäätösten tekemiselle. Tarkastuskriteerit voivat olla muodollisia, kuten säännöksiä, määräyksiä tai rajoituksia, tai vähemmän muodollisia, kuten hyvän hallinnon periaatteita tai odotuksia tai ohjeita hallinnon toiminnalle.

## 2 Laillisuustarkastus tarkastusvirastossa

### 2.1 Laillisuustarkastus osana tarkastusvirastoa ja sen tehtävää

- 2.1.1 Valtiontalouden tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä sekä tietojensaantioikeudesta on säädetty Suomen perustuslain 90 §:ssä (731/1999). Tehtävää on tarkennettu tarkastusvirastosta annetussa laissa (676/2000) sekä laissa valtionalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995). Viraston velvoitteesta yhteistyöhön Euroopan tilintarkastustuomioistuimen kanssa määrätään Euroopan unionin toiminnasta tehdystä sopimuksessa (artikla 287). Finanssipolitiikan valvonnasta ja siinä tehtävistä tarkastuksista säädetään Euroopan unionin vakaussopimuksessa, neuvoston asetuksessa 2011/85/EU (budjettikehysdirektiivi) ja Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) No 473/2013 ja kansallisesti laissa talous- ja rahaliiton vakaudesta, yhteensovittamisesta sekä ohjauksesta ja hallinnasta tehdyn sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta ja sopimuksen soveltamisesta sekä julkisen talouden monivuotisia kehyksiä koskevista vaatimuksista (896/2012). Tarkastusviraston perustuslaissa säädetystä riippumattomuudesta johtuu, että tarkastustoimeksiantoja tarkastusvirastolle voi antaa vain eduskunta säätämällä tarkastustehtävästä yleisellä, perustuslain 90 §:n vaatimukset täyttävällä lailla. Tarkastusvirasto ei ota vastaan toimeksiantoja hallitukselta tai muilta viranomaisilta.
- 2.1.2 Tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tarkastusvirasto on päättänyt toteuttaa perustuslain mukaista ylimmän ulkoisen tarkastusviranomaisen tehtävänsä tekemällä tilintarkastuksia, laillisuustarkastuksia, tuloksellisuustarkastuksia sekä finanssipolitiikan tarkastuksia ja näitä tarkastusmenetelmiä yhdistäviä tarkastuksia. Tarkastustoimintaa ja eduskunnalle tarkastusviraston eduskuntakertomuksissa tapahtuvaa raportointia varten virastossa on tarkastusviraston työjärjestyksen mukaan tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen (TL), tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen (TF) yksiköt sekä finanssipolitiikan valvonta -toiminto (FV), jotka tekevät tarvittaessa yhteistyötä tarkastuksissa.
- 2.1.3 Tarkastusviraston toteuttama tilintarkastus on olennaisilta osin laillisuustarkastusta. Tilintarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että sen kohteena olevat taloudelliset laskelmat, toimintakertomustiedot sekä virastoissa tapahtuva muu valtionalouteen liittyvä toiminta on valmisteltu ja toteutettu säännösten mukaisesti. Tilintarkastuksen näkökulmaan liittyy säännösten muodon toteuttamisen lisäksi sen selvittäminen, onko esitetyissä taloudellisissa tiedoissa olennaisia virheitä tai puutteita. Laillisuustarkastuksen lisäarvoa syntyy sen mahdollisuudesta tarkastella olemassa olevien, esimerkiksi tilintarkastuksissa todettujen, puutteiden ja epäsäännönmukaisuuksien syitä ja vaikutuksia laajempina kokonaisuutena.
- 2.1.4 Laillisuustarkastuksen pääasiallinen tehtävä on tarkastaa, onko valtion talousarviota sekä valtion taloudenhoitoa koskevia säännöksiä ja määräyksiä sekä hyvän hallinnon periaatteita noudatettu tarkastuskohteessa. Laillisuustarkastuksissa tarkastuskriteerit saadaan ensisijaisesti säädöksistä, valtion talousarviosta ja eduskunnan muista kannanotoista.
- 2.1.5 Laillisuustarkastusta suunniteltaessa ja toteutettaessa tunnistetaan eduskunnan asema valtionalouden tarkastusviraston ensisijaisena päämiehenä, joka on antanut perustuslaissa ja

valtionalouden tarkastusvirastoa koskeissa laeissa tarkastusvirastolle valtionalouden ulkoista tarkastusta koskevan toimeksiannon.<sup>2</sup>

- 2.1.6 Laillisuustarkastus palvelee eduskunnan finanssivallan turvaamista ja perustuslain 90 §:ssä säädettyä eduskunnan valtaa valvoa valtion taloudenhoitoa ja talousarvion noudattamista. Laillisuustarkastus varmentaa valtion taloudenhoidossa lain ja hyvän hallinnon periaatteiden noudattamista ja luo näin luottamusta kansanvallan ja oikeusvaltion periaatteiden toteutumiseen. Laillisuustarkastus tuottaa lisäksi eduskunnan valvontavallan ja finanssivallan sekä yleensä eduskunnan lainsäädäntövallan käytössä hyödyllistä tietoa taloudenhoidon laillisuuteen ja asianmukaisuuteen liittyvistä ongelmakohtista ja kehittämistarpeista.
- 2.1.7 Tarkastuksen kohteena voivat olla Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot ja kaikki niihin osallistuvat tahot siten kuin valtionalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja annetussa laissa tarkemmin säädetään.
- 2.1.8 Laillisuustarkastuksen sisältönä on myös valtion taloudenhoitoon vaikuttavien Euroopan unionin oikeuden normien noudattamisen tarkastaminen. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että valtionapuihin kohdistuvissa laillisuustarkastuksissa selvitetään, onko valtionapujärjestelmässä ja valtionavussa tarkastuksen piiriin kuuluvilta osin noudatettu esimerkiksi unionin valtioneuvoston koskevia sääntöjä.
- 2.1.9 Laillisuustarkastus tuottaa eduskunnan lisäksi hyödyllistä tarkastustietoa myös valtioneuvostolle ja sen alaiselle hallinnolle valtion taloudenhoidon laillisuudesta ja asianmukaisuudesta.

## 2.2 Laillisuustarkastuksen valtionaloudellinen näkökulma

- 2.2.1 Laillisuustarkastus tarkastelee toimintoja aina valtionaloudellisesta näkökulmasta. Laillisuustarkastus kohdistuu vain sellaiseen toimintaan, jolla on merkittävä yhteys valtionalouteen. Tämä tarkoittaa, että toimintaan käytetään olennaisesti valtion varoja tai sillä vaikutetaan olennaisesti valtion tuloihin, menoihin, kustannuksiin tai varallisuuteen.
- 2.2.2 Laillisuuteen ja asianmukaisuuteen liittyvää toimintaa ja sen tavoitteita ei tarkasteta, ellei niillä ole yhteyttä valtionalouteen, vaikka säädökset ja niiden toimeenpano olisivat sinänsä yhteiskunnallisesti merkittäviä ja aiheuttaisivat olennaisia kustannuksia muille talousyksiköille kuin valtiolle.

## 2.3 Laillisuustarkastuksen organisointi tarkastusvirastossa

- 2.3.1 Laillisuustarkastus on Valtionalouden tarkastusviraston työjärjestyksessä osoitettu tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikön tehtäväksi. Tarkastusviraston tarkastussuunnitelmassa laillisuustarkastus voidaan osoittaa myös tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen yksikön tehtäväksi, jolloin kyseisessä yksikössä tarkastussuunnitelman mukaan tehtävä tarkastus merkitään tehtäväksi laillisuustarkastuksena.

---

<sup>2</sup> Perustuslain 90 §:ssä säädetystä tarkastusviraston riippumattomuudesta suhteessa eduskuntaan johtuu, että eduskunta ei voi antaa tarkastusvirastolle tarkastustoimeksiantoja kuin vain perustuslain 90 §:ssä säädetty riippumattomuuden edellytykset täyttävällä lailla.

Tätä laillisuustarkastuksen ohjetta sovelletaan kaikkiin tarkastusvirastossa tehtäviin laillisuustarkastuksiin.

- 2.3.2 Kaikkien laillisuustarkastusten tulee perustua tarkastusviraston tarkastussuunnitelmaan. Pääjohtajan hyväksymä tarkastusviraston tarkastussuunnitelma muodostaa viraston hyväksymän toimeksiannon TL:lle ja tarkastukseen osallistuvalla TF:lle laillisuustarkastuksen suorittamiseen.
- 2.3.3 TL:n ylijohdaja hyväksyy erillisten laillisuustarkastusten tarkastussuunnitelmat ja osoittaa yksittäisille tarkastuksille, sovittuaan sitä ennen TF:n resurssien käytöstä asianomaisen yksikön päällikön kanssa, resurssit yksikön toimintasuunnitelmassa. Laillisuustarkastusta koskevan suunnitelman valmistelun yhteydessä keskustellaan tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisen osan kohdan 3.3.5 tarkoittamista esteettömyyttä ja puolueettoman tarkastuksen edellytyksiä koskevista asioista.
- 2.3.4 Jos laillisuustarkastus tehdään TF:ssä, hoitaa kyseisen yksikön päällikkö ja tarkastuksen ohjauksesta, valvonnasta tai hyväksymisestä vastaava virkamies tehtävät, jotka tässä ohjeessa määritellään tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikön päällikön tai tilintarkastuspäällikön tehtäväksi.
- 2.3.5 Laillisuustarkastusta ohjaa ja valvoo sen yksikön päällikön ohjaustehtävään osoittama henkilö, jonka tehtävänä on päättää tarkastuskertomuksesta. Tarkastusta voi ohjata ja valvoa useampi henkilö, jolloin tehtävänjaosta päätetään tarkastussuunnitelmassa.
- 2.3.6 Ennen yksittäisen erillisen laillisuustarkastusprojektin tarkastussuunnitelman hyväksymistä ja tarkastuksen käynnistämistä varataan pääjohtajalle mahdollisuus keskustella suunnitelmasta ja tarkastuksesta. Pääjohtajalle annetaan tiedoksi myös vahvistetut laillisuustarkastussuunnitelmat.
- 2.3.7 Ennen kuin laillisuustarkastuskertomus esitellään ratkaistavaksi, tulee tarkastusta valvovan henkilön varmistaa, että tarkastuskertomus on sisällöllisen ja muodollisen laatunsa sekä tarkastuksen dokumentaation osalta valmis ratkaistavaksi. Laadunvarmistuksesta on yleiset ohjeet tämän ohjeen luvussa 10.
- 2.3.8 Laillisuustarkastuskertomuksen esittelystä ja ratkaisemisesta säädetään tarkastusviraston työjärjestyksessä.
- 2.3.9 Tarkastusviraston työjärjestyksen mukaan pääjohtajalle on varattava tilaisuus keskustella laillisuustarkastuskertomuksen luonnoksesta ennen sen antamista tarkastusviraston ulkopuolelle ja lopullisesta tarkastuskertomuksesta ennen sen ratkaisemista.

## 2.4 Laillisuustarkastuksen suhde tilintarkastukseen ja tarkastusviraston muuhun tarkastustoimintaan

- 2.4.1 Laillisuustarkastukset täydentävät vuosittaista tilintarkastusta, tuloksellisuustarkastusta ja finanssipolitiikan tarkastusta sekä finanssipolitiikan valvontaa.
- 2.4.2 Tarkastusviraston tarkastussuunnittelussa ja tarkastusten toteutuksessa lähtökohtana on, että selkeiden laillisuustarkastusaiheiden tarkastukset toteutetaan laillisuustarkastuksina. Laillisuustarkastuksia voidaan toteuttaa yksiköiden yhteistyönä.

- 2.4.3 Laillisuustarkastuksissa on tilintarkastuksiin verrattuna olennaista se, että tarkastuksia ei tarvitse rajata tiettyyn kirjanpitoyksikköön (virastoon) ja tiettyyn varainhoitovuoteen. Myös tarkastuskysymykset voivat olla laajempia, eikä niiden tarvitse olla yhtä vakiintuneita ja samoja kuin vuosittaisissa tilintarkastuksissa. Laillisuustarkastuksissa voidaan käydä läpi koko talousarvionalouden tai esimerkiksi jonkin hallinnonalan kattavia tietoaineistoja.
- 2.4.4 Tilintarkastusten yhteydessä tehtävät valtionapujen tarkastukset rajoittuvat pääasiassa hallinnointijärjestelmän prosessin tarkastukseen. Osana tilintarkastusta hallinnointijärjestelmän tarkastus on välttämätön. Laillisuustarkastuksen laajempi näkökulma saattaa edellyttää, että valtionapujen tarkastusta ulotetaan myös avustuksen saajaan. Laillisuustarkastuksien tarkastuskysymys voi olla laajempi, esimerkiksi onko valtionapuna saadut varat käytetty tavoitteiden ja avustuspäätösten tarkoittamalla tavalla. Tällöin koko valtionavustuksen tarkastus voi muodostua valtionavulle lainsäädännössä ja talousarviossa asetettujen tavoitteiden ympärille. Valtionapujen ja -osuuksien hallinnointijärjestelmän ja -järjestelyiden tarkastus sisältyy myös laillisuustarkastukseen.
- 2.4.5 Laillisuustarkastusten organisoinnissa ja toteutuksessa otetaan huomioon se, missä määrin tarkastustuloksilla on vaikutusta samana vuonna annettaviin tilintarkastuskertomuksiin. Laillisuustarkastuksissa voi tulla esiin havaintoja, jotka otetaan huomioon yksittäisten virastojen tilintarkastuksissa. Laillisuustarkastuksissa esille tulleet asiat voivat johtaa myös kielteisiin laillisuuskannanottoihin asianomaisen kirjanpitoyksikön tilintarkastuskertomuksessa.
- 2.4.6 Laillisuustarkastusten aihevalinnoissa harkitaan etukäteen, onko aihe perusteltua tarkastaa erillisenä laillisuustarkastuksena vai tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavana laillisuustarkastuksena.
- 2.4.7 TF:n riskianalyysia laadittaessa yksikkö tunnistaa tarkastusaiheista laillisuustarkastuksen toiminta-alueeseen sisältyvät tarkastusaiheet. Laillisuustarkastuksen näkökulma tulee huomioida myös TF:n riskianalyysissa, jolloin tarkastajat hakisivat aiheita myös mahdollisiksi laillisuustarkastusten aiheiksi.
- 2.4.8 Laillisuustarkastuksen aiheiden suunnittelussa ja aihevalinnoissa sekä tarkastuksen toteuttamisessa otetaan huomioon tarkastusviraston eduskunnalle antamissa kertomuksissa tehtävä raportointi. Eduskunnalle annettavassa vuosikertomuksessa toiminnastaan tarkastusvirasto raportoi valtiontalouden ja sen hoidon sekä valtionhallinnon tilasta valtion- ja kansantalouden riskianalyysissä ja muissa viraston riskianalyysissä tunnistettujen olennaisten riskien mukaan.

### 3 Laillisuustarkastusten suuntaaminen

#### 3.1 Tarkastusoikeus

3.1.1 Tarkastusvirastolla on tarkastusvirastosta annetun lain perusteella oikeus tarkastaa:

- a. valtion viranomaisia, laitoksia, liikelaitoksia, liikelaitoskonserneja ja valtion rahastoja;
- b. valtion määräysvallassa olevia yhtiöitä ja muita lain 19 §:ssä tarkoitettuja yhtiöitä erityisesti sen selvittämiseksi, miten valtion omistajaohjausta ja osakasvaltaa on käytetty;
- c. valtiolta varoja tai muuta taloudellista tukea tai etua saaneita kuntia, kuntayhtymiä, säätiöitä sekä muita yhteisöjä ja oikeushenkilöitä sekä yksityisiä henkilöitä sen selvittämiseksi, ovatko varojen tai muun taloudellisen tuen tai edun saamiseksi annetut tiedot oikeat, onko myöntä-

mispäätöksessä määrättyjä ehtoja noudatettu ja onko varat tai muu taloudellinen tuki tai etu käytetty siihen tarkoitukseen, johon ne on annettu;

- d. yhteisöjä ja muita oikeushenkilöitä, jotka ovat saaneet valtiolta luvan hankkia varoja tiettyyn tarkoitukseen valtion viranomaisten käytettäväksi tai edelleen jaettavaksi;
- e. valtion maksuliikettä hoitavia luottolaitoksia ja muita yhteisöjä valtion maksuliikkeen hoidon selvittämiseksi samoin kuin sellaisia muita yhteisöjä ja oikeushenkilöitä, joille on uskottu muu valtion varojen käyttöä, omaisuuden hoitoa tai tilinpitoa koskeva tehtävä sen hoidon selvittämiseksi; sekä
- f. valtion viranomaisten hallussa olevia muille kuuluvia varoja, joista valtio on vastuussa.

- 3.1.2 Edellä kohdassa kolme todettu valtion tuen ja muun rahoituksen saajaan kohdistuva tarkastusoikeus koskee soveltuvin osin myös varojen välittäjää ja sitä, jonka käyttöön saaja on siirtänyt näitä varoja.
- 3.1.3 Tarkastusoikeutta ei kuitenkaan ole yksityisen henkilön omiin henkilökohtaisiin tai perheensä tarpeisiin tai kotitaloutensa suoranaiseen tukemiseen saamiin varoihin tai etuihin.
- 3.1.4 Tarkastusviraston tehtävän mukaan laillisuustarkastusten tulee liittyä valtion taloudenhoidon laillisuuden ja talousarvion noudattamisen selvittämiseen määritellyissä organisaatioissa, joihin tarkastusvirastolla on lain mukaan tarkastusoikeus. Taloudenhoidon määritelmä on laaja ja käsittää taloushallinnon lisäksi toimet, jossa kerätään valtiolle varoja tai joissa käytetään tai hoidetaan valtion varoja määrättyjen tavoitteiden saavuttamiseksi.
- 3.1.5 Laillisuustarkastus voi liittyä myös Euroopan unionin varainhoidossa Suomen ja Euroopan unionin välisiin varainsiirtoihin ja niissä erityisesti unionin varojen keräämiseen ja käyttöön Suomessa.
- 3.1.6 Tarkastusoikeus ja tarkastusvirastosta annetussa laissa säädetty tarkastusviraston suorittaman tarkastuksen tarkoitus määrittävät osaltaan sitä, mitä asioita laillisuustarkastuksessa otetaan tarkastettaviksi. Laillisuustarkastus voidaan ulottaa yhteisöihin, joilla on laissa säädetty yhteys valtiontalouteen tai erillisen lain perusteella unionin talouteen. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että valtiontalouden ulkopuoliseen yksikköön suunnatussa laillisuustarkastuksessa ei voida selvittää esimerkiksi työaika-lainsäädännön noudattamista, mikäli sillä ei ole yhteyttä valtiontaloudesta myönnettyihin varoihin.
- 3.1.7 Laillisuustarkastuksessa hyödynnetään tarkastusviraston oikeuksia valtionapuja saavien tahojen tarkastuksessa. Tällöin tarkastusasetelma on erilainen kuin tilintarkastuksessa ja osin myös tuloksellisuustarkastuksessa. Valtionapuja saavien yhteisöjen tarkastus voidaan toteuttaa laajemmalla, tavoitteisiin kytkeytyvällä tavalla tai suppeampana valtionapujen käytöstä annettujen tietojen oikeellisuuden tarkastuksena tai laskennallisten valtionosuuksien perustana olevien tietojen tarkastuksena.

## 3.2 Laillisuustarkastusten riskianalyysi ja aiheiden valinta

- 3.2.1 Tarkastusvirastossa laaditaan valtiontalouden ja kansantalouden riskianalyysi. Tarkastusviraston riskianalyysi ohjaa yksiköiden riskianalyysien ja suunnitelmien valmistelua.
- 3.2.2 Laillisuustarkastuksista laaditaan erillinen riskianalyysi. Laillisuustarkastuksen riskianalyysi on osa koko tarkastusviraston suunnittelua ja riskianalyysia. Laajempi analyysi laaditaan kolmen vuoden välein. Välivuosina tarkastelu rajataan olennaisiin muutoksiin. Aiheiden valmistelussa hyödynnetään koko tarkastusviraston sekä tilintarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja

finanssipolitiikan tarkastuksen sekä finanssipolitiikan valvonnan riskianalyysija ja aihe-ehdotuksia. Riskianalyysissä käsiteltäviä tarkastusalueita ovat talousarvion tulot ja -menot, tase, vastuut, hallinnointiprosessit ja muut asiat. Keskeisimpiä aihealueita ovat valtionavut, hankinnat ja tulot.

- 3.2.3 Laillisuustarkastusten aihe suunnittelun lähtökohtana ovat asian taloudellinen merkitys, olennaisuus ja riski. Näitä tulkitaan erityisesti eduskunnan finanssivallan ja siihen liittyvän valvontavallan käytön tarpeista käsin. Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa valtiontaloudellinen näkökulma tarkoittaa tarkastuksen kohdentamista suurimpiin ja valtion tilinpäätöksen kannalta merkittävimpiin eriin ja merkittävimpiin virastoihin ja laitoksiin.
- 3.2.4 Laillisuustarkastusten aiheiden suuntaamisessa otetaan huomioon tarkastusviraston eduskunnalle antamissa kertomuksissa tehtävä raportointi. Laillisuustarkastukset pyritään suunnittelussa ja raportoinnissa liittämään eduskuntaraportoinnin teemoihin.
- 3.2.5 Lähtökohtana laillisuustarkastusten toteuttamiselle on, että tarkastuskysymykset ratkaisevat, eivät tarkastusmenetelmät. Tarkastuskysymysten tulee olla olennaisia suhteessa niihin käytettäviin panostuksiin.
- 3.2.6 Laillisuustarkastuksen aihevalinnassa ja tarkastusasetelman muodostamisessa hyödynnetään
- tarkastusviraston tehtävän tai hallinnon toiminnan kannalta olennaista lainsäädäntöä analysoimalla syntyviä aihealueita,
  - aikaisempien tarkastusviraston toteuttamien tarkastusten perusteella muodostunutta kuvaa toiminnan epäsäännönmukaisuuksista,
  - muiden kuin tarkastusviraston toteuttamien tarkastusten perusteella muodostunutta kuvaa toiminnan epäsäännönmukaisuuksista,
  - ylimpien laillisuusvalvojien eli eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin kertomusten ja havaintojen perusteella muodostunutta kuvaa taloudenhoitoon liittyvien toimintojen riskikohteista,
  - valtion- ja kansantalouden riskianalyysiä,
  - oikeuskäytännön perusteella ilmenevää aluetta, jossa on usein tai toistuvasti ongelmia valtion taloudenhoitoon liittyvän lainsäädännön asianmukaisessa soveltamisessa,
  - aluetta, johon kohdistuu erityinen julkinen intressi tai odotus sekä
  - eduskunnan tai esimerkiksi valtionapuviranomaisten pyyntöä tai kantelusta muodostuvaa kuvaa toiminnan epäsäännönmukaisuuksista.
- 3.2.7 Laillisuustarkastusten aihe-ehdotukset käsitellään myös viraston johtoryhmässä ennen niiden liittämistä viraston tarkastussuunnitelmaan. Tässä yhteydessä käsitellään myös sitä, toteutetaanko tarkastus erillisenä laillisuustarkastuksena vai tilintarkastuksen yhteydessä.

## 4 Yksittäisen laillisuustarkastuksen toteuttaminen

### 4.1 Yleiset periaatteet

#### Tavoite

- 4.1.1 Laillisuustarkastuksen tarkoituksena on varmentaa hallinnon toiminnan lainmukaisuutta ja asianmukaisuutta sekä lisätä tarkastustiedon käyttäjien luottamusta hyvään hallintoon.



## Vaatimukset

- 4.1.2 Tarkastajan on tarvittavin menettelyin varmistettava, että virheellisten johtopäätösten riski on hyväksyttävällä tasolla.
- 4.1.3 Tarkastajan on käytettävä ammatillista arvostelukykyyään koko tarkastusprosessissa.
- 4.1.4 Jos tarkastustiimissä ei ole asiantuntemusta vaikeissa tai kiistanalaisissa kysymyksissä, sen on turvauduttava ulkopuoliseen asiantuntija-apuun.
- 4.1.5 Tarkastajan on osoitettava työssään ammatillista skeptisyyttä sekä toimittava puolueettomasti ja avoimin mielin.
- 4.1.6 Ylimmän tarkastusviranomaisen on varmistettava, että jokaisella tarkastustiimin jäsenellä on tarkastuksen suorittamiseen vaadittava ammatillinen pätevyys.

## Tarkastustoimenpiteet

- 4.1.7 Tarkastusvirasto tekee tarkastukset riippumattomasti, ammattimaisesti ja valvotusti. Tarkastusta ohjaavan ja valvovan henkilön tulee käydä läpi tehty tarkastustyö ja sen dokumentointi. Valvontaa tulee suorittaa tilintarkastajien pätevydestä riippumatta. Valvonnan tulee kattaa niin asiakysymykset kuin tarkastusmenetelmien käyttö ja muut tarkastustoimenpiteet, jotta edellytykset johtopäätösten, lausumien ja niiden perustelujen esittämiseksi tarkastusraporteissa ovat riittävät. Laadunvalvontaa käsitellään erillisessä ohjeessa.
- 4.1.8 Tilintarkastajan tulee noudattaa tarkastusta koskevia eettisiä vaatimuksia, riippumattomuus mukaan lukien. Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa laillisuustarkastus tiedostaen, että voi olla olemassa seikkoja, joiden seurauksena laillisuustarkastuksessa joudutaan esittämään olennaisia huomautuksia.
- 4.1.9 Tarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä ei havaita, vaikka tarkastus olisi tämän ohjeen mukaan asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu.
- 4.1.10 Tarkastusviraston laillisuustarkastuksen tehtävänä on lisäksi edistää hyvän hallinnon toteutumista. Tehtävää toteutetaan tarkastamisen lisäksi tarkastukseen liittyvällä vuorovaikutuksella tarkastuskohteen kanssa ja tarkastukseen soveltuvalla asiantuntijatyöllä.

## 4.2 Laillisuustarkastuksen prosessikuvaus

- 4.2.1 Laillisuustarkastuksen aiheet ja laillisuustarkastuksiin käytettävissä olevat resurssit sisällytetään vuosittain viraston tarkastussuunnitelmaan ja tulostavoitteisiin.
- 4.2.2 Laillisuustarkastukset ovat osa TL:n vuosittaista suunnitelmaa, ja laillisuustarkastusprojektien henkilöresurssit esitetään yksikön suunnitelmassa. TF:n henkilöstön käytettävissä olevista henkilötyöpäivistä sovitaan yksikön kanssa. TF:n laillisuustarkastukseen käytettävistä kokonaisresursseista päätetään viraston tarkastussuunnitelmassa ja tulostavoitteissa.

- 4.2.3 Laillisuustarkastukset toteutetaan pääosin tilintarkastusten vuosiakataulussa siten, että tarkastusten johtopäätökset ja kannanotot ovat tiedossa ja huomioon otettavissa tilintarkastuskertomuksia laadittaessa. Laillisuustarkastukset toteutetaan pääsääntöisesti yhden tarkastuskierroksen tarkastuksina. Tarkastuksia voidaan toteuttaa myös pidemmällä ajanjaksolla. Menettelystä päätetään suunnitteluvaiheessa.
- 4.2.4 Laillisuustarkastukset toteutetaan yleensä tarkastustiimeissä siten, että yksi henkilö toimii vastuullisena tarkastajana ja johtaa tarkastusprojektia. Tilintarkastuspäällikkö tai projektikohtaisessa suunnitelmassa nimetty muu henkilö ohjaa ja valvoo tarkastuksia. Laadunvalvontaa koskevat luvussa 9 esitetyt ohjeet.
- 4.2.5 Erillisistä laillisuustarkastuksista raportoidaan erillisissä laillisuustarkastuskertomuksissa. Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavista laillisuustarkastuksista raportoidaan tilintarkastusten yhteydessä sekä mahdollisesti erillisissä yhteenvetoraporteissa. Kaikista laillisuustarkastuksista voidaan raportoida eduskuntakertomuksessa.

## 5 Tarkastustehtävän suunnittelu

### 5.1 Tarkastuksen suunnittelun yleiset periaatteet

#### Tavoite

- 5.1.1 Laillisuustarkastuksen standardien mukainen suunnittelu varmistaa, että tarkastus toteutetaan laadukkaasti ja taloudellisesti.
- 5.1.2 Tarkastuksen alussa varmistetaan tarkastuksen lähtökohdista, kuten tarkastajien riippumattomuudesta ja siitä, että tarkastajien ja tarkastuskohteen vastuut ja tehtävät ovat selvät tarkastuksen osapuolille.

#### Vaatimukset

- 5.1.3 Lisäohjeita tarkastustehtävän suunnitteluun annetaan mm. seuraavissa julkaisuissa: ylimpien tarkastusviranomaisten riippumattomuudesta annettu ISSAI:n julistus (ISSAI 10 Mexico Declaration on SAI Independence), ylimpien tarkastusviranomaisten riippumattomuutta koskevat ohjeet ja hyvät käytännöt (ISSAI 11 Guidelines and Good Practices related to SAI Independence) ja eettinen koodeksi (ISSAI 30 Code of Ethics)..

#### Tarkastustoimenpiteet

- 5.1.4 Yksikön ja tarkastushankkeen suunnittelun yhteydessä otetaan huomioon, miten tarkastus tukee ja edistää osaamisen kehittämistä tarkastusvirastossa ja tarkastuskohteessa.

### 5.2 Tarkastustehtävän keskeiset osapuolet ja säädösperusta

#### Tavoite

- 5.2.1 Laillisuustarkastuksen kannalta keskeiset osapuolet tunnistetaan jo tarkastuksen suunnitteluvaiheessa.

## Vaatimukset

- 5.2.2 Tarkastajan on yksiselitteisesti määriteltävä kohderyhmä ja vastuutaho ja otettava heidän roolinsa huomioon, jotta hän voi suorittaa tarkastuksen ja viestiä siitä asianmukaisesti.
- 5.2.3 Tarkastajan on hankittava ymmärrys tarkastuskohteesta ja sen toimintaympäristöstä (mukaan lukien tarkastuskohteen sisäinen valvonta), jotta tarkastus voidaan suunnitella ja toteuttaa menestyksellisesti.
- 5.2.4 Suunnitelmassa esitetään tarkastuksen toteuttamisen kannalta olennaiset organisaatiot ja toimijat sekä tarkastustehtävään ja tarkastustoimeksiantoon liittyvä keskeinen säädösperusta.

## Tarkastustoimenpiteet

- 5.2.5 Suunnitelmassa voidaan todeta tarkastusviraston tehtävä ja tiedonsaantioikeudet tarkastuksen suorittamiseen ja esitetään mahdolliset olennaiset rajoitteet tarkastuksen toteuttamisessa, esimerkiksi tiedonsaantioikeuksissa.
- 5.2.6 Suunnitelmaa laadittaessa tunnistetaan osapuolet ja esitetään myös arvio tarkastusraportin keskeisimmistä käyttäjistä ja ratkaistaan raportointitapa.
- 5.2.7 Suunnitelmaa laadittaessa hankitaan tarkastuksen toteuttamista varten riittävä ymmärrys sisäisestä valvonnasta. Ymmärrystä syvennetään tarkastuksen kuluessa tarpeen mukaan.

## 5.3 Tarkastuksen kohteena oleva asia (kohdeasia) ja tarkastuskriteerien tunnistaminen

### Tavoite

- 5.3.1 Toimiva tarkastusasetelma muodostetaan kohdeasian ja tarkastuskriteerien määrittämisen kautta.

## Vaatimukset

- 5.3.2 Kun ylin tarkastusviranomainen voi päättää laillisuustarkastuksen aiheista, sen on valittava alueita, joilla on merkitystä kohderyhmälle.
- 5.3.3 Kun ylin tarkastusviranomainen voi päättää laillisuustarkastuksen aiheista, tarkastajan on määriteltävä kriteereillä arvioitava kohdeasia.
- 5.3.4 Kun ylin tarkastusviranomainen voi päättää laillisuustarkastuksen aiheista, tarkastajan on määriteltävä tarkastuskriteerit etukäteen, jotta niiden perusteella voidaan muodostaa kohdeasiasta johtopäätökset/kannanotot.

## Tarkastustoimenpiteet

- 5.3.5 Kohdeasian määrittäminen on ensimmäisiä vaiheita laillisuustarkastuksen suunnittelussa. Kohdeasian ja tarkastuskriteerien esittämisen avulla muodostetaan perusta johtopäätösten tekemiselle. Kohdeasian määrittämiseen ja tarkastuskriteerien tunnistamiseen liittyy myös tarkastettavan kohteen ja sen toimintaympäristön ymmärtäminen. Tämä on erityisen tärkeää riskianalysivaiheessa pohdittaessa olennaisuutta ja riskiä.
- 5.3.6 Kohdeasian tunnistaminen ja esittäminen sekä tarkastuskriteerien tunnistaminen muodostavat kokonaisuuden.
- 5.3.7 Kohdeasiat ovat monimuotoisia ja niihin voi liittyä monenlaisia piirteitä. Ne voivat olla luonteeltaan yleisiä tai erityisiä. Kohdeasiat voivat olla määrällisiä ja hyvin mitattavia tai laadullisia ja herkemmin subjektiivisia. Kohdeasian tulisi olla luonteeltaan sellainen, että siihen liittyen on mahdollista kerätä riittävää evidenssiä johtopäätösten tekemiselle. Laadullisissa ja siten herkemmin subjektiivisissa asioissa kohdeasian tunnistamisessa ja tarkastuskriteerien määrittelyssä otetaan erityisesti huomioon mahdollisuus muodostaa sellaiset kriteerit, joita useampi asiaa tunteva henkilö voi arvioida samalla tavalla ja joihin toinen asiaan perehtynyt henkilö voisi päätyä (tarkastuskriteerien intersubjektiivisuus).
- 5.3.8 Tarkastuksessa käytettävien kriteerien tunnistaminen on toinen keskeinen vaihe tarkastussuunnittelussa. Tarkastuskriteerit voivat olla muodollisia, kuten säännöksiä, määräyksiä tai rajoituksia, tai vähemmän muodollisia, kuten hyvän hallinnon periaatteita tai odotuksia tai ohjeita hallinnon toiminnalle.
- 5.3.9 Tarkastuskriteerien tulee olla muodostettavaan tarkastusasetelmaan soveltuvia. Yleisenä määritelmänä tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että niiden tulee olla relevantteja, luotettavia, täydellisiä, objektiivisia, ymmärrettäviä, vertailukelpoisia, hyväksyttäviä ja käytettävissä olevia.
- 5.3.10 Tarkastuskriteereitä muodostettaessa otetaan huomioon, että oikeusjärjestyksen normit ja eri sektoreiden lainsäädännön tavoitteet sekä perustavanlaatuisetkin ajattelumallit säännösten ja tavoitteiden taustalla voivat olla ristiriidassa keskenään. Näissä tilanteissa on erityisen tärkeää tarkastusasetelmassa mahdollisimman perustellusti ja avoimesti asettaa tarkastuskriteerit.
- 5.3.11 Tarkastusasetelman muodostamisessa määritetään VTV:n tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti, onko kyse varmentavasta vai arvioivasta tarkastuksesta. Tarkastuskohdetta kuullaan arvioivissa tarkastuksissa tarkastuskriteereistä ennen esiselvityksen tai projektikohtaisen suunnitelman vahvistamista. Laillisuustarkastusten kriteereistä kuullaan tarkastuskohdetta tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti, mikäli tehtävään liittyy arvioivaa tarkastusta. Varmentavassa tarkastuksessa tarkastuskriteereistä keskustellaan tarkastuskohteiden johdon edustajien kanssa kerätessä sidosryhmäpalautetta ja uudistettaessa viraston tarkastusohjeita merkittäväällä tavalla. Yksittäisissä tarkastusprojekteissa kohteen kanssa käytävillä keskusteluilla varmistetaan, että kohteen johdolla on tiedossa varmentavassa tarkastuksessa käytettävät tarkastuskriteerit.

## 5.4 Olennaisuus ja riskien arviointi

### Tavoite

- 5.4.1 Tilintarkastajan tavoitteena on soveltaa olennaisuuden käsitettä asianmukaisesti laillisuustarkastusta suunnitellessaan ja suorittaessaan.

### Vaatimukset

- 5.4.2 Tarkastajan on otettava huomioon väärinkäytösten mahdollisuus tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa ja dokumentoitava arvioinnin tulokset.
- 5.4.3 Tarkastajan on laadittava tarkastusasetelma olennaisuuden pohjalta ja arvioitava asetelmaa koko tarkastusprosessin ajan.

### Tarkastustoimenpiteet

- 5.4.4 Olennaisuuden ymmärtäminen on keskeistä tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa. Olennaisuus on huomioitava muun muassa tarkastuksen suunnittelussa, tarkastusaineiston ja evidenssin keräämisessä sekä tarkastuksista raportoitaessa.
- 5.4.5 Olennaisuutta arvioidaan säädösrikkomuksen, hallinnon toiminnan epäasianmukaisuuden ja talousarvion noudattamisvirheen näkökulmasta. Keskeistä on asian ja siihen liittyvän olennaisuuden vaikutus päätöksentekoon.
- 5.4.6 Yleensä olennaisuus voidaan määritellä rahamääräisenä. Laillisuustarkastuksessa voi kuitenkin olla muitakin seikkoja, joiden perusteella havaittuja puutteita tai virheitä pidetään olennaisina. Olennaisena pidetään myös systemaattisia sisäisen valvonnan ja menettelytapojen puutteita, jotka johtavat lainvastaisiin tai hyvän hallinnon periaatteiden vastaisiin menettelyihin taloudenhoidossa tai merkittäviin toimintariskeihin, joiden johdosta tällaisia yksittäisiä virheitä ei voida riittävästi havaita ja ennaltaehkäistä. Olennaisuutta arvioidaan tällöin erityisesti eduskunnan lainsäädäntövallan tehokkaan toteutumisen kannalta.
- 5.4.7 Yksittäisiä seikkoja, joiden perusteella rahamääräisen olennaisuusrajan alapuolelle jääviä havaintoja voidaan laillisuustarkastuksessa pitää olennaisina, ovat perusteltu epäily mahdollisesta petoksesta, avustuspetoksesta, luottamusaseman väärinkäytöstä tai tahallista tai huolimattomuudesta tehdyistä virkavelvollisuuksien tai muiden velvollisuuksien laiminlyönnistä, väärän tai ilmeisesti virheellisen tiedon antamisesta. Virhe tai puute on olennainen, jos tämänkaltaiset seikat johtavat tarkastettua toimintaa koskevan eduskunnan lainsäädäntövallan tai finanssivallan tai hallinnon ohjauksen kannalta merkittävän oikeudellisen säännöksen tai hyvän hallinnon vaatimuksen toteutumatta jäämiseen.
- 5.4.8 Riskien arviointimalli on oma suunnittelun kokonaisuutensa. Toiminnan sisäsyntyisiä riskejä voi syntyä muun muassa johdon lainsäädännön ja muun säännösten tulkinnoista, inhimillisistä virheistä, järjestelmän huonosta suunnittelusta tai toimimisesta muutoin, siitä että kontrolleja voidaan kiertää tai että hallintaprosessi ei tarkastuskohteessa toimi ja toimimattomuus voi olla tarkoituksellista.

5.4.9 Väärinkäytösten riski voi realisoitua muun muassa apurahojen ja valtionapujen yhteydessä, hankinnoissa, muussa julkisen harkintavallan käytössä, tarkoituksellisessa informaation vääristelyssä ja yksityistämisen yhteydessä.

5.4.10 Tarkastajan on noudatettava ammatillista skeptisyyttä koko tarkastuksen ajan ja huomioitava, että virheiden havaitsemiseen soveltuvat tarkastusmenettelyt eivät välttämättä sovellu väärinkäytösten havaitsemiseen.

## 5.5 Tarkastuksen luotettavuustason määrittäminen

### Tavoite

5.5.1 Tarkastuksen luotettavuustaso määritellään tarkastuksen tavoitteiden mukaisesti tarkoituksenmukaisella tavalla

### Vaatimukset

5.5.2 Riippuen ylimmän tarkastusviranomaisen määrittelemästä toimeksiannosta, kohdeasian luonteesta ja kohderyhmän tarpeista, tarkastajan on päätettävä, pyritäänkö tarkastuksessa kohtuulliseen vai rajoitettuun varmuuteen.

### Tarkastustoimenpiteet

5.5.3 Määritellessään varmuuden tasoa tarkastajan on otettava huomioon kohderyhmän tarpeet. Tämä voidaan toteuttaa olemalla yhteydessä kohderyhmään tai hallinnon vastuuhenkilöihin Lainsäädäntöalueella saattaa myös olla yleisesti hyväksytyjä käytäntöjä, joiden pohjalta tarkastaja voi päättää varmuuden tasosta.

5.5.4 Kohtuullisen varmuuden saavuttaminen edellyttää perusteellisempaa tarkastustyötä.

## 5.6 Erillisen laillisuustarkastuksen tarkastussuunnitelma

### Tavoite

5.6.1 Kirjallinen projektikohtainen tarkastussuunnitelma (ml. riskianalyysi) kuvaa tarkastustoimenpiteet ja niiden perusteet.

### Vaatimukset

5.6.2 Tarkastajan on tarvittavin menettelyin varmistettava, että virheellisten johtopäätösten riski on hyväksyttävällä tasolla.

5.6.3 Tarkastajan on laadittava ja dokumentoitava tarkastussuunnitelma, jossa kuvataan, kuinka tarkastuksessa tuotetaan tarvittavat tarkastuskertomukset sekä määritellään tähän tarvittavat resurssit ja tarkastuksen aikataulu.

## Tarkastustoimenpiteet

- 5.6.4 Tarkastussuunnitelmassa dokumentoidaan tarkastuksen strategia ja tarkastuksen konkreettinen suunnitelma. Laillisuustarkastuksessa keskeiset tarkastussuunnitelmaan liittyvät asiat esitetään yhdessä asiakirjassa.
- 5.6.5 Tarkastussuunnitelmassa on kaksi osaa. A-osassa määritellään ja dokumentoidaan tarkastuksen liittyminen tarkastusviraston strategiaan sekä tarkastusviraston että tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikön suunnitelmiin. A-osa sisältää lisäksi tarkastuksen tavoitteen ja lainsäädännöllisen perustan sekä kohdeselvityksen. Kohdeselvityksessä kuvataan tarkastuksen laajuus ja sisältö, säädösperusta ja tarkastuksen keskeiset osapuolet. Tarkastussuunnitelman B-osassa määritellään tarkastuksen resurssit ja työnjako, tarkastuskriteerit, olennaisuuden ja riskien arviointi, tarkastusmenetelmät ja tarkastuksen käytännön toteuttaminen sekä raportointi. Yksityiskohtainen luettelo tarkastuskriteereistä on mahdollista esittää myös tarkastussuunnitelman liitteenä.
- 5.6.6 Tarkastuskohteen ja tarkastusalueen kannalta olennaisten kontrollien ymmärtäminen ja toimivuuden arviointi on keskeinen osa tarkastuksen suunnittelua ja tarkastustoimenpiteiden tehokasta toteuttamista. Kontrollien toimivuuden arvioinnissa voidaan huomioida muun muassa, onko tarkastusaiheen kannalta keskeisiä kontrolleja järjestetty, ovatko kontrollit toimiessaan tehokkaita ja miten kontrollien toimivuutta voidaan tehokkaimmin testata.
- 5.6.7 Tarkastusmenetelmät tulee valita ja suunnitella siten, että ne vastaavat oletettuihin ja tunnistettuihin riskeihin. Tarkastusmenetelmät tulee valita tarkastuksen kohdeasian, tarkastuskriteerien ja tarkastusasetelman mukaan.
- 5.6.8 Tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti tarkastuskohtaisiin projektisuunnitelmiin kirjataan, miten tarkastus tukee hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden toteuttamista.
- 5.6.9 Mikäli tilintarkastusten yhteydessä toteutetusta laillisuustarkastuksesta päädytään myöhemmin laatimaan erillinen laillisuustarkastuskertomus, laaditaan tarkastuksesta tällöin myös tämän ohjeen mukainen tarkastussuunnitelma.
- 5.6.10 Hyväksytyä tarkastussuunnitelmaa tulee muuttaa, mikäli tarkastuksen kuluessa todetaan olennaisia muutostarpeita tarkastuksen tavoitteissa, säädösperustassa, tarkastuskriteereissä, resursoinnissa tai raportoinnin aikataulussa. Tarkastussuunnitelman muutos allekirjoitetaan ja hyväksytään kuten alkuperäinen suunnitelma.

## 5.7 Tilintarkastuksen yhteydessä tehtävän laillisuustarkastuksen suunnitelma

### Tavoite

- 5.7.1 Kirjallinen projektikohtainen tarkastussuunnitelma (ml. riskianalyysi) tai työsuunnitelma kuvaa tarkastustoimenpiteet ja niiden perusteet.

## Vaatimukset

- 5.7.2 Tarkastajan on tarvittavin menettelyin varmistettava, että virheellisten johtopäätösten riski on hyväksyttävällä tasolla.
- 5.7.3 Tarkastajan on laadittava ja dokumentoitava tarkastussuunnitelma, jossa kuvataan, kuinka tarkastuksessa tuotetaan tarvittavat tarkastuskertomukset sekä määritellään tähän tarvittavat resurssit ja tarkastuksen aikataulu.

## Tarkastustoimenpiteet

- 5.7.4 Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavia laillisuustarkastuksia ovat tarkastukset, jotka käsitellään tilintarkastussuunnitelmien yhteydessä ja joista raportoidaan tilintarkastusten yhteydessä kirjanpitoyksiköiden vuosiyhteenvedoissa ja tilintarkastuskertomuksissa. Tällaisia tarkastuksia ovat esimerkiksi hankintojen, valtionapujen ja erilaisten tulojen tarkastukset. Tilintarkastuksessa suoritettavat talousarvion noudattamisen tarkastukset toteutetaan tilintarkastusta koskevan ohjeistuksen perusteella, vaikka ne luonteeltaan ovat laillisuustarkastuksia.
- 5.7.5 Erilliseen laillisuustarkastukseen voi sisältyä kirjanpitoyksikkötasoisia osatarkastuksia, joista raportoidaan tilintarkastusten yhteydessä.
- 5.7.6 Tilintarkastusten yhteydessä toteutettavat laillisuustarkastukset perustuvat tarkastusviraston tarkastussuunnitelmaan ja ne esitetään joko tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen (TL) yksikön suunnitelmassa tai sen perusteella resursoidussa yksittäisen kirjanpitoyksikön tilintarkastussuunnitelmassa. Tarkastusaiheet vahvistetaan tällöin viraston tarkastussuunnitelmassa, TL:n suunnitelmassa tai yksittäisen kirjanpitoyksikön tarkastussuunnitelmassa.
- 5.7.7 Tilintarkastusten yhteydessä toteutettavat laillisuustarkastukset resursoidaan ja niiden aiheet määritellään pääsääntöisesti yksikön suunnitelmassa. Lisäksi yksittäisiä tarkastuksia voidaan perustellusta syystä tehdä kirjanpitoyksikön tilintarkastussuunnitelman perusteella.
- 5.7.8 Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavissa laillisuustarkastuksissa käytetään samoja tarkastuskriteereitä kuin erillisissä laillisuustarkastuksissa. Tarkastuksia joudutaan kuitenkin usein rajaamaan enemmän käytettävissä olevista resursseista johtuen.
- 5.7.9 Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavan laillisuustarkastuksen kohdeasia on usein myönnettyjen varojen asianmukaiseen käyttöön ja talousarvion oikeaan toteuttamiseen liittyvä päätöksenteko ja talouden johtaminen. Laillisuustarkastuksessa arvioidaan ovatko toiminta, taloudelliset tapahtumat ja tilinpäätöksessä tästä esitettävä tieto lain- ja alempitasoisten normien mukaista sekä asianmukaisesti esitettyä.
- 5.7.10 Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavasta laillisuustarkastuksesta laaditaan aina erillinen tarkastus- tai työsuunnitelma.
- 5.7.11 Tilanteissa, joissa yksikön suunnitelmassa määritellään jokin tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavan laillisuustarkastuksen aihealue, ja jolloin tarkastus suoritetaan useassa kirjanpitoyksikössä, laaditaan tästä tarkastuskokonaisuudesta erillinen kokonaisuuden kattava tarkastus- tai työsuunnitelma. Tämän suunnitelman hyväksyy yksikön päällikkö.



- 5.7.12 Suunnitelmassa esitetään muun muassa säädösperusta ja tarkastuskriteerit, raportointivastuut ja tavat, olennaiset tekijät jotka saattavat vaikuttaa tarkastukseen, olennaisuus ja riskien arviointi, aikaisempien tarkastuksen tieto, työnjako tarkastustiimin välillä, ajoitus ja ajankäyttö, riskien arviointi ja ymmärryksen muodostaminen olennaisista säännöksistä ja myös tarkastuskohteen suhtautumisesta säännöksiin.
- 5.7.13 Mikäli tilintarkastuksen yhteydessä toteutetusta laillisuustarkastuksesta päädytään myöhemmässä vaiheessa laatimaan erillinen laillisuustarkastuskertomus, laaditaan tarkastuksesta tällöin laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksen ohjeen mukainen tarkastussuunnitelma.
- 5.7.14 Hyväksyttyä tarkastus- tai työsuunnitelmaa tulee muuttaa, mikäli tarkastuksen kuluessa todetaan olennaisia muutostarpeita tarkastuksen tavoitteissa, säädösperustassa, tarkastuskriteereissä, resursoinnissa tai raportoinnin aikataulussa. Muutos allekirjoitetaan ja hyväksytään kuten alkuperäinen tarkastus- tai työsuunnitelma.

## 6 Tarkastustehtävän toteutus ja evidenssin kerääminen

### 6.1 Evidenssin kerääminen ja arviointi

#### Tavoite

- 6.1.1 Tarkastaja valitsee ja toteuttaa tarkastuskysymyksiin ja olosuhteisiin nähden sopivat tarkastustoimet. Tarkastajan havainnot ja johtopäätökset perustuvat riittävään, pätevään ja relevanttiin tarkastusevidenssiin.

#### Vaatimukset

- 6.1.2 Tarkastajan on laadittava ja toteutettava menettelyt, joilla hän voi hankkia riittävää ja pätevää tarkastusevidenssiä johtopäätösten tekemiseen valitulla varmuuden tasolla.

#### Tarkastustoimenpiteet

- 6.1.3 Laillisuustarkastuksessa on normaali menettely arvioida tarkastuskohteeseen ja kohdeasiaan liittyviä sisäisen valvonnan menettelyjä ja niihin liittyviä sisäisen valvonnan riskejä, jotka voivat jättää olennaisia poikkeamia havaitsematta. Mitä korkeammaksi arvioidaan sisäisen valvonnan riskit, sitä enemmän täytyy kiinnittää huomiota tarkastusevidenssin määrään ja laatuun.
- 6.1.4 Tarkastusmenetelmät riippuvat kuitenkin usein kohdeasiasta ja määritellyistä tarkastuskriteereistä. Samoin tarkastajan arviointi voi vaikuttaa valittuihin tarkastusmenetelmiin. Tarkastusmenetelmien tulee kuitenkin vastata arvioituihin ja tunnistettuihin riskeihin ja soveltua asetettuihin tarkastuskriteereihin.
- 6.1.5 Kohdeasia ja keskeiset tarkastuskriteerit tulee tunnistaa viimeistään tarkastussuunnitelmavaiheessa, jolloin voidaan muodostaa alustava käsitys mahdollisista evidenssin hankintatavoista. Saatavissa olevalla evidenssin määrällä ja laadulla on vaikutusta siihen, annetaanko tarkastuksesta kohtuulliseen varmuuteen vai rajoitettuun varmuuteen perustuva lausuma. Mikäli evidenssin hankinta osoittautuu vaikeammaksi kuin tarkastussuunnittelussa oletettiin, voidaan joutua muuttamaan lausuman luonnetta tai laajemmin tarkastusraportoinnin luonnetta laatimalla aiheesta selontekotyyppinen (review) raportti. Tarkastajan tulee lisäksi arvioida evidenssin keräämisen kustannuksia ja hyötyjä.

- 6.1.6 Tarkastusevidenssin muodostaminen on systemaattinen ja toisaalta iteratiivinen prosessi. Siihen sisältyy muun muassa
- evidenssin kerääminen erilaisilla soveltuvilla tarkastusmenetelmillä
  - evidenssin riittävyyden ja laadullisen soveltuvuuden arviointi
  - riskien arviointi ja uudelleenarviointi kerättyä evidenssiä vasten ja tarvittaessa lisäaineiston kerryttäminen.
- 6.1.7 Tarkastusevidenssiä tulee kerätä kunnes tarkastajan näkemyksen mukaan sitä on riittävästi johtopäätösten tekemistä varten.
- 6.1.8 Tarkastusevidenssin riittävyyteen vaikuttavat sekä laadulliset että määrälliset tekijät. Riittävyyttä voidaan arvioida evidenssin relevanssin, luotettavuuden ja soveltuvuuden avulla. Usein tällä on myös yhteys tarkastusevidenssin määrälliseen riittävyyteen. Tarkastusevidenssin riittävyyttä tarkastuksen johtopäätösten perustaksi on aina systemaattisesti arvioitava.
- 6.1.9 Tarkastusevidenssin hankinnassa on syytä riskin ohella painottaa myös satunnaisotantaa sekä kokonaisuutena. Yleisesti voidaan todeta, että jos systemaattisesti toteutetussa tarkastuksessa ei tule esiin enää uusia olennaisia havaintoja, voidaan kertynyttä evidenssiä pitää riittävänä. Toisaalta, jos tarkastuksessa nousee esiin yksittäisiä havaintoja poikkeavuuksista, voi olla tarpeellista hankkia lisäevidenssiä tarkastamalla lisää vastaavantyyppisiä tapauksia (esimerkiksi vastuualue, toimittaja, kululaji tms.).
- 6.1.10 Tarkastusevidenssin keräämisessä voidaan käyttää erilaisia tarkastustekniikoita, kuten:
- havainnointi ja tarkkailu
  - selvitykset ja kyselyt
  - ulkopuoliset vahvistukset
  - uudelleen suorittaminen
  - uudelleenlaskenta
  - aineistotarkastustoimenpiteet
  - kontrollien testaus.

## 6.2 Otanta

### Tavoite

- 6.2.1 Mahdollinen otanta toteutetaan tarkastusasetelmaan sopivasti tilintarkastusohjeistuksessa tarkemmin ohjeistetun pohjalta.

### Vaatimukset

- 6.2.2 Tarvittaessa tarkastajan on otannan avulla muodostettava riittävän suuruinen kohdejoukko, jonka pohjalta hän voi tehdä johtopäätöksiä otoksen sisältävästä perusjoukosta. Otosta määriteltäessä tarkastajan on otettava huomioon tarkastusmenettelyn tarkoitus ja otoksen pohjana toimivan perusjoukon ominaisuudet.

## Tarkastustoimenpiteet

6.2.3 Otannan toteuttamista on tarkemmin ohjeistettu tilintarkastusohjeen liitteissä 3.1 ja 3.2.

## 6.3 Dokumentointi

### Tavoite

6.3.1 Kaikissa tarkastuksen vaiheissa laaditaan tarkastusohjeistuksen mukainen tarkastusdokumentaatio.

### Vaatimukset

6.3.2 Tarkastajan on laadittava tarkastusdokumentaatio niin yksityiskohtaisesti, että siitä käyvät selkeästi ilmi työn kulku, hankittu evidenssi ja tehdyt johtopäätökset. Tarkastajan on laadittava tarkastusdokumentaatio oikea-aikaisesti, pidettävä se ajan tasalla ja lisättävä siihen tarkastustuloksia tukeva evidenssi ennen tarkastuskertomuksen julkaisemista.

## Tarkastustoimenpiteet

6.3.3 Tarkastusdokumentaation tulisi olla niin yksityiskohtaista ja täydellistä, että varmentavissa tarkastuksissa kokenut tarkastuksen ammattilainen, joka ei ole ollut tarkastuksen kanssa tekemisissä, voi ymmärtää ja todeta tehdyn työn ja johtopäätökset dokumentaatioon perustuen.

6.3.4 Dokumentaatiosta on käytävä ilmi, kuinka tarkastaja on määritellyt tarkastuksen tavoitteen, kohdeasian, kriteerit ja laajuuden sekä perusteet jonkin tietyn analyysimenetelmän käytölle. Tätä tarkoitusta varten dokumentointi on jäsenneltävä niin, että siitä ilmenee selkeä ja suora yhteys tarkastustulosten ja niitä tukevan evidenssin välillä.

6.3.5 Erityisesti tarkastuksen suunnitteluvaiheessa tarkastajan on dokumentoitava:

- a. tarkastuskohteen ja sen toimintaympäristön ymmärtämiseksi tarvittava tieto, joka mahdollistaa riskien arvioinnin,
- b. kohdeasian olennaisuuden arviointi,
- c. evidenssin lähteet.

6.3.6 Keskeiset tarkastushavainnot esitetään tarkastuskertomuksessa.

6.3.7 Tarkastusdokumentaatiota on tarkemmin ohjeistettu tarkastusviraston tilintarkastusohjeessa ja sen liitteissä. Laillisuustarkastuksissa noudatetaan tarkastusdokumentaation osalta tilintarkastusohjeistusta.

## 6.4 Kommunikaatio

### Tavoite

- 6.4.1 Toimiva kommunikaatio kohdeorganisaation kanssa koko tarkastusprosessin ajan tukee tarkastuksen tehokasta ja rakentavaa toteuttamista.

### Vaatimukset

- 6.4.2 Tarkastajan on viestittävä tehokkaasti tarkastuskohteen ja hallinnon vastuuhenkilöiden kanssa koko tarkastusprosessin ajan.
- 6.4.3 Olennaisista puutteista tarkastuskriteerien mukaisuudessa on tiedotettava asianomaisille hallinnon tasoille ja (tarvittaessa) hallinnon vastuuhenkilöille. Tiedotusvelvollisuus koskee myös muita merkittäviä tarkastusta koskevia asioita, jotka suoraan liittyvät tarkastuskohteeseen.

### Tarkastustoimenpiteet

- 6.4.4 Kohdeorganisaatiolle annetaan tietoa laillisuustarkastuksen toteuttamisesta yleisesti ja meneillään olevasta tarkastuksesta erikseen. Näin varmistetaan myös se, että tarkastuksen toteuttamisessa toimitaan hyvän hallinnon mukaisesti ja turvataan niiden oikeudet, joita tarkastuksessa käsiteltävä asia koskee.
- 6.4.5 Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa on suositeltavaa käydä keskusteluja kohdeorganisaation johdon ja niiden muiden henkilöiden kanssa, jotka vastaavat tarkastuksen kohteena olevan asian hallinnosta. Tavoitteena on selvittää heille muun muassa laillisuustarkastuksen tehtävä, ajoitus, vastuut ja soveltuvat tarkastuskriteerit. Suunnitteluvaiheessa tarkastuskohteita on syytä informoida toteutettavasta tarkastuksesta, mikäli siitä ei arvioida olevan haittaa tarkastuksen toteuttamiselle.
- 6.4.6 Tarkastuksen toteutusvaiheen aikana käydään tarvittaessa keskusteluja tarkastuksen kohteena olevasta asiasta vastuullisten tahojen kanssa. Kaikki olennaiset havainnot ja alustavat näkemykset on hyvä tuoda tarkastettavan organisaation johdon tietoon ajoittain jo tarkastuksen kuluessa. On suositeltavaa informoida tarkastuksen aikana hallinnosta vastaavia tahoja tarkastuksen etenemisestä. Samoin vähäisempiä havainnoita, jotka eivät välttämättä tarkastajan arvioinnin mukaan sisälly tarkastusraporttiin, voidaan tuoda esiin jo tarkastuksen aikana. Viestintä vähemmän merkittävistä havainnoista voi myös auttaa tarkastuskohdetta korjaamaan toimintaansa. Tästä syystä on suositeltavaa esittää tarkastuksesta syntyneet havainnot mahdollisimman laajasti tarkastuskohteen tietoon.
- 6.4.7 Tarkastuksen toteutusvaiheessa annetaan valtionhallinnon ulkopuolisissa organisaatioissa tehdyistä tarkastuskäynneistä tarkastuksen dokumentoitu palaute, joka sisältää hallintolain 39 §:ssä tarkoitetut tiedot ja keskeiset havainnot ja johtopäätökset tarkastuskäynniltä. Tarkastetulle organisaatiolle varataan tilaisuus esittää omat havaintonsa ja käsityksensä asiasta.
- 6.4.8 Raportointivaiheessa voidaan olla yhteydessä raportin hyödyntäjiin, mikäli se katsotaan tarpeelliseksi.

- 6.4.9 Tarkastuksen loppuvaiheessa arvioidaan havaintojen johdosta myös mahdollista esille tulevaa julkista keskustelua. Arviointi tehdään yhteistyössä viestinnän kanssa. Julkisuuskysymykset on tarpeen ottaa huomioon myös jokaisen yksittäisen väliraportin kohdalla.

## 6.5 Sääntöjenvastaisten toimien raportoinnin harkinta

- 6.5.1 Laillisuustarkastuksen päätavoitteena ei yleensä ole väärinkäytösten selvittäminen tai tutkinta. Laillisuustarkastuksessa on kuitenkin aina otettava väärinkäytösriski huomioon ja arvioitava sääntöjenvastaisen toiminnan merkitystä ja väärinkäytösriskiä.
- 6.5.2 Mikäli tarkastuksessa todetaan sellaisia sääntöjenvastaisuuksia, joista saattaa koitua oikeudellisia seuraamuksia, tulee tarkastajan pyrkiä huolehtimaan, ettei tarkastuksessa vaikeuteta asian myöhempää tutkintaa ja oikeudellista prosessointia. Tarvittaessa tulee konsultoida tarkastusviraston oikeudellista neuvontaa tai informoida toimivaltaisia tutkintaviranomaisia.
- 6.5.3 Tarkastuksen rajoitteista johtuen on väistämätön riski, että tarkastuksessa ei havaita toiminnan mahdollisia laittomuuksia.
- 6.5.4 Laillisuustarkastuksessa periaatteena on, että vain toimivaltainen tuomioistuin voi päättää lopullisesti toimien laittomuudesta.
- 6.5.5 Laillisuustarkastuksessa otetaan huomioon, että laillisuustarkastus voi johtaa tarkastuskohteena olevan viranomaisen tai oikeushenkilön oikeudellisen aseman ja niissä toimivien henkilöiden oikeusturvan kannalta merkittäviin oikeudellisiin ja hallinnollisiin jatkomenettelyihin. Näitä ovat muun muassa esitutkinta ja muut rikosoikeudelliset toimenpiteet sekä hallinto-oikeudellisten seuraamusten ja sanktioiden määräämiseen mahdollisesti johtavat menettelyt.
- 6.5.6 Laillisuustarkastuksen raportoinnissa otetaan huomioon syyttömyysolettama siten, ettei kohdetta tai sen edustajaa aiheettomasti leimata tarkastuksen perusteella.
- 6.5.7 Laillisuustarkastuksessa ei käsitellä eikä oteta kantaa yksittäiseen asiaan, jota koskeva oikeudenkäynti on vireillä tai joka on tutkittavana toimivaltaisessa lainvalvontaviranomaisessa.

## 7 Evidenssin arviointi ja johtopäätösten tekeminen

### 7.1 Evidenssin arviointi

#### Tavoite

- 7.1.1 Tilintarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa tarkastustoimenpiteitä siten, että hänen on mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausumansa perustaksi.

#### Vaatimukset

- 7.1.2 Tarkastajan on verrattava hankkimaansa tarkastusevidenssiä tarkastuksen kriteereihin, jotta hän voi muodostaa tarkastustulokset tarkastuksen johtopäätöksiä varten.

## Tarkastustoimenpiteet

- 7.1.3 Tarkastajan tulee arvioida tarkastusevidenssin riittävyttä ja asianmukaisuutta siten, että voidaan todeta tarkastusriskin asettuvan hyväksyttävälle tasolle. Arviointi tulee tehdä käyttäen ammatillista harkintaa ja arvioida sitä tukeeko tarkastusevidenssi kohdeasian sääntöjenmukaisuutta vai osoittaako tarkastusevidenssi sääntöjenvastaisuutta.
- 7.1.4 Kerättyä tarkastusaineistoa on arvioitava siten, että voidaan todeta mahdollisen olennaisen virheen esiintyminen. Olennaisuutta tulisi arvioida jo tarkastuksen suunnitteluvaiheessa.
- 7.1.5 Tarkastajan tulisi arvioida tarkastusevidenssin perusteella, onko kohdeasia järjestetty ja toteutettu asianmukaisesti. Tarkastusevidenssiä tulee arvioida kaikkien olennaisten tarkastukselle määriteltyjen kriteerien suhteen. On kuitenkin muistettava, että tarkastuksen menetelmin ei välttämättä voida aina tunnistaa kaikkia toiminnan epäsäännönmukaisuuksia.
- 7.1.6 Arvioitaessa tarkastusevidenssiä tarkastuskohteen toiminnan asianmukaisuuden suhteen on pyrittävä huomioimaan tapahtumien määrällinen ja laadullinen oikeellisuus.
- 7.1.7 Seuraavia tekijöitä voidaan hyödyntää arvioitaessa tarkastusevidenssiä ja epäsäännönmukaisuuksien olennaisuutta:
- tapahtumien määrä ja taloudellinen suuruus (havaitun virheen kokonaissumma, virheellisten tapahtumien kokonaismäärä, virheeseen osallistuvien yksiköiden kokonaismäärä jne.)
  - olosuhteet, joissa epäsäännönmukaisuuksia on tapahtunut
  - epäsäännönmukaisuuden luonne
  - epäsäännönmukaisuuteen johtaneet syyt
  - epäsäännönmukaisuuden mahdolliset vaikutukset (esimerkiksi vaikutukset tulevaan päätöksentekoon)
  - onko kohdeasialla korostunut julkinen näkyvyys tai herkkyys (esimerkiksi tuki vähävaraisille ja siinä tapahtuneet virheellisyydet)
  - tarkastuksen tulosten hyödyntäjien erityinen intressi asiaan (esimerkiksi eduskunta ja kansalaiset)
  - asiaan osallisten viranomaisten asema
  - epäsäännönmukaisuuksien taustalla olevien menettelyjen ja laiminlyöntien moitittavuus kohteena olevien toimijoiden oikeudellisten veloitteiden kokonaisuuden kannalta arvioituna
  - epäsäännönmukaisuuksien yleinen merkitys luottamukselle oikeusvaltion ja hyvän hallinnon periaatteiden toteutumiselle tarkastusviraston tarkastettavana olevissa asioissa ja toiminnoissa.

## 7.2 Johtopäätösten tekeminen

### Tavoite

- 7.2.1 Tilintarkastaja tekee oikeat johtopäätökset evidenssin perusteella.

### Vaatimukset

- 7.2.2 Tarkastustulosten ja olennaisuuden pohjalta tarkastajan on pääteltävä, onko kohdeasia kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettujen tarkastuskriteerien mukainen.
- 7.2.3 Tarkastajan on viestittävä varmuuden tasosta läpinäkyvällä tavalla.

## Tarkastustoimenpiteet

- 7.2.4 Olennaisuuden pohjalta tarkastaja arvioi, onko tarkastustulosten olennaisuuden perusteella pääteltävissä, että kohdeasia ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettujen tarkastuskriteerien mukainen. Riippuen kohdeasian luonteesta tarkastajan on otettava huomioon arvo, luonne ja asiayhteys. Tämä tarkoittaa sitä, että puutteet tarkastuskriteerien mukaisuudessa, joita kohderyhmä voi pitää olennaisina niiden luonteen tai asiayhteyden perusteella voivat myös johtaa päätelmään, että kohdeasia ei ole kriteerien mukainen.
- 7.2.5 Tarkastajan on vahvistettava kohderyhmän luottamusta tarkastuksen tuloksiin. Tähän pyritään selostamalla, kuinka tuloksia, kriteereitä ja johtopäätöksiä muodostettaessa huomioitiin perustelut ja erilaiset näkökohdat ja kuinka tietyt yleiset johtopäätökset ja suositukset muodostettiin tarkastustulosten pohjalta.
- 7.2.6 Tarkastajan on myös arvioitava, onko tarkastuksen toteutuksen jälkeen tapahtunut tarkastuskohteessa tai kohdeasiassa sellaisia muutoksia, jotka tulisi huomioida tarkastuksen johtopäätöksissä tai tarkastusraportoinnissa.

## 8 Raportointi

### 8.1 Yleistä

#### Tavoite

- 8.1.1 Tarkastuksen raportointi perustuu kriittisesti tarkasteltuun evidenssiin.

#### Vaatimukset

- 8.1.2 Tarkastajan on ilmaistava johtopäätös tarkastuskertomuksessa. Johtopäätös voidaan ilmaista kannanottona, päätelmänä, vastauksena tiettyihin tarkastuskysymyksiin tai suosituksina.
- 8.1.3 Tarkastajan on laadittava kattava, puolueeton, oikea-aikainen ja asiasisällöltään virheetön tarkastuskertomus, jossa eri näkökannat tuodaan esille.

## Tarkastustoimenpiteet

- 8.1.4 Tässä ohjeessa käsitellään sekä erillisten laillisuustarkastusten että tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavien laillisuustarkastusten raportointia. Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavien laillisuustarkastusten raportoinnin erityispiirteitä käsitellään luvussa 8.4.
- 8.1.5 Tarkastuskertomus on asiakirja, jolla tarkastusvirasto raportoi tarkastuksen perusteella tekemistään johtopäätöksistä ja antamistaan kannanotoista ja jonka perusteella tarkastusviraston ulkopuoliset tahot muodostavat käsityksensä siitä, miten virasto on kannanottoihinsa päätenyt. Raportointi on myös keskeisin kanava toteuttaa tarkastuskohteen tilivelvollisuutta toiminnastaan.
- 8.1.6 Raportin muoto voidaan muokata tarvittaessa olosuhteiden mukaan. Niin sanotuissa pitkissä laillisuustarkastuskertomuksissa (pitkä raporttimalli) tulee kuitenkin noudattaa tarkastusviraston tarkastusraportointiohjeessa määriteltyä yhtenäistä rakennetta, osien enimmäispituuksia ja

visuaalista ilmettä. Yhteinen rakenne helpottaa raportin lukijoita löytämään ja ymmärtämään raportista olennaiset osuudet ja johtopäätökset sekä toiminnan epäsäännönmukaisuudet.

- 8.1.7 Raportin muotoon voivat vaikuttaa useat seikat. Näitä ovat muun muassa sovellettava lainsäädäntö, tarkastuksen tavoite, normaalit raportointikäytännöt sekä kohdeasian ja kohdeasiaan liittyvien tarkastuskohteiden moninaisuus. Raportoinnin muotoa voidaan pohtia myös sen hyödyntäjien näkökulmasta. Laillisuustarkastuskertomukset suunnataan ensisijaisesti tarkastuskohteiden ylimmälle johdolle. Tarkastusviraston raporttien keskeinen hyödyntäjä on kuitenkin aina eduskunta, joten raporteista voidaan laatia sen tietotarpeita tukeva perusmuoto.
- 8.1.8 Raportoinnissa voidaan hyödyntää sekä niin sanotun pitkän raporttimallin että lyhyen raportoinnin ominaisuuksia. Erilliset laillisuustarkastuskertomukset laaditaan pääsääntöisesti pitkän raporttimallin mukaisesti. Raportoinnissa voidaan tarvittaessa lisäksi hyödyntää tarkastuskohteiden tilintarkastuksen raportointikanavia.
- 8.1.9 Olennaista kaikissa raporteissa on, että kohdeasia ja siitä muodostetut tarkastuskriteerit ja tarkastustulosten vertaaminen näihin esitetään selkeästi. Tarkastusviraston tarkastusraportointiohjeessa kertomuksen osille määritellyt enimmäispituudet eivät kaikissa tapauksissa mahdollista tarkastuskriteerien esittämistä tyhjentävästi. Kertomuksessa tulee kuitenkin yksilöidä tarkastuskysymyksittäin tarkastuskriteerien taustalla oleva normiperusta.
- 8.1.10 Raportin tulee osoittaa johdonmukaisella tavalla, miten tarkastusevidenssistä suhteessa tarkastuskriteereihin on tehty tarkastuksen johtopäätökset ja johtopäätösten perustelut. Näiden tulee olla objektiivisia ja sellaisia, että toinen asiantunteva tarkastaja voisi päätyä samoihin johtopäätöksiin ja että myös kohteen esittämiä näkökohtia on asianmukaisesti punnittu johtopäätöksiä muodostettaessa.
- 8.1.11 Olennaista raportoinnissa on myös tarkastuksen toteuttamisen ja sen raportoinnin vastuullisuus. Tämä tarkoittaa sitä, että tarkastuksessa on huolellisesti ja objektiivisesti punnittu kaikkia asiaan vaikuttavia seikkoja ja näkökohtia. Vastuullisuus tarkoittaa raportoinnin ja sen sävyn objektiivisuutta ja tarkastusriskin ottamista huomioon raportoinnissa.
- 8.1.12 Laillisuustarkastuskertomukset ovat julkisia asiakirjoja, jollei julkisuuslaista muuta johdu. Julkisuuslaissa säädetyillä salassapitoperusteilla voidaan rajoittaa laillisuustarkastuskertomuksen yksittäisen osan julkisuutta. Hyvän tiedonhallintatavan varmistamiseksi salassa pidettäväksi tulevat osat kirjoitetaan laillisuustarkastusraportin liitteeksi tai erilliseen osaan, jonka salassapito voidaan helposti toteuttaa.
- 8.1.13 Raportoinnissa kiinnitetään huomiota siihen, mihin tavoitteisiin laillisuustarkastuskertomuksilla pyritään ja mitä asiakasryhmiä pyritään erityisesti palvelemaan. Erillisestä laillisuustarkastuksesta voidaan laatia lehdistötiedote, mikäli se katsotaan perustelluksi tarkastushavaintojen objektiivisen viestinnän ja tarkastusviraston ulkoisen tarkastustehtävän vastuullisen hoidon takia. Yleisesti ja yhteiskunnallisesti merkittävät tarkastushavainnot on yleensä viestittävä myös tiedotusvälineille.

## 8.2 Erillisen laillisuustarkastuskertomuksen raportoinnin vaiheet

### Tavoite

- 8.2.1 Tarkastuksen raportointivaihe sujuu hyvin ja aikataulutetusti siten, että kaikilla keskeisillä osapuolilla on riittävästi aikaa perehtyä raportointiin.



## Vaatimukset

- 8.2.2 Erillisistä laillisuustarkastuksista raportoidaan aina erillisissä laillisuustarkastuskertomuksissa. Tarkastuksesta voidaan lisäksi raportoida tilintarkastusten raporteissa ja eduskuntakertomuksessa.
- 8.2.3 Tarkastuskertomusluonnos lähetetään tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle lausuntoa varten. Lausuntomenettelyn 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.

## Tarkastustoimenpiteet

- 8.2.4 Laillisuustarkastuskertomuksen hyväksymisestä ja allekirjoittamisesta määrätään tarkastusviraston työjärjestyksessä. Laillisuustarkastuskertomuksen tai tarkastuksen yhteenvedon allekirjoittaa yleensä päävastuullisen tarkastajan esittelystä TL:n päällikkö.
- 8.2.5 Pääjohtaja voi ottaa laillisuustarkastuksen ratkaistavakseen tai siirtää sen tarkastusviraston toisen virkamiehen ratkaistavaksi tai esiteltäväksi ja TL:n päällikkö voi delegoida ratkaisuvallan alaiselleen virkamiehelle. Näistä poikkeavista ja poikkeuksellisista järjestelyistä kerrotaan erikseen.
- 8.2.6 Ennen laillisuustarkastuskertomuksen hyväksymistä TL:n päällikkö varaa pääjohtajalle työjärjestyksen mukaisesti mahdollisuuden keskustella tarkastusraportin luonnoksesta.
- 8.2.7 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.
- 8.2.8 Tarkastuskertomuksen kirjoitusta ohjaavat tehtävään määrätyt päälliköt sovitun työnjaon mukaisesti.
- 8.2.9 Lausuntoa pyydetään vain niiltä tahoilta, jotka ovat tarkastettavasta toiminnasta olennaisesti vastuussa eli pääsääntöisesti tarkastetulta organisaatiolta sekä ministeriöltä, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu ja kaikilta niiltä, joiden toimintaa kertomuksessa on tarkoitus kriittisesti arvioida. Lausunnonantajat ovat siis pääsääntöisesti samoja organisaatioita kuin ne, joille varsinainen tarkastuskertomus virastosta annetun lain 5 §:n mukaisesti annetaan. Lausuntoa ei pyydetä tarkastuskohteen sidosryhmiltä, intressitahoilta tai kaikilta niiltä tahoilta, joilta tarkastusaineistoa on hankittu, mikäli nämä eivät ole tarkastuksen kohteena.
- 8.2.10 Tarkastuskertomusluonnos ja siitä pyydettyä lausunto ei ole enää tiedonhankintaväline tarkastetuilta, vaan kertomusluonnoksen tulee olla sisällöltään ja muodoltaan mahdollisimman lähellä valmista tarkastuskertomusta.
- 8.2.11 Lähetetyistä kirjeistä, muistioista tai vastaavista tulee kuitenkin ulkomuodon ja sisällön kautta käydä selvästi ilmi, että kyseessä ei vielä ole tarkastusviraston luonnos tarkastuskertomukseksi.
- 8.2.12 Lausunnon antamiseen annetaan aikaa pääsääntöisesti kaksi viikkoa. Lausunto pyydetään antamaan kirjallisesti ja siten, että se edustaa lausunnonantajan virallista näkemystä asiasta.

- 8.2.13 Jos tarkastettu haluaa antaa palautetta suullisesti, järjestetään palautekokous. Tarkastaja dokumentoi palautteen.
- 8.2.14 Kertomuksen kirjoittanut tarkastaja (tarkastajat) ja päällikkö käyvät saadut lausunnot ja mahdollisen muun palautteen läpi. Tarkastaja tekee saadun palautteen ja päällikön kanssa käydyn keskustelun perusteella sovitut täydennykset ja korjaukset kertomusluonnokseen.
- 8.2.15 Lausuntojen ja muun palautteen käsittely dokumentoidaan tarkastuksen työpapereihin siten, että sekä näiden perusteella kertomusluonnokseen tehdyt muutokset ja perusteet luonnoksen muuttamatta jättämiseen käyvät jälkikäteen ilmi.
- 8.2.16 Saadut lausunnot ja niistä laadittu yhteenveto julkaistaan tarkastusviraston verkkosivuilla tarkastuskertomuksen julkaisemisen yhteydessä.
- 8.2.17 Jos saatu lausunto tai muu palaute on epäselvää, voidaan sen antajaa pyytää tarkentamaan tai selventämään näitä. Tarkennuspyyntö voidaan tehdä sähköpostitse tai suullisesti. Tarkennuspyyntö ja saadut tarkennukset dokumentoidaan.
- 8.2.18 Päätös tarkastuskertomuksen antamisesta tehdään loppukokouksessa. Kertomuksen antamisesta päättää yleensä TL:n päällikkö. Esittelijänä toimii päävastuullinen tarkastaja tai esittelijäksi määrätty. Tarkastusta ohjannut päällikkö hyväksyy esityksen tarkastuskertomukseksi vietäväksi tarkastuksen loppukokoukseen.
- 8.2.19 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 aiheutta. Loppukokouksessa keskustellaan erilaisista vaihtoehdoista tiedottaa kertomuksesta. Loppukokouksessa käydään läpi tarkastuksen jälkiseurantasuunnitelma, joka on valmistettu ennen loppukokousta. Suunnitelman hyväksyy TL:n päällikkö.
- 8.2.20 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 laillisuustarkastuksen ohjeista?
  - Miten hyvin tarkastuksessa saavutettiin aikataulu- ja resurssitavoitteet?
  - Miten hyvin tarkastuksella tuettiin tarkastuskohteen omaa kehittämistyötä?
- 8.2.21 Tarkastuskertomuksen julkaisemisen ja tarkastuksesta tiedottamisen tavoitteena on edistää tarkastuksen vaikuttavuutta. Tiedottamisen vakiotapoja ovat tarkastuskertomusten jakelu sekä lehdistötiedotteet. Suositeltavaa on myös järjestää valmistuneesta tarkastuksesta ja sen suosituksista keskustelutilaisuus tarkastuskohteiden ja näiden ohjauksesta vastaavien ministeriöiden kanssa.
- 8.2.22 Laillisuustarkastuskertomukset julkaistaan tarkastusviraston verkkosivuilla sekä annetaan yhdessä saatteen kanssa tarkastuskohteille ja niitä ohjaavalle ministeriölle sekä tarkastusvirastosta annetun lain mukaisesti lisäksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle, valtiovarainministeriölle ja valtiovarain controller –toiminnolle.

8.2.23 Lehdistötiedotteen luonnos laaditaan yhteistyössä viestinnän kanssa ja toimitetaan pääjohtajalle ja johdon tuen yksikön ylijohtajalle hyväksymistä varten. Lehdistötiedotteen hyväksyy pääjohtaja tai pääjohtajan sijasta johdon tuen yksikön ylijohtaja. Johdon tuen yksikön ylijohtaja antaa tarvittaessa tarkempia ohjeita lehdistötiedotteesta ja muusta tiedottamisesta medialle sekä toiminnasta median kanssa.

### 8.3 Erillisen laillisuustarkastuskertomuksen rakenne ja tarkastuslausumat

#### Tavoite

8.3.1 Raportoinnissa noudatetaan tarkastusviraston raportointiohjetta.

#### Vaatimukset

8.3.2 Tarkastuskertomuksessa on oltava seuraavat osat (Osien järjestys voi vaihdella):

- a) otsikko
- b) sovelletut tarkastusstandardit
- c) johdon yhteenvedo (tarvittaessa);
- d) kohdeasian kuvaus ja tarkastuksen laajuus
- e) tarkastuskriteerit
- f) perustelut valittujen menetelmien käytölle
- g) tulokset
- h) tarkastuskysymysten vastauksiin perustuvat johtopäätökset tai kannanotot
- i) tarkastuskohteista saadut vastaukset (tarpeen mukaan)
- j) suositukset (tarpeen mukaan).

8.3.3 Jos tarkastaja laillisuustarkastusta suorittaessaan havaitsee laiminlyöntejä, jotka voivat viitata laittomuuksiin tai väärinkäytöksiin, hänen on ammatillisen huolellisuus- ja varovaisuusveloitteen mukaisesti ilmoitettava asiasta vastuutahoille. Ammatillisen huolellisuusveloitteen mukaisesti tarkastajan ei tule olla osapuolena laiminlyönneistä mahdollisesti aiheutuissa tutkimuksissa tai oikeudenkäynneissä.

#### Tarkastustoimenpiteet

8.3.4 Erillisen laillisuustarkastuskertomuksen osien enimmäispituudet on määritelty tarkastusviraston tarkastusraportointiohjeessa. Lyhyet lausumatyyppiset raportit voivat olla muutaman sivun raportteja.

8.3.5 Tarkastusviraston pitkille kertomuksille tarkastusviraston tarkastusraportointiohjeessa määritellyt yhteiset osiot ovat seuraavat<sup>3</sup>:

- Tarkastusviraston kannanotot
- Mitä tarkastettiin –luku

---

<sup>3</sup> Ks. kertomuksen osien pituuksien ja sisällön osalta myös valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusraportointiohje.

- Tarkastushavainnot-luku tai -luvut
  - Vakioliite: Miten tarkastettiin
  - Loppuviitteet.
- 8.3.6 Tarkastuksessa muodostettavat lausumat voivat olla luonteeltaan kohtuullisella varmuudelle perustuvia niin sanottuja positiivisia lausumia tai rajoitetulle varmuudelle perustuvia niin sanottuja negatiivisia lausumia.
- 8.3.7 Tarkastusviraston laillisuustarkastuksessa tarkastusaiheet ja -asetelmat suunnitellaan ja muodostetaan ensisijaisesti sellaisiksi, että tarkastuksen lausumat perustuvat kohtuulliseen varmuuteen.
- 8.3.8 Perustellusta syystä voidaan käyttää rajoitetun varmuuden lausumia tarkastuksen tuloksista raportointaessa. Tällöin tarkastuslausuma voidaan kirjoittaa esimerkiksi muotoon "Tietoomme ei ole tullut mitään sellaista, jonka johdosta olisi syytä epäillä tarkastuskohteen toiminnassa epäsäännönmukaisuuksia". Tällöinkin tulisi esittää tarkastuksessa käytetyt kriteerit. Poikkeuksellisesti on mahdollista muuttaa suunnitelmassa suunniteltu positiivinen lausuma negatiiviseksi lausumaksi, mikäli se on saadun tarkastusevidenssin pohjalta perusteltua.
- 8.3.9 Rajoitetun varmuuden lausumatkin edellyttävät aina käytännön tarkastustyötä. Voidaan kuitenkin todeta, että tarkastusevidenssin määrä ja laatu voivat joskus olla sellaisia, että kohtuullisen varmuuden lausumaa ei voida antaa.
- 8.3.10 Tarkastuksen tuloksia raportointaessa voidaan tarvittaessa yhdistää myös kohtuullisen varmuuden lausumia tarkastuksen rajoitteisiin. Tällöin tulee esittää tarkastuskriteerit, evidenssin arviointi ja evidenssin rajoitukset suhteessa tarkastuskriteereihin. Tällöin lausuma voidaan esittää esimerkiksi muodossa "Tarkastetuilta osin..".

#### 8.4 Tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavien laillisuustarkastusten raportointi

- 8.4.1 Tilintarkastuksen yhteydessä suoritettavista laillisuustarkastuksista raportoidaan tilintarkastuskertomuksessa ja tarpeen mukaan vuosiyhteenvedossa ja väliraportissa. Tyypillisesti tarkastuksesta annetaan erilliset kirjanpitoyksikökohtaiset väliraportit. Näiden raporttien osalta noudatetaan tilintarkastusohjeistusta.
- 8.4.2 Suoritetuista tarkastuksista voidaan laatia myös erillinen laillisuustarkastuskertomus.
- 8.4.3 Raportoinnissa voidaan hyödyntää sekä niin sanotun pitkän raporttimallin että lyhyen raporttimallin ominaisuuksia. Tarkastusraportti voidaan laatia erillisenä tarkastuskertomuksena tai väliraportoituna kokonaisuutena. Tämän lisäksi tai sijasta raportointi voidaan sisällyttää tarvittaessa kirjanpitoyksikön tilintarkastuskertomukseen harkinnan mukaan. Mikäli raportointi tehdään tilintarkastuksen yhteydessä, tulee huolehtia siitä, että laillisuustarkastuksen tulokset esitetään tilinpäätöstä koskevista havainnoista erillään. Erillään esittäminen tarkoittaa käytännössä tarkastuksen tulosten esittämistä myös kohdassa sisäinen valvonta.
- 8.4.4 Kun testattava aineisto mahdollistaa tarkastuksen toteuttamisen kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi, tulisi tarkastuksen tulokset ilmaista positiivista varmuutta osoittavalla lausumalla. Mikäli laillisuustarkastusta tehdään tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä, voidaan lausuma muotoilla myös negatiivista varmuutta osoittavaksi. Käytettävät ilmaisutavat voivat myös riippua tarkastuksen kohdeasiaan liittyvästä tarkastusviraston tarkastusoikeudesta.

- 8.4.5 Mikäli tarkastuksen perusteella voidaan saavuttaa vain rajoitettu varmuus tarkastuksen kohdeasiasta, tulee tämä ilmaista selkeästi myös tarkastusraportissa. Kuten edellä mainittua lausuma esitetään erillään tilinpäätöslaskelmia koskevasta lausumasta tilintarkastuskertomuksen kohdassa sisäinen valvonta.
- 8.4.6 Kun rajattuun varmuuteen perustuva kannanotto yhdistetään kohtuulliseen varmuuteen perustuvaan tilinpäätöslaskelmien tarkastukseen, tulisi tarkastuksen rajoitukset kuvata selkeästi. Tarkastuksen rajoitukset voidaan kuvata tarkemmin tarvittaessa vuosiyhteenvedossa.
- 8.4.7 Tilintarkastusten yhteydessä toteutettavista laillisuustarkastuksista raportoidaan kirjanpitoyksiköiden tilintarkastuskertomuksissa pääsääntöisesti vakiomuotoisilla lausumilla. Yksityiskohtaisemmin tarkastuksen keskeisistä havainnoista, johtopäätöksistä ja suosituksista raportoidaan vuosiyhteenvedossa.

## 9 Jälkiseuranta

### Tavoite

- 9.1 Jälkiseurannan tarkoituksena on luoda käsitys, onko tarkastuskohteessa havaitut ongelmat riittävässä määrin poistettu ja minkälaisia toimia viraston tulisi jatkossa kohdentaa asiaan. Jälkiseurannan tarkoituksena on myös edistää tarkastuksen vaikuttavuutta ja viraston kannanottojen huomioimista.

### Vaatimukset

- 9.2 Tarkastajan on tarvittaessa käynnistettävä tarkastuskertomuksessa esiin tuotuja puutteita koskevien kannanottojen/päätelmien/suosituksen jälkiseuranta.

### Tarkastustoimenpiteet

- 9.3 Jälkiseuranta on osa laillisuustarkastuksen tarkastusprosessia ja sen lainsäädännöllinen perusta on sama kuin tarkastuksenkin.
- 9.4 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.
- 9.5 Jälkiseurannan yhteydessä arvioidaan myös, miten tarkastuskohde on kehittänyt laillisuuden toteutumisen edellytyksiä ja sitä varmistavia kontrolleja ja menettelyitä sekä avoimuuden, tilivelvollisuuden sekä hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden toteutumista ja mitä hyötyä tarkastus tässä suhteessa toi.
- 9.6 Jälkiseurannan yhteydessä arvioidaan mahdollisuuksien mukaan myös, miten tarkastusvirasto on onnistunut kehittämään omia toimintatapojaan ja osaamistaan tarkastusprosessin yhteydessä.
- 9.7 Jälkiseurannan toteutus ja tulokset dokumentoidaan. Jälkiseurannasta voidaan myös antaa kirjallinen palaute tarkastuskohteelle, jolta toimenpiteitä on edellytetty.

- 9.8 Jälkiseuranta tehdään niistä tarkastuksista, joista on annettu erillinen laillisuustarkastuskertomus. Jälkiseurantaa ei välttämättä tehdä, jos tarkastuskohde on huomattavasti muuttunut. Jälkiseurannan toteuttamatta jättämisestä päätetään erikseen.
- 9.9 Jälkiseuranta voidaan toteuttaa erillisen suunnitelman mukaisesti tai kirjanpitoyksikön tilintarkastuksen yhteydessä. Yksikön päällikkö päättää menettelystä tapauskohtaisesti.

## 10 Laadunvarmistus

- 10.1 Kunkin laillisuustarkastuksen ohjauksesta ja valvonnasta vastaa se yksikkö, jonka tehtäväksi laillisuustarkastus osoitettu viraston tarkastussuunnitelmassa. Useimmiten se on tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikkö, joka tällöin myös vastaa laillisuustarkastusten ohjauksesta ja valvonnasta. Yhden laillisuustarkastuksen ohjaukseen ja valvontaan voi osallistua yksi tai useampi tilintarkastuspäällikkö. Silloin, kun tarkastukseen osallistuu useampi tilintarkastuspäällikkö, sovitaan valvontavastuusta erikseen.
- 10.2 Tarkastusviraston laadunhallinnan periaatteet ja vastuut on kuvattu tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisessä osassa. Laillisuustarkastuksen laadunvarmistuksessa noudatetaan samoja periaatteita kuin tilintarkastusten laadunvarmistuksessa. Nämä on tarkemmin kuvattu TL:n laadunvalvonnan ohjeessa.