

Ohjausjärjestelmätarkastuksen ohje

Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastusohjeita



Ohjausjärjestelmätarkastuksen ohje

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

Edita Prima Oy
Helsinki 2010

Ohjausjärjestelmätarkastuksen ohje

Dnro 338/01/2010

Valtiontalouden tarkastusvirasto toteuttaa perustuslain 90 §:ssä säädettyä ulkoisen tarkastuksen tehtäväänsä tekemällä tilintarkastusta, laillisuustarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta sekä näitä tarkastusmenetelmiä yhdistävää tarkastusta. Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 20 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevia tarkempia määräyksiä.

Valtiontalouden tarkastusvirasto vahvistaa tämän tarkastusohjeen, jota tuloksellisuustarkastus soveltaa tilin- ja tuloksellisuustarkastuksen yhteistyönä tehtävässä ohjausjärjestelmätarkastuksessa. Tilintarkastusta koskevat ohjausjärjestelmätarkastuksen ohjeet sisältyvät tilintarkastusohjeeseen ja sen liitteisiin.

Ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamien ISSAI-tarkastusstandardien mukaisessa standardijärjestelmässä ohje sijoittuu tasolle neljä, erityisiin tarkastusohjeisiin.

Helsingissä 10. päivänä marraskuuta 2010

Pääjohtaja Tuomas Pöysti

Ylijohtaja Vesa Jatkola

Sisällys

1	Ohjeen tausta ja tarkoitus	7
2	Ohjausjärjestelmän sisältö ja vaatimukset	8
	Ohjausjärjestelmän määritelmä	8
	Ohjausjärjestelmän osat	11
	Ohjausjärjestelmän vaatimukset säädöksissä	16
3	Tarkastusasetelman luominen	20
	Tarkastuskysymysten täsmentäminen	22
	Tarkastuksen kriteerit	24
	Tarkastuksen rajaukset	25
4	Tiedonmuodostus ja raportointi	27
	Liite: Tarkentavia tarkastuskysymyksiä	30

1 Ohjeen tausta ja tarkoitus

- 1.1 Tarkastusvirasto on strategiassaan ja tätä tarkentavissa suunnitteluasiakirjoissaan linjannut, että tarkastussuunnitelmaan otetaan vuosittain tarkastusaiheeksi jonkin hallinnonalan ohjausjärjestelmä. Lisäksi on päätetty, että tällainen ohjausjärjestelmätarkastus tehdään tilin- ja tuloksellisuustarkastuksen yhteistyönä.
- 1.2 Tämän ohjeen tarkoitus on ohjata ja tukea tarkastajia ohjausjärjestelmätarkastuksen toteuttamisessa. Ohjeessa esitetään tärkeimmät ohjausjärjestelmätarkastukseen liittyvät sisällölliset asiat, jotka erityisesti tuloksellisuustarkastajien tulee huomioida ohjausjärjestelmätarkastusten suunnittelussa ja toteutuksessa.
- 1.3 Ohjausjärjestelmätarkastuksissa noudatetaan tuloksellisuustarkastuksen ohjetta, ellei tässä ohjeessa tai viraston muissa linjauksissa ole toisin todettu. Ohjausjärjestelmätarkastusten ja tavanomaisten tuloksellisuustarkastusten suurimmat erot ovat tarkastusasetelman laatimisessa, muiden tarkastusten käytössä tarkastusaineistona sekä siinä, missä määrin tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikkö osallistuu tarkastuksen tekemiseen.
- 1.4 Tarkastusviraston antaman tilintarkastusohjeen liitteissä on tarkennettu niiden ohjausjärjestelmätarkastuksen osien kysymyksiä, joihin vastataan tilintarkastuksen menetelmin.
- 1.5 Ohjeessa esitettyjä tarkastuskysymyksiä ja -kriteereitä kuvataan tarkemmin ohjausjärjestelmätarkastuksen sähköisessä työkansiossa.

2 Ohjausjärjestelmän sisältö ja vaatimukset

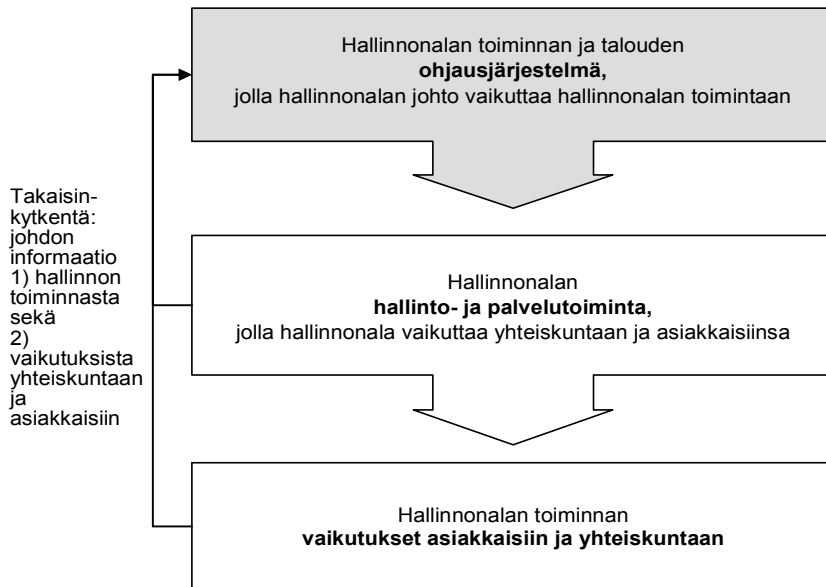
- 2.1 Tässä luvussa määritellään hallinnonalan ohjausjärjestelmä. Määritelmä kuvaa ohjausjärjestelmän keskeiset piirteet sekä sen, mitkä asiat kuuluvat ohjausjärjestelmätarkastuksen piiriin ja mitkä jäävät tarkastuksen ulkopuolelle. Lisäksi määritelmä kertoo, mihin ohjausjärjestelmän osa-alueisiin tarkastusta tulee aina kohdentaa.
- 2.2 Luvussa esitetään myös tärkeimmät lainsäädännössä esitetyt vaatimukset hallinnonalojen ohjausjärjestelmille.

Ohjausjärjestelmän määritelmä

- 2.3 Ohjausjärjestelmä voidaan määritellä eri tavoin. Tässä yhteydessä ohjausjärjestelmä tarkoittaa hallinnonalan johdon toimintatapoja ja järjestelmiä, joiden avulla johto pyrkii aikaansaamaan hallinnonolansa tuloksellisuuden sekä raportoimaan toiminnastaan eduskunnalle. Määritelmässä voi korostaa seuraavia asioita.
 - 2.3.1 Ohjausjärjestelmä on hallinnonalan *johtamisen* järjestelmä eikä se sisällä itse tekemistä tai tekemisen tulosta. Tarkastuksen pääasiallinen kohde ovat siis johdon toimet ja menettelyt, joilla se luo edellytykset hallinnonalan toiminnalle ja tuloksellisuudelle. Ohjauksen, toiminnan ja tulosten ero on esitetty kuviossa 1.
 - 2.3.2 Tuloksellisuus tarkoittaa tiivistetysti toiminnan kustannusten ja vaikutusten optimaalista suhdetta. Vaikka tarkastuksessa ei pyritäkään arvioimaan hallinnonalan tuloksellisuutta, kaikkien ohjausjärjestelmän osien arvioinnissa tulee huomioida järjestelmän perimmäinen tarkoitus: luoda edellytykset haluttujen asioiden tapahtumiselle mahdollisimman taloudellisesti.
 - 2.3.3 Tarkastuksen pääasiallinen kohde on ohjausjärjestelmä. Järjestelmä tarkoittaa tässä ohjauksen rakenteita, vakiintuneita ja eksplikoituja ohjausmenettelyitä sekä ohjauksen tueksi tarkoitettuja tiedonhallinnan ja raportoinnin menettelyjä. Näiden lisäksi tarkastuksessa voidaan arvioida myös ohjaus-

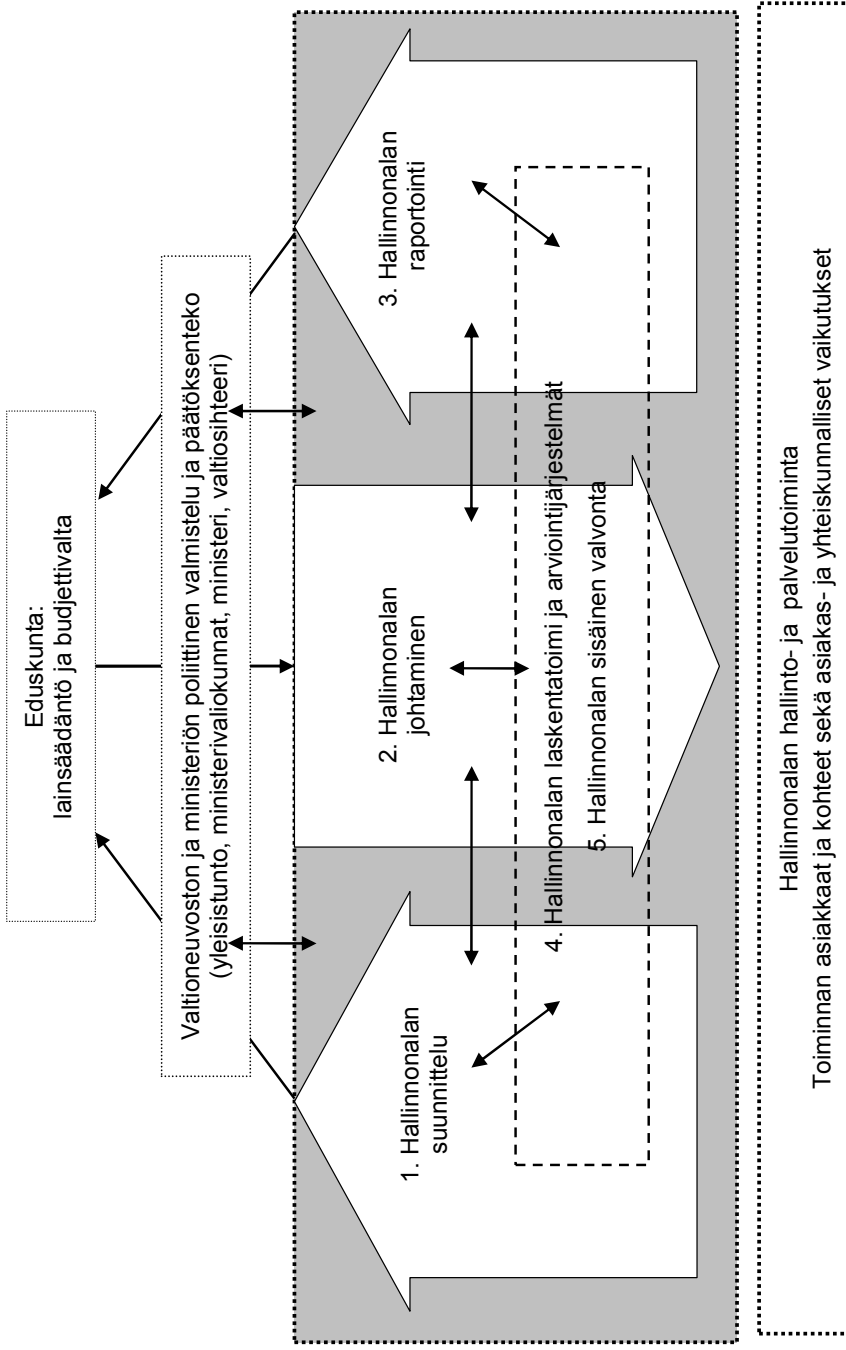
menettelyiden laatua ja tulosta (ks. kohta 3.19)

- 2.3.4 Ohjausjärjestelmään sisältyy myös *tiedon välittäminen* hallinnonala ohjaaville tahoille, erityisesti eduskunnalle. Tieto välitetään joko eduskunnalle annettavina esityksinä tai jälkikäteenä, vastuun toteamista palvelevana raportointina. Ohjausjärjestelmän kannalta tärkeimmät tiedot ovat talousarvioesityksessä, hallituksen esityksissä uudeksi lainsäädännöksi sekä valtion tilinpäätöskertomuksessa.
- 2.3.5 Ohjausjärjestelmätarkastuksen keskeinen kohde on *valtion talousarvio*: talousarvioesityksen valmistelu ja sisältö, määrärahan käytölle asetetut talousarviotavoitteet ja näiden operationalisointi tulossopimuksissa sekä pyrkimys saavuttaa asetetut tavoitteet ja raportointi näistä.



KUVIO 1. Ohjausjärjestelmä osana hallinnon toimintaa ja vaikutuksia.

- 2.4 Hallinnonalan ohjausjärjestelmän kokonaisuus on esitetty kuviossa 2. Järjestelmässä on määritelty viisi osaa, joihin tarkastus kohdistuu: suunnittelu, johtaminen, raportointi, laskentatoimi ja arviointijärjestelmä sekä sisäinen valvonta. Nämä viisi aluetta ovat siis tässä määritellyllä tavalla hallinnonalan ohjaukselle keskeisiä välineitä.



KUVIO 2. Ohjausjärjestelmän perusmalli ja ohjausjärjestelmätarkastuksen tarkastuskohteet (1–5).

- 2.5 Ohjausjärjestelmän varsinaisen alueen (harmaa alue) lisäksi kuviossa esitetään eduskunta ja valtioneuvosto. Eduskunta on hallinnonalan ohjausjärjestelmän "asiakas", jonka päätöksentekoa varten hallinto ja valtioneuvosto valmistelevat suunnitelmia (talousarvioesitys, säädösesitykset) sekä antavat raportteja (esim. tilinpäätöskertomus).

Ohjausjärjestelmän osat

- 2.6 Ohjausjärjestelmän kolme pääosaa ovat suunnittelu, johtaminen ja raportointi. Kaksi muuta osaa, laskentatoimi ja arviointijärjestelmät sekä sisäinen valvonta, ovat pääosia tukevia ja leikkaavia toimintoja. Kuviossa 2 osien väliset nuolet kuvaavat sitä, että ohjausjärjestelmän osat ovat vuorovaikutteisia ja osin päällekkäisiä toimintoja, joita ei tosiasiallisesti voi selvästi erottaa toisistaan.
- 2.7 Seuraavassa kuvataan ohjausjärjestelmän osien tärkeimmät sisällöt tarkastuksen kannalta. Kuvaus ei tarkoita, että kaikissa tarkastuksissa kaikkia järjestelmän osia voitaisiin tarkastaa, vaan tarkastuksissa saatetaan joutua tekemään olennaisiakin rajauksia.
- 2.8 Tämän ohjeen liitteenä on kutakin osaa tarkentavia kysymyksiä. Kysymyksiä on lisäksi tarkennettu sähköisessä työkansiossa.

Suunnittelu

- 2.9 Suunnittelu tarkoittaa tässä tiedon muodostamista toiminnan ja talouden vaihtoehdoista ja vaihtoehtojen seurauksista sekä valinnan (valintaehdotuksen) tekemistä näiden välillä. Ohjausjärjestelmässä suunnittelun tarkoitus on tuottaa päätöksentekijälle oikeat ja riittävät tiedot päätöksen perusteluksi sekä samalla tukea näiden päätösten toteuttamista. Päätöksentekijä voi olla eduskunta, valtioneuvosto tai hallinnonala itse. Suunnittelujärjestelmä tarkoittaa hallinnonalan erilaisten suunnitteluvälineiden, suunnitteluprosessien ja suunnitteluasiakirjojen kokonaisuutta.
- 2.10 Suunnitteluosassa tarkastus voidaan kohdistaa hieman eri osiin. *Yhtenä tarkastelukohteena on kuitenkin aina valtion talousarvioesityksen tietosisältö ja tavoitteenasettelu.*

- 2.11 Muita olennaisia tarkastuskohteita suunnitteluosiossa ovat
- hallinnonalan strateginen suunnittelu ja tähän liittyvä pitkän tähtäimen taloudellinen suunnittelu
 - valtioneuvoston kehyspäätöksiä tukeva useampivuotinen toiminnan ja talouden suunnittelu
 - talousarvion määrärahojen ja tulojen suunnittelu ja näiden perustelut sekä talousarvion toteutuminen
 - hallitusohjelman toimeenpanon suunnittelu vuotuisissa suunnitteluasiakirjoissa¹
 - lainsäädäntösuunnittelu ja säädösehdotusten taloudellisten vaikutusten arviointi.²

Johtaminen

- 2.12 Hallinnonalan johtaminen tarkoittaa tässä menettelyitä ja järjestelmiä, joilla hallinnonalan johto pyrkii toteuttamaan suunnitelmien asiantilan
- 2.13 Talousarvioesityksessä esitettyjen alustavien tulostavoitteiden vahvistaminen hallinnolle on olennainen osa talousarvion toimeenpanoa. Tämän vuoksi *kaikissa ohjausjärjestelmätarkastuksissa arvioidaan, onko ministeriö asettanut talousarvioesityksen mukaiset sekä riittävät tulostavoitteet ohjaamilleen yksiköille.*
- 2.14 Esiselvityksessä päätetään, mihin muihin johtamisen osiin tarkastusta suunnataan. Valinta tulisi tehdä olennaisuuden ja riskin perusteella. Tarkastelukohteita ovat esimerkiksi
- ministeriön johtamisjärjestelmä; esimerkiksi ministeriön organisaatorakenne, ministeriön oman toiminnan suunnittelu ja seuranta, säädösvalmistelun hallinta sekä kansainvälisen toiminnan hallinta
 - hallinnonalan organisaatorakenne; talousarviotalouteen kuuluvat yksiköt, tulosohjausyksiköt sekä muut hallinnonalan kannalta keskeiset toimijat
 - valtionhallinnon ulkopuolella toteutettavien, erityisesti siirtomenoilla rahoitettavien toimien ohjaus ja hallinta
 - hallinnonalarajat poikkileikkaavien toimintojen ohjaus ja hallinta.

¹ Tätä osiota voidaan arvioida myös osana toiminnan johtamista.

² Tätä osiota voidaan arvioida myös osana toiminnan johtamista

Raportointi

- 2.15 Hallinnonalan raportointi tarkoittaa niitä dokumentteja, joissa kerrotaan hallinnonalan määrärahojen käytöstä ja aikaansaaduista tuloksista. Raportointijärjestelmä taas tarkoittaa niitä menettelyjen ja järjestelmien kokonaisuutta, joiden avulla raportoitavat tiedot tuotetaan ja esitetään.
- 2.16 Hallinnonalan raportoinnissa voidaan erottaa neljä tasoa:
- raportointi eduskunnalle valtion tilinpäätöskertomuksessa ja muulla tavoin
 - raportointi hallinnonalan sisällä tulossopimusyksiköiltä ministeriölle
 - taloudellinen raportointi hallinnonalan kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksissä
 - toimintayksikköjen, erityisesti ministeriön, sisäinen raportointi.
- 2.17 Ohjausjärjestelmätarkastuksessa näistä tärkein on raportointi eduskunnalle valtion tilinpäätöskertomuksessa. *Jokaisessa tarkastuksessa tulee arvioida, antaako valtion tilinpäätöskertomus eduskunnalle oikeat ja riittävät tiedot hallinnonalan talousarvion toimeenpanosta ja hallinnonalan tuloksellisuudesta.*
- Eduskunnalle raportoinnin riittävyttä arvioitaessa tulee huomioida se, että hallinnonala saattaa raportoida eduskunnalle myös muilla, tilinpäätöskertomusta täydentävillä raporteilla. Tällaisia eduskunnalle annettavia säännöllisiä raportteja ovat esimerkiksi sosiaali- ja terveystietokertomus, kehitysyhteistyökertomus ja valtioneuvoston selonteko ulko- ja turvallisuuspolitiikasta.
- 2.18 Jokaisessa ohjausjärjestelmätarkastuksessa arvioidaan kootusti myös sitä, onko hallinnonalan kirjanpitoyksikköjen taloudellinen raportointi ollut riittävää niiden tilinpäätöksissä. Nämä tiedot tuottaa tilintarkastuksen toimintayksikkö.
- 2.19 Muiden raportoinnin osien tarkastaminen liittyy tiiviisti johtamisen menettelyiden tarkastamiseen. Tulosohjattujen yksiköiden raportointia voidaan tarkastaa osana tulosjohtamista ja organisaatioiden sisäisen raportoinnin riittävyttä osana toiminnan suunnittelua ja seurantaa. Muilta osin raportointia voidaan tarkastaa, mikäli esiselvityksen perusteella tämä nähdään tarpeelliseksi.

Laskentatoimi ja arviointijärjestelmät

- 2.20 Laskentatoimi ja arviointijärjestelmät tarkoittavat hallinnonalan menettelyitä ja järjestelmiä, joilla tuotetaan tarvittavat tiedot hallinnonalan suunnittelua, päätöksentekoa ja raportointia varten.
- 2.21 *Laskentatoimen osio* voidaan edelleen jakaa neljään osaan:
- Kirjanpito ja tilinpäätös, jotka ovat perusta hallinnonalan ulkoiselle taloudelliselle raportoinnille.
 - Kustannuslaskenta, joka on perusta taloudelliselle raportoinnille hallinnonalan johdolle.
 - Tietojärjestelmät, jotka yhdessä kustannuslaskennan kanssa tuottavat tietoa taloudellisuudesta, tuottavuudesta, tehokkuudesta sekä kannattavuudesta ja kustannusvastavuudesta.
 - Henkisten voimavarojen seurantarjestelmät, jotka ovat perusta henkisten voimavarojen johtamiselle sekä talousarvioasetuksen 65 § mukaiselle raportoinnille henkisten voimavarojen hallinnasta.
- 2.22 *Arviointijärjestelmien osio* puolestaan voidaan jakaa edelleen seuraaviin osiin:
- Laadun ja palvelukyvyn seurannan järjestelmät. Tiedon tuottaminen laadusta ja palvelukyvystä edellyttää laskentajärjestelmien ohella esimerkiksi asiakaskyselyitä tai laadullista ja sisällöllistä arviointia, jota ei voi saada aikaan vain laskentajärjestelmillä.
 - Tiedon tuottaminen hallinnonalan yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta. Tämä puolestaan voi edellyttää tiedon tuottamista yhteiskunnan tilasta, pitemmän tähtäimen suunnitelma arvioitavista kohteista, vaikuttavuusarviointien tilaamista säännöllisesti sekä vaikuttavuusarviointien tulosten käsittelyä.
- 2.23 Laskentatoimi ja arviointijärjestelmät ovat monin tavoin kytköksissä toisiinsa. Tuloksellisuustiedon tuottaminen edellyttää sekä tietoja määrärahojen käytöstä että arviointia niillä saaduista tuloksista. Tämän vuoksi tarkastuksessa tulee pyrkiä muodostamaan kokonaiskuva osion toimivuudesta; toimiva laskentajärjestelmä ei vielä riitä tuottamaan tietoa tuloksellisuudesta. Toisaalta laadun tai vaikutusten arviointiin tulisi aina sisältyä vähintään tieto toiminnan kustannuksista.

- 2.24 Tilin- ja tuloksellisuustarkastus tuottavat tiedot laskentatoimista ja arviointijärjestelmistä yhteistyössä. Tilintarkastusten yhteydessä selvitetään, ovatko kirjanpitoyksikön kirjanpidon ja kustannuslaskennan järjestelyt sekä tuloksellisuuden laskenta-toimi riittävää toiminnallisen tuloksellisuuden osalta. *Nämä tiedot raportoidaan jokaisessa ohjausjärjestelmätarkastuksessa.*
- 2.25 Tuloksellisuustarkastus selvittää erityisesti laadun ja vaikuttavuuden arviointijärjestelmien riittävyyden. *Näitä koskeva tarkastuskysymys asetetaan jokaisessa ohjausjärjestelmätarkastuksessa* Tarkastuskysymyksen tarkka kohdentuminen määritellään esiselvityksessä.

Sisäinen valvonta

- 2.26 Talousarvioasetuksen 69 § mukaan viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan talouden ja toiminnan laajuuteen ja riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt (*sisäinen valvonta*), jotka varmistavat talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden, omaisuuden turvaamisen sekä johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot taloudesta ja toiminnasta. Tässä sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan lyhyesti järjestelyjä, *joilla organisaation johto pyrkii varmistamaan toiminnan tuloksellisuutta mukaan lukien toiminnan laillisuus.* Sisäisellä valvonnalla ei saada aikaan tuloksellisuutta, mutta sen avulla voidaan estää ongelmia sekä osaltaan varmistaa, että tuloksellisuuden tai sen edellytysten puutteet huomataan ja korjataan.
- 2.27 Sisäisen valvonta on suunnittelua, johtamista ja raportointia poikkileikkaava toiminto, jonka tehtävänä on varmistaa asianmukaiset vastuut ja menettelytavat. Tämän vuoksi sisäisen valvonnan tarkastuskysymykset sisältyvät jo osittain muihin tarkastusosioihin.
- Sisäisen valvonnan toimivuuden kannalta olennaista on havaita, onko hallinnonalan suunnittelun, johtamisen ja raportoinnin ongelmien taustalta näille yhteisiä, koko hallinnonalan perustoimintatapoihin liittyviä ongelmia, jotka vaikuttavat koko ohjausjärjestelmään. Sisäisen valvonnan käsite onkin näiden yhteisten ongelmien tarkastelun viitekehys.
- 2.28 Ohjausjärjestelmätarkastuksissa sisäisen valvonnan toimivuudesta voidaan tuottaa tietoa ainakin kolmella tavalla.

- 2.28.1 Ensinnäkin sisäisen valvonnan toimivuudesta voidaan saada tietoa aiemmista tilin- ja tuloksellisuustarkastuksista. Laajemman käsityksen muodostaminen tällä perusteella voi kuitenkin olla vaikeaa, sillä aiemmissä tarkastuksissa ei välttämättä ole ollut yhtenäistä tarkastusasetelmaa sisäisen valvonnan osalta.
- 2.28.2 Toiseksi, ohjausjärjestelmätarkastuksen aikana voidaan joissain tapauksissa tehdä tilintarkastusten yhteydessä hallinnonalan kirjanpitoyksiköitä koskeva koordinoitu sisäisen valvonnan tarkastus. Tästä mahdollisuudesta kannattaa keskustella ministeriötarkastajan kanssa hyvissä ajoin ennen tilintarkastusvuoden suunnittelua.
- 2.28.3 Kolmas vaihtoehto on arvioida sisäistä valvontaa tiettyjen yksittäisten menettelyjen toimivuuden perusteella. *Tilintarkastusten yhteydessä tuotetaan raportti näiden menettelyjen toimivuudesta kaikkiin ohjausjärjestelmätarkastuksiin.* Menettelyjä ovat
- sisäisen tarkastuksen järjestäminen
 - sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman valmistelu ja antaminen
 - ministeriön menettelytavat tilinpäätöskannanottojen käsittelyssä
 - ilmitulleet väärinkäytötapaukset sekä menettelyt näiden käsittelyssä.
- 2.29 Esiselvityksessä voidaan myös päättää, että tuloksellisuustarkastus täydentää tilintarkastuksen toimintayksikön työtä sisäisen valvonnan alueella syventymällä erityisesti johonkin em. kysymyksistä.

Ohjausjärjestelmän vaatimukset säädöksissä

- 2.30 Vaatimukset ministeriöiden toiminnasta hallinnonalojen ohjajina on esitetty perustuslaissa, laissa valtioneuvostosta, laissa valtion talousarviosta sekä näistä johdetuissa säädöksissä. Lisäksi kustakin viranomaisesta on oma lakinsa.

Säädökset muodostava tarkastuksessa käytettävien kriteerien perustan: niissä esitetään perusvaatimukset ministeriöiden toiminnalle ja hallinnonalan ohjaukselle. Pääsääntöisesti säädöksiä ei kuitenkaan voi suoraan käyttää tarkastuksen kriteerinä eli mittapuuna sille, onko toiminta ollut hyvää, vaan kriteerit pitää erikseen muodostaa.

- 2.31 Perustuslaissa säädetään valtioneuvoston päätöksenteosta sekä ministeriöiden tehtävistä. Perustuslain 67 § mukaan ministeriön on valmisteltava asiat, jotka kuuluvat valtioneuvostolle ja jotka ratkaistaan valtioneuvoston yleisistunnossa tai asianomaisessa ministeriössä. Ministeriön valmistelu- ja ohjausvastuuta tarkennetaan 68 §:ssä: "Kukin ministeriö vastaa toimialallaan valtioneuvostolle kuuluvien asioiden valmistelusta ja hallinnon asianmukaisesta toiminnasta."
- 2.32 Laissa valtioneuvostosta (175/2003) säädetään valtioneuvoston rakenteesta, asioiden ratkaisusta sekä päätöksentekojärjestyksestä. Ohjausjärjestelmätarkastuksen kannalta olennaisin on lain 2 §, jonka mukaan ministeriöiden toimialasta ja asioiden jaosta niiden kesken säädetään lailla tai valtioneuvoston asetuksella.
- Olellaisia ovat myös lain 8 § ja 9 §, joissa säädetään toimialajaosta kansainvälisissä ja Euroopan unionissa päätettävissä asioissa. Säädösten mukaan kansainväliset ja Euroopan unionissa päätettävät asiat käsittelee se ministeriö, jonka toimialaan asia sisällöltään kuuluu. Ulkoasiainministeriölle kuuluu lisäksi kansainvälisten asioiden yhteensovittaminen.
- 2.33 Valtioneuvoston asetuksena annetussa Valtioneuvoston ohjesäännössä (262/2003) säädetään kunkin ministeriöiden toimialasta sekä kaikille ministeriöille kuuluvista tehtävistä.
- 2.33.1 Toimialaluettelo määrittää, mikä ministeriö on asiassa toimivaltainen; asetuksen mukaan asian käsittelee se ministeriö, jonka toimialaan se pääosaltaan kuuluu. Ministeriöiden toimialojen määrittelyn perusteena on, että toimialan tulee olla yhteiskunnallisesti merkittävä sekä hallinnollisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukainen. Toimialamäärittely kertoo samalla sen yhteiskunnallisen alueen, jolla ministeriön ja sen hallinnon tulisi olla tuloksellinen; toimiala on siis ohjausjärjestelmän "kohde".
- 2.33.2. Asetuksessa (11 §) määritetään kaikille ministeriöille kuuluvat tehtävät. Näitä ovat toiminta- ja taloussuunnittelu, tulosohjaus, lainvalmistelu, tietoyhteiskunta-asiat, hallintoasiat, tietojärjestelmäasiat, tutkimusta, kehittämistä ja seurantaan koskevat asiat, kansainväliset asiat sekä toimialansa hallinnassa olevan valtion omaisuuden omistaja-asiat. Näiden asioiden hallinta on siis osa ministeriöiden tehtäviä ja näin myös osa ohjausjärjestelmätarkastuksen tarkastuskohdetta.

2.33.3 Ministeriöiden tehtävät sekä niiden toimialaan kuuluvat virastot ja laitokset on määritelty ministeriöistä annetuissa asetuksissa (valtioneuvostosta annetun lain nojalla). *Tehtäväluettelo on – ministeriön toimialan lisäksi – ohjausjärjestelmätarkastuksen lähtökohta: tehtäväluettelo kuvaa niitä asioita, joita ministeriön tulee ohjata ja joiden tuloksellisuuteen ministeriön pitää pyrkiä.*

Tehtäväluettelot voivat olla huomattavan yksityiskohtaisia. Tämän vuoksi tehtäviä kannattaa lukea rinnan toimialalistauksen kanssa ja pyrkiä näin löytämään ne pääasialliset tehtäväalueet, joiden ohjausjärjestelmää tarkastuksissa arvioidaan.

Talousarviolaki ja -asetus

2.34 Laki valtion talousarviosta sekä sen nojalla annetut säädökset muodostavat toisen keskeisen kriteerilähteen.

2.34.1 Vaatimuksia *suunnittelulle* esitetään talousarviolain 8 ja 12 §:ssä. Lain 8 § säädetään talousarvion perustelujen esittämistä. Lain 12 §:ssä säädetään, että ministeriöiden on suunniteltava toimialansa yhteiskunnallista vaikuttavuutta sekä hallinnonalan taloutta ja toiminnallista tuloksellisuutta usean vuoden aikavälillä. Lisäksi todetaan, että suunnittelun on tuotettava valtion talousarvion valmistelussa sekä valtioneuvoston johdolla muutoin tehtävässä valtiontalouden suunnittelussa tarvittavat tiedot.

2.34.2 *Johtamisen* perusvaatimus on esitetty edellä kuvatuissa perustuslain 68 §:ssä sekä laissa valtioneuvostosta. Talousarvion toimeenpanon, erityisesti tavoitteiden asettamisen osalta tarkempia vaatimuksia on esitetty valtion talousarviosta annetun asetuksen 11 §:ssä: "Eduskunnan hyväksyttyä valtion talousarvion ministeriön tulee viipymättä vahvistaa tärkeimmät tavoitteet yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykselle ministeriön toimialalla sekä hallinnonalan ja sen merkittävimpien virastojen ja laitosten toiminnalliselle tuloksellisuudelle."

2.34.3 *Taloudellisesta ja tuloksellisuuden raportoinnista* säädetään talousarviolain 16 ja 18 §:ssä. Näiden mukaan valtion tilinpäätöskertomuksen tulee mm. sisältää "tiedot valtion toiminnan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksen kannalta tärkeimmistä seikoista" sekä "antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta - - sekä tuloksellisuudesta". Virastojen ja laitosten tilinpäätösten osalta samansisältöinen vaatimus esitetään lain 21 §:ssä.

- 2.34.4 *Laskentatoimen ja arviointijärjestelmän* vaatimukset esitetään talousarviolain 16 §:ssä: "Viraston ja laitoksen tulee järjestää toiminnan kustannusten, toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikeuttavuuden seuraamista sekä muita ohjauksen, johtamisen ja tiivistävyyden toteuttamisen tarpeita varten tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimensa sekä muu seurantajärjestelmänsä siten kuin valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetään."
- 2.34.5 *Sisäistä valvontaa* koskeva perusvaatimus esitetään talousarviolain 24 b §:ssä: "Viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omissa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa."

3 Tarkastusasetelman luominen

Tarkastusmallin yhteiset osat

- 3.1 Ohjausjärjestelmätarkastuksen tarkastusmalli on kehys, jonka puitteissa kaikki ohjausjärjestelmätarkastukset tehdään. Malliin kuuluvat
- ohjausjärjestelmän määritelmä
 - ohjausjärjestelmän osien määritelmät
 - tarkastuksen pääkysymys
 - ohjausjärjestelmän osien tarkastuskysymykset.
- 3.2 Ohjausjärjestelmätarkastuksen malli, tarkastuksen pääkysymys sekä ohjausjärjestelmän osien tarkastuskysymykset ovat siis kaikille samat. Ohjausjärjestelmätarkastukset tulee kuitenkin aina sovittaa hallinnonalojen erityispiirteisiin. Hallinnonalojen tehtävät ovat erilaisia ja eri tehtäviin soveltuvat erilaiset hallintavälineet. Tämän vuoksi ohjausjärjestelmiä ei voi arvioida samalla tavalla kaikilla hallinnaloilla.
- 3.3 Tarkastuksen pääkysymys on, *miten hyvät edellytykset hallinnonalan ohjausjärjestelmä antaa toiminnan tuloksellisudelle ja vastuun toteamiselle*. Tarkastuskysymykseen vastataan tarkastuksen viiteen osaan kohdistuvien osakysymysten kautta:
1. Onko hallinnonalalla riittävä ja toimiva suunnittelujärjestelmä? Onko hallinnonala tuottanut oikeat ja riittävät tiedot päätöksentekoa varten?
 2. Onko hallinnonalalla johtamisjärjestelmä, jota käyttämällä asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa?
 3. Onko hallinnonalan raportointijärjestelmä riittävä ja toimiva? Onko raportointijärjestelmä tuottanut oikeat ja riittävät tiedot hallinnonalan toiminnasta, taloudesta ja tuloksista?
 4. Ovatko hallinnonalan laskentatoimi ja arviointijärjestelmä riittävät tuottamaan oikeat ja riittävät tiedot hallinnonalan suunnittelua, johtamista ja raportointia varten?
 5. Onko hallinnonalan sisäinen valvonta riittävä varmistamaan hallinnonalan tehtävien asianmukaisen ja tuloksellisen hoitamisen?
- 3.4 Missään tarkastuksessa ei voida vastata näihin kysymyksiin

kaiken kattavasti. Tavoitteena kuitenkin on, että *kaikissa tarkastuksissa tuotetaan olennaista tarkastustietoa kunkin viiden kysymysalueen sisällöstä*. Näin tarkastuksessa voidaan vastata myös pääkysymykseen ilman sen olennaista sisällöllistä rajaamista.

- 3.5 Viiteen osakysymykseen vastaaminen edellyttää, että esiselvityksessä kysymykset jaetaan edelleen konkreettisiksi tarkastuskysymyksiksi. Esimerkiksi raportointia koskeva osio voitaisiin jakaa neljään kysymykseen: (1) ovatko valtion tilinpäätöskertomuksen tiedot oikeat ja riittävät, (2) onko tulohajuttujen yksiköiden tuloraportointi riittävää, (3) ovatko kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöstiedot oikeat ja riittävät sekä (4) onko ministeriön sisäinen raportointi riittävää.

Konkreettiset tarkastuskysymykset määrittellään esiselvityksen aikana siten, että ne kohdistuvat pääkysymyksen kannalta olennaisiin asioihin.

Hallinnonalan tehtävien tunnistaminen

- 3.6 Tarkastusasetelman luomisessa ensimmäinen tehtävä on määrittää, mitä ovat ne tehtävä- ja toimialueet, joiden ohjausjärjestelmää tullaan arvioimaan. Ministeriöiden toimiala ja tehtävät määrittävät, mitä asioita ministeriön tulee ohjata ja missä asioissa sen tulisi olla tuloksellinen. Toimialoihin ja tehtäviin voi kuulua hyvinkin erilaisia asioita, minkä vuoksi myös ohjausjärjestelmät ovat eri tehtävissä erilaisia.
- 3.7 Tehtäväalueiden määrittelyn perustana tulee käyttää valtioneuvostosta annettua lakia, valtioneuvoston ohjesääntöä sekä ministeriöistä annettuja asetuksia. Tehtäviä ei tarvitse kuitenkaan suoraan jäsentää näiden luetteloiden perusteella, koska tehtäväluettelot voivat olla huomattavan yksityiskohtaisia.
- Toinen hyvä tapa jäsentää tehtäväalueita on kysyä ministeriöstä, miten he itse tehtäväalueensa näkevät. Ministeriön omaan tapaan jäsentää tehtävänsä tulee toisaalta suhtautua kriittisesti: ohjausjärjestelmän yksi kriittinen kohta on erilaisten tehtäväalueiden määrittely ja ohjauksen järjestäminen tuon määrittelyn perusteella.
- 3.8 Ennen tarkastuskysymysten täsmentämistä hallinnonalan ohjausjärjestelmä – tai hallinnonalan tehtäväalueiden ohjaus-

järjestelmät – tulee myös kuvata. Kuvaus tarkoittaa ohjausjärjestelmän osien – suunnittelun, johtamisen, raportoinnin, laskentatoimen ja arviointijärjestelmän sekä sisäisen valvonnan – keskeisten piirteiden tunnistamista ja esittämistä. Kuvaus tulisi tehdä tehtäväalueittain siten, että hallinnonalan tehtävien ohjaustavat ja niiden mahdolliset erot saadaan selvästi esitettyä. Esiselvitysraportissa tehtäväalueet ja ohjaustavat voidaan esittää esimerkiksi taulukkomuodossa.

- 3.9 Koska kuvaus keskittyy ohjausjärjestelmän pääpiirteisiin, kuvauksen tietolähteet ovat pääosin julkisia ja helposti saatavilla. Julkisten asiakirjojen lisäksi tietolähteenä kannattaa vastuuvirkamiesten haastatteluja. Haastattelussa voidaan kysyä, mitkä ovat keskeiset tehtäväalueiden hallinnan välineet.

Poikkihallinnollisten tehtäväalueiden huomioiminen

- 3.10 Valtionhallinnon ohjausjärjestelmä ja rakenne perustuu vertikaaliseen, ministeriöperusteiseen ohjaus- ja vastuujärjestelmään. Ohjausjärjestelmän toiminnan ja valtion toiminnan tuloksellisuudelle riskialttiita ovatkin sellaiset toimialueet, joissa tehtäväalue jakaantuu usean ministeriön kesken.

Tarkastusasetelmaa laadittaessa tuleekin huomioida myös hallinnonalarajat ylittävät tehtäväalueet. Tällöin tarkastuksen tiedonhankintaa joudutaan laventamaan toiseen ministeriöön. Tarkastuksessa huomiota tulee kiinnittää erityisesti ministeriöiden yhteistyömenettelyihin tavoitteiden asettamisessa, toiminnan johtamisessa sekä tiedon tuottamisessa ja raportoinnissa tehtäväalueelta.

Tarkastuskysymysten täsmentäminen

- 3.11 Jotta ohjausjärjestelmätarkastuksen pääkysymyksen voitaisiin vastata, jokaisesta ohjausjärjestelmän osasta tulee tuottaa olennaista tarkastustietoa. Tätä varten jokaiselle osalla määritetään riittävä määrä tarkastuskysymyksiä.
- 3.12 *Jokaisessa ohjausjärjestelmätarkastuksessa asetetaan ainakin seuraavat tarkastuskysymykset:*

- 3.12.1 Suunnittelu-osiossa:
- Ovatko talousarvioesityksen tiedot oikeat ja riittävät?³
- 3.12.2 Johtamisen osiossa:
- Onko hallinnonalan tulosohjausjärjestelmä toimiva?
- 3.12.3 Raportointi-osiossa:
- Onko hallinnonalan raportointi eduskunnalle valtion tilinpäätöskertomuksessa oikeata ja riittävää?
 - Onko hallinnonalan taloudellinen raportointi oikeata ja riittävää? (tilintarkastuksen yhteydessä tuotettava tieto)
- 3.12.4 Laskentatoimi ja arviointijärjestelmät –osiossa:
- Onko hallinnonalan kirjanpitoyksiköiden kirjanpito ja kustannuslaskenta toimivaa? (tilintarkastuksen yhteydessä tuotettava tieto)
 - Onko hallinnonalalla riittävät edellytykset vaikuttavuustiedon tuottamiseen toimialueestaan⁴?
- 3.12.5 Sisäisen valvonnan osalta (tilintarkastuksen yhteydessä tuotettavat tiedot):
- Onko sisäinen tarkastus järjestetty riittävällä tavalla?
 - Ovatko sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumat sekä ministeriön tilinpäätöskannanotot olleet sisällöltään ja käsittelytavaltaan asianmukaisia?
 - Ovatko hallinnonalan yksiköiden menettelytavat havaittujen väärinkäytösten käsittelyssä olleet asianmukaisia?
- 3.13 Näiden kaikille ohjausjärjestelmätarkastuksille pakollisten tarkastuskysymysten lisäksi tarkastuksissa asetetaan riittävä määrä muita tarkastuskysymyksiä, jotta kaikista ohjausjärjestelmän viiden kysymysalueen sisällöstä voidaan tuottaa olennaista tarkastustietoa.
- Tarkastuskysymysten valinnassa käytetään kolmea kriteeriä: (1) kysymysten olennaisuus tarkasteltavan asian kannalta, (2) tehtävän valtiontaloudellinen merkittävyys sekä (3) asian riski ohjausjärjestelmän toimivuudelle.
- 3.13.1 Kysymysten olennaisuus tarkoittaa, että tarkasteltavan asian

³ Tietojen riittävyys viittaa erityisesti talousarvioesityksen tavoitteenasetteluun: onko esityksessä riittävät vaikuttavuus- ja muut tavoitteet?

⁴ Vaikuttavuus- tai muun arviointitiedon tuottamisesta tulee esittää kysymys kaikissa ohjausjärjestelmätarkastuksissa. Kysymyksen muoto ja tarkempi kohdentuminen voi kuitenkin vaihdella.

tulee olla ko. ohjausjärjestelmän osalle merkittävä. Erityisesti johtamisen osioissa tarkasteltavat asiat muuttuvat hallinnonalan tehtävien mukaan; johtamiselle olennaisia voivat olla esimerkiksi siirtomenojen ohjaus (esimerkiksi sosiaali- ja terveysministeriö), hankintojen johtaminen (esimerkiksi puolustusministeriö) tai omistajaohjaus (valtioneuvoston kanslia).

- 3.13.2 Tehtävän valtiontaloudellinen merkittävyys ohjaa tarkastuskysymysten asettamista niille tehtäväalueille, joiden valtiontaloudellinen merkitys on suurin. Tarkastuskysymykset siis painottuvat siis ensisijaisesti tarkastusviraston tehtävän mukaisesti tehtäväalueiden valtiontaloudellisen merkityksen mukaan, eivät välttämättä hallinnonalan tehtäväalueiden yhteiskuntapoliittisen merkityksen mukaan.
- 3.13.3 Riski tarkoittaa kielteisen asian todennäköisyyttä kerrottuna sen aiheuttamalla vahingolla. Ohjausjärjestelmätarkastuksessa riski tarkoittaa tiedossa olevaa tai piilevää ongelmaa, joka voi heikentää ohjausjärjestelmän toimivuutta ja tätä kautta toiminnan tuloksellisuutta. Tarkastuskysymysten valinnassa painotetaan niitä alueita, joiden toiminnassa osana ohjausjärjestelmää ongelmia on joko havaittu tai niitä voidaan epäillä olevan.

Tarkastuksen kriteerit

- 3.14 Tarkastuksen keskeiset kriteerilähteet ovat perustuslaki sekä valtioneuvostosta ja valtion talousarviosta annetut lait ja näiden nojalla annetut asetukset ja määräykset, joissa esitetään yleiset vaatimukset hallinnon toiminnan suunnittelulle, johtamiselle, raportoinnille, laskenta- ja arviointijärjestelmille sekä sisäiselle valvonnalle.
- 3.15 Tarkastuksen yleisenä kriteerinä ovat järjestelmien riittävyys, taloudellisuus ja tehokkuus.
- 3.15.1 Riittävyys kriteerinä tarkoittaa, että ministeriön johdolla tulee olla käytössään uskottavat ja toimivat menettelytavat ja järjestelmät, joilla toimintaa voi suunnitella, joilla alaista hallintoa on mahdollista ohjata saavuttamaan toimenpiteet ja joilla voidaan hankkia ja raportoida tietoa näiden toimien tuloksellisuudesta.

Säädösten perusteella ei voida määritellä suoraan, milloin jokin järjestelmä on riittävä. Riittävyys tuleekin arvioida siinä kontekstissa, joissa järjestelmiä käytetään. Ohjausjärjestelmätarkastuksessa kontekstin muodostavat ministeriön toimiala ja tehtävät, jotka on määrätty valtioneuvoston ohjesäännössä sekä ministeriöstä annettussa asetuksessa. Esimerkiksi suunnittelun, laskentajärjestelmien tai arviointitiedon riittävyttä tulee siis arvioida suhteessa niihin tehtäviin, joita hallinnonalalle on määrätty.

- 3.15.2 Riittävyyden lisäksi kaikkien tarkastuskysymysten kriteerinä on taloudellisuus ja tehokkuus. Esimerkiksi laskentajärjestelmä voi olla riittävä, mutta samalla yliresursoitu tai raskas. Kaikkien ohjausjärjestelmän osien tulisi toimia taloudellisesti ja tehokkaasti.

Tarkastuksen rajaukset

- 3.16 Tarkastuksen rajaukset kertovat, minkälaista tietoa tarkastuksella voidaan ja ei voida tuottaa. Tarkastuksen rajaukset johtuvat tarkastusmallista sekä tarkastusekonomiasta johtuvasta tarkastuksen laajuuden ja syvyyden rajoittamisesta.
- 3.17 Tarkastusmallista johtuvia rajauksia ovat:
- Tarkastuksella ei tuoteta tietoa toiminnan tuloksellisuudesta, vaan ohjausjärjestelmän toimivuudesta. Tarkastuksen päätelmänä ei siis voida sanoa, miten tuloksellisesti hallinnonala on toiminut.
 - Ohjausjärjestelmä on määritelty tarkastusmallissa em. viidestä osasta koostuvaksi kokonaisuudeksi. Tämä määritelmä voi rajata pois joitakin reaalisen ohjausjärjestelmän osia tai jättää ne niiden todellisen painoarvoa vähemmälle huomiolle.
 - Tarkastuksessa ei arvioida poliittisesti vastuunalaisen toimijan – valtioneuvoston ja ministerin – toiminnan tarkoituksenmukaisuutta.
- 3.18 Tarkastuksen laajuuden rajaaminen tarkoittaa tarkastuskohteen rajaamista olennaisuuden ja riskin perusteella. Ohjausjärjestelmän määritelmä on niin laaja, että käytännössä milloin hallinnonalalla kohteeksi ei voida valita kaikkien tehtävälajien kaikkia ohjausvälineitä.

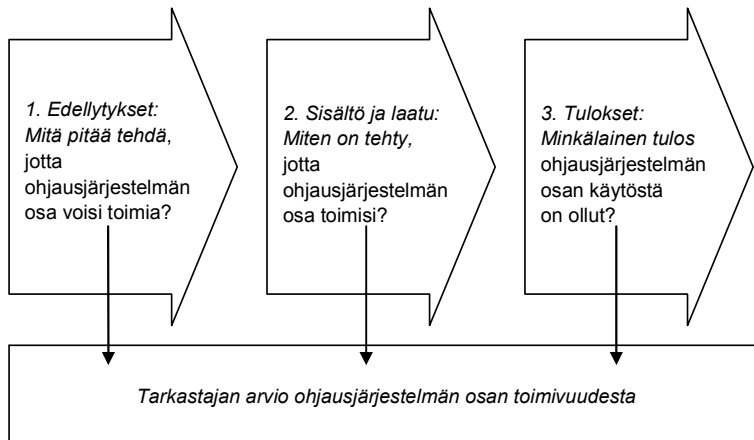
Tämän vuoksi tarkastuksessa tulee keskittyä järjestelmän

olennaisimpiin ja riskialttiimpiin kohteisiin, jotka määritellään esiselvityksen aikana. Kaikissa tarkastuksissa tulee kuitenkin käsitellä ainakin jotain asioita jokaisesta ohjausjärjestelmän viidestä osasta. Tarkastuksissa ei kuitenkaan tarvitse tarkastaa jokaisen viiden osan jokaista ulottuvuutta.

3.19 Tarkastuksen syvyyden rajoitus tarkoittaa, että ohjausjärjestelmää voidaan rajoittaa tarkastuskysymykset ja -havainnot joudutaan joltain osin rajoittamaan prosessuaalisiin ("onko jotain tehty") tai muodollisesti näkyviin seikkoihin ("onko dokumentissa mainittu"). Tällöin tarkastus voi kohdistua esimerkiksi, onko ohjausjärjestelmän osalla edellytys toimia tai onko ohjausjärjestelmä sisällöltään ja laadultaan riittävä. Joissain tapauksissa voidaan myös selvittää ohjausjärjestelmän tulosta.

Syvyyden rajauksen mahdollisuuksia on mallinnettu kuviossa 3. Esimerkiksi taloussuunnitteluun sovellettuna taloussuunnittelun edellytykset tarkoittavat riittäviä resursseja, prosesseja sekä laskentamalleja; sisältö ja laatu tarkoittavat taloussuunnitteluprosessin toteutusta ja tuotosten sisältöä; tulos tarkoittaa sitä, onko talousarvio tai muu taloussuunnitelma toteutunut suunnitellulla tavalla.

3.20 Joissain tapauksissa kohteena ollutta asiaa ei voida resurssipulan vuoksi tarkastaa siten, että sen tarkoituksenmukaisuudesta voitaisiin lausua mitään. Näissä tapauksissa voidaan harkita, että kertomuksessa vain kuvataan kohde, mikäli kohde on olennainen ohjausjärjestelmän ymmärtämiselle.



KUVIO 3. Ohjausjärjestelmän osien tarkastusnäkökulmat.

4 Tiedonmuodostus ja raportointi

- 4.1 Ohjausjärjestelmätarkastuksen tiedonmuodostuksen periaatteet ovat samat kuin tuloksellisuustarkastuksessa: tiedonmuodostuksen tulee olla korkealaatuista ja kannanottojen tulee olla perustellusti johdettuja tarkastushavainnoista. Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostusta käsitellään tuloksellisuustarkastuksen ohjeen luvuissa 1 ja 4.
- 4.2 Ohjausjärjestelmätarkastuksessa käytetään samantyyppisiä tarkastusaineistoja kuin muissa tarkastuksissa. Keskeiset aineistolähteet ovat
- hallinnonalan viranomaisia koskeva lainsäädäntö
 - talousarvio, talousarvioesitys ja hallinnonalan talousarvioehdotuksen valmisteluaineisto
 - hallinnonalan suunnitteluasiakirjat
 - hallinnonalan tulosohjausaineistot
 - kirjanpitoyksiköiden kirjanpito ja tilinpäätökset
 - hallinnonalaan koskevat arvioinnit
 - hallinnonalan ohjausjärjestelmän ja ohjausprosessien kuvaukset
 - hallinnonalla tehdyt tilin- ja tuloksellisuustarkastukset (ja tätä kautta näiden tarkastusaineistot).

Aiemmat tarkastukset aineistolähteenä

- 4.3 Ohjausjärjestelmätarkastuksen aineistolähteet eroavat muista tuloksellisuustarkastuksista erityisesti siten, että ohjausjärjestelmätarkastuksessa havainnot voivat perustua aiemmille tilin- ja tuloksellisuustarkastuksille. Aiempien tarkastushavaintojen tunnistaminen ja käyttäminen on olennainen osa ohjausjärjestelmätarkastusta, koska jokaisessa tuloksellisuustarkastuksessa käsitellään joitakin ohjausjärjestelmään liittyviä asioita.
- 4.4 Kaikkia ohjausjärjestelmään liittyviä tarkastushavaintoja ei välttämättä löydy tarkastuskertomuksista. Tämän vuoksi on tärkeää keskustella hallinnonalaan tarkastaneiden kanssa siitä, missä määrin heidän tarkastuksissaan tuli esille ohjausjärjestelmän osiin liittyviä havaintoja tai, miten heidän tarkastushavaintojaan voi tulkita ohjausjärjestelmän näkökulmasta.
- 4.5 Hallinnonalan ohjausjärjestelmälle olennaisia asioita on voitu käsitellä myös muissa kuin suoraan ao. hallinnonalaan kohdistu-

neissa tarkastuksissa. Tällaisia tarkastuksia voivat olla hallinnonalojen yhteisiin tehtäviin tai tukitoimintoihin kohdistuvat tarkastukset (johtaminen ja henkilöstöasiat, hankinnat, toimitilat, IT).

- 4.6 Tavallisesti tuloksellisuustarkastuksen kohde on ohjausjärjestelmää suppeampi, mutta toisaalta kohdetta tarkastellaan syvällisemmin. Yhtä toimintaa koskevaa syvällistä aineistoa voi käyttää syventämään ohjausjärjestelmätarkastuksen havaintoja. Toisaalta on huomioitava, että yhden syvällisesti tehdyn tarkastuksen perusteella ei voida tehdä yleistäviä havaintoja kaikkien hallinnonalan toimintojen ohjauksen osalta.

Yhteistyö tilintarkastuksen kanssa

- 4.7 Viraston linjauksissa on määritelty ne tarkastuskysymykset, joihin vastataan hallinnonalan tilintarkastuksiin perustuen. Pääsääntöisesti vastuutarkastajana on ministeriötarkastaja.
- 4.8 Tilintarkastuksen yhteydessä tehdyt ohjausjärjestelmätarkastukseen liittyvät havainnot raportoidaan yhdellä tai useammalla raportilla. Raportoinnin aikatauluista ja muodoista sovitaan esiselvityksen aikana.
- 4.9 Ohjausjärjestelmätarkastuksen tiedonmuodostuksen tavoitteet eivät ole samat kuin normaalin kirjanpitoyksikön tilintarkastuksen. Ohjausjärjestelmätarkastuksen tavoitteena on muodostaa koko hallinnonala koskevaa tietoa, kun taas tilintarkastuksen tavoitteena on muodostaa tarkastettavaa kirjanpitoyksikköä koskevaa tietoa. Kirjanpitoyksikköjä koskevien havaintojen yleistämisessä koko hallinnonala koskevaksi tiedoksi tulee olla erityisen huolellinen.
- 4.10 Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä on sijoittaa tilintarkastusten perusteella tehdyt havainnot osaksi lopullista tarkastuskertomusta sekä ottaa tilintarkastuksen havainnot huomioon kannanotoissa. Kertomuksen ja kannanottojen yhtenäisyyden ja laadun varmistuksen vuoksi on tärkeää, että tilin- ja tuloksellisuustarkastajat keskustelevat tehdyistä havainnoista ja varmistavat, että toisen tarkastajan tekemät havainnot on tulkittu oikealla tavalla erityisesti kannanotoissa.

Raportointi

- 4.10 Ohjausjärjestelmätarkastus raportoidaan omana tuloksellisuustarkastuskertomuksenaan. Kertomus sisältää sekä tilin- että tuloksellisuustarkastuksen havainnot. Kertomusluonnos käsitellään

ja kertomuksen antamisesta päätetään tuloksellisuustarkastuksen prosessin mukaisesti.

Ohjausjärjestelmätarkastuksen havainnot voidaan sisällyttää viraston eduskunnalle annettavaan kertomukseen.

Liite: Tarkentavia tarkastuskysymyksiä

Ohjausjärjestelmätarkastuksen tarkastuskysymyksenä on, *miten hyvät edellytykset hallinnonalan ohjausjärjestelmä antaa toiminnan tuloksellisuudelle ja vastuun toteutamiselle.*

Tarkastuskysymys on jaettu viiteen alakysymykseen, jotka käsittelevät ohjausjärjestelmän viittä osaa: suunnittelua, johtamista, raportointia, laskentatoimintaa ja arviointijärjestelmää sekä sisäistä valvontaa:

1. Onko hallinnonalalla riittävä ja toimiva suunnittelujärjestelmä? Onko hallinnonala tuottanut oikeat ja riittävät tiedot päätöksentekoa varten?
2. Onko hallinnonalalla johtamisjärjestelmä, jota käyttämällä asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa?
3. Onko hallinnonalan raportointijärjestelmä riittävä ja toimiva? Onko raportointijärjestelmä tuottanut oikeat ja riittävät tiedot hallinnonalan toiminnasta, taloudesta ja tuloksista?
4. Ovatko hallinnonalan laskentatoimi ja arviointijärjestelmä riittävät tuottamaan oikeat ja riittävät tiedot hallinnonalan suunnittelua, johtamista ja raportointia varten?
5. Onko hallinnonalan sisäinen valvonta riittävä varmistamaan hallinnonalan tehtävien asianmukaisen ja tuloksellisen hoitamisen?

Nämä viisi tarkastuskysymystä jaetaan edelleen konkreettisiin tarkastuskysymyksiin, joista on esitetty vaihtoehtoja alla olevassa taulukossa. Tarkastuksen esiselvityksessä päätetään, mitkä ovat kunkin hallinnonalan ohjausjärjestelmätarkastuksen konkreettiset tarkastuskysymykset.

Taulukon kysymyksiä voidaan ryhmitellä tai tarkentaa yksiköiden tarkastusohjeissa sekä ohjausjärjestelmätarkastuksista saatujen kokemusten mukaan.

1. Suunnitteluun liittyviä tarkastuskysymyksiä

1. Onko hallinnonalalla riittävä ja toimiva suunnittelujärjestelmä? Onko hallinnonala tuottanut oikeat ja riittävät tiedot päätöksentekoa varten?
1.1 Onko ministeriö suunnitellut hallinnonalansa toimintaa riittävästi?
Onko ministeriö suunnitellut hallinnonalansa toimintaa ja taloutta riittävästi pitkällä aikavälillä?
Onko ministeriö suunnitellut hallinnonalansa toimintaa ja taloutta ⁵ riittävästi useamman vuoden aikavälillä?
(Onko ministeriö suunnitellut omaa ja hallinnonalansa toimintaa riittävästi yhden vuoden aikavälillä? – > ks. osio 2)
1.2 Onko ministeriö tuottanut oikeat ja riittävät tiedot päätöksentekoa varten?
Onko hallinnonalan talousarvioesityksessä oikeat ja riittävät tiedot? (Eryteisesti: Onko talousarvioesityksessä asetettu säädösten mukaiset ja riittävät tavoitteet vaikuttavuudelle ja toiminnalliselle tuloksellisuudelle?)
Onko talousarvioesitys kehysten mukainen?
Onko hallinnonalan talousarvio toteutunut suunnitellusti? ⁶
Onko ministeriö arvioinut riittävästi lainsäädännön vaikutuksia? ⁷

⁵ "Toiminta ja talous" sisältävät taloudellisen ja toiminnallisen suunnittelun lisäksi henkilöstösuunnittelun.

⁶ Suunnittelun lisäksi talousarvio tulisi toteuttaa taloudellisesti ja järkevästi.

⁷ Vaikutusten arviointi tarkoittaa tässä erityisesti säädösehdotusten vaikutusten arviointia. Arviointi voi sisältää myös säädösten vaikutusten jälkikäteisen arvioinnin. Ks. kohta 4.3.

2. Johtamiseen liittyviä tarkastuskysymyksiä

2. Onko hallinnonalalla johtamisjärjestelmä, jota käyttämällä asetetut tavoitteet voidaan saavuttaa?
2.1 Onko hallinnonalan organisaatio toimiva?
Onko hallinnonalan organisaatorakenne sen tehtävien kannalta järkevä?
Onko hallinnonalan tehtävien jako organisaatioille selvä ja tarkoituksenmukainen?
2.2 Onko ministeriön johtamisjärjestelmä toimiva?
Onko ministeriö määritellyt ydintehtävänsä?
Onko ministeriön osastojako sen tehtävien kannalta järkevä?
Onko ministeriön oman toiminnan suunnittelu ja seuranta riittävää?
Onko säädösvalmistelun hallinta riittävää?
Onko hallinnonalan EU-asioiden hallinta riittävää? Onko muiden kansainvälisten asioiden hallinta riittävää?
Ovatko ministeriön laatu- tai prosessijohtamisen menettelyt toimivia?
2.3 Onko hallinnonalan virastojen ja laitosten ohjausjärjestelmä toimiva?
Onko hallinnonalan tulosohtausjärjestelmä toimiva?
Onko hallinnonalan pitkävaikutteisten menojen hallinta riittävää? ⁸
Onko hallinnonalan tukitoimintojen ohjaus riittävää? ⁹
2.4 Onko yhteistyössä muiden hallinnonalojen kanssa toteutettavien toimien ohjausjärjestelmä toimiva?
Onko hallinnonalalla toimivat menetelmät koordinoita suunnittelua ja tavoitteenasettelua, yli hallinnonalarajojen (ml. tavoitteiden mahdollisten ristiriitojen tunnistaminen)?
Onko hallinnonalalla toimivat menetelmät koordinoita poikkihallinnollisten päätösten tai ohjelmien toimeenpanoa?
Onko hallinnonalalla toimivat menetelmät seurata ja raportoida poikkihallinnollisten päätösten tai ohjelmien toimeenpanosta ja tarvittaessa suorittaa korjaavia toimia?
2.5 Onko valtionhallinnon ulkopuolella toteutettavien toimien ohjausjärjestelmä toimiva?
Onko siirtomenojen ohjaus riittävää?
Onko muiden valtionhallinnon ulkopuolisten toimijoiden ohjaus riittävää?
2.6 Miten tuottavaa tai taloudellista hallinnonalan toiminta on ollut?
Miten hallinnonalan tuottavuus on muuttunut? ¹⁰
Miten hallinnonalan taloudellisuus on muuttunut? ¹¹

⁸ Esim. investointien tai puolustusmateriaalihankintojen hallinta.

⁹ Tukitoimintoja ovat esim. henkilöstö-, tieto- ja tilahallinto sekä hankintatoimi.

¹⁰ Jos saatavilla on luotettavasti tehtyjä tuottavuusmittauksia, esimerkiksi Tilastokeskuksen valtion tuottavuustilasto.

¹¹ Taloudellisuutta tai tuottavuutta voidaan arvioida esimerkiksi yksittäisten suoritteiden kautta.

3. Raportointiin liittyviä tarkastuskysymyksiä

3. Onko hallinnonalan raportointijärjestelmä riittävä? Onko raportointijärjestelmä tuottanut oikeat ja riittävät tiedot hallinnonalan toiminnasta, taloudesta ja tuloksista?
3.1 Onko raportointi hallinnonalan vastuulla olevista tehtävistä eduskunnalle oikeata ja riittävää? ¹²
Onko valtion tilinpäätöskertomuksen raportointi hallinnonalan yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta riittävää?
Onko ministeriö johtanut ja ohjannut tilinpäätöskertomuksen valmistelua riittävällä tavalla?
Onko hallinnonalasta raportoitu eduskunnalle muulla, täydentävällä tavalla? ¹³ Antavatko raportit kokonaisuudessaan oikean ja riittävän kuvan?
3.2 Onko hallinnonalan tilivirastojen raportointi tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa oikeata ja riittävää?
Ovatko tilivirastojen (ml. ministeriö) tilinpäätöslaskelmat oikeat ja riittävät?
Ovatko tilivirastojen (ml. ministeriö) toimintakertomusten tiedot toiminnallisesta tuloksesta oikein?
Ovatko muut tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot oikeat ja riittävät?
3.3 Onko hallinnonalan raportointi tulosoajasta varten ollut riittävää?
Onko tulosoajattujen yksiköiden raportointi sisällöllisesti riittävää ohjauksen tarpeisiin?
Onko tulosoajattujen yksiköiden raportointi ajallisesti järkevää ja asianmukaista?
3.4 (Onko ministeriön sisäinen raportointi ollut riittävää hallinnonalan johtamiseen? -> osa johtamisosiota)
Onko ministeriöllä toimivat raportointikäytännöt omasta toiminnasta? Entä ministeriölle annettujen, valtioneuvostotasoista hankkeiden etenemisestä?

¹² Sisältää myös hallinnonalan vastuulla olevat poikkihallinnolliset kokonaisuudet.

¹³ Sisältää esimerkiksi hallituksen toimenpidekertomuksen.

4. Laskentatoimeen ja arviointijärjestelmiin liittyviä tarkastuskysymyksiä

4. Ovatko hallinnonalan johdon laskentatoimi ja arviointijärjestelmä riittävät tuottamaan oikeat ja riittävät tiedot hallinnonalan suunnittelua, johtamista ja raportointia varten?
4.1 Onko hallinnonalalla riittävät edellytykset tutkimustiedon tuottamiseen hallinnonalastaan?
Onko ministeriö jakanut hallinnonalan tehtäviä koskevat tutkimusvastuut selvästi?
Onko ministeriö osoittanut riittävästi resursseja ¹⁴ tutkimustiedon tuottamiseen?
Onko ministeriön ohjannut tutkimustoimintaa riittävällä tavalla?
4.2 Onko hallinnonala tuottanut riittävät tiedot toimialueensa tilasta?
Onko hallinnonalalla tuotettu riittävästi tietoa toimialueen tilasta?
Onko tieto raportoitu asianmukaisesti?
4.3 Onko hallinnonala tuottanut riittävästi tietoa toimintansa yhteiskunnallista vaikuttavuudesta?
Onko hallinnonalalla tehty suunnitelmaa vaikuttavuuden arviointien tekemisestä ¹⁵ ?
Onko hallinnonalalla tehty arvioiteja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta?
Onko ministeriö käsitellyt hallinnonalalla tehdyt arvioinnit asianmukaisesti ja käyttänyt niiden tietoja hyväksi hallinnonalan johtamisessa?
4.4 Onko hallinnonala tuottanut riittävät tiedot toiminnallisesta tuloksellisuudesta sekä henkisten voimavarojen hallinnasta?
Onko hallinnonalalla riittävät järjestelyt tuottamaan tiedot hallinnonalan virastojen toiminnallisesta tuloksellisuudesta ¹⁶ ?
Onko hallinnonalalla riittävät järjestelmät tuottamaan tiedot hallinnonalan henkilöstövoimavarojen tilasta ja hallinnasta (määrä, koulutus, osaaminen, työhyvinvointi)?
4.5 Onko hallinnonalan virastojen kirjanpito ja kustannuslaskenta riittävää?
Tuottaako hallinnonalan talousarvio-, liike- ja valtuuskirjanpito oikeat ja riittävät tiedot sisäistä ja ulkoista raportointia varten?
Onko hallinnonalalla riittävät järjestelyt tuottamaan oikeat ja riittävät tiedot hallinnonalan kustannuksista?

¹⁴ Esimerkiksi henkilöstön määrä, henkilöstön osaamistaso tai tutkimuksiin osoitetut määrärahat.

¹⁵ Tässä on oletettu, että yhteiskunnallisen vaikuttavuuden selvittäminen edellyttää arviointitutkimusten tekemistä.

¹⁶ Toiminnallinen tuloksellisuus sisältää (1) toiminnallisen tehokkuuden eli taloudellisuuden, tehokkuuden, kannattavuuden ja kustannusvastaavuuden sekä (2) tuokset ja laadunhallinnan eli suoritteet ja julkishyödykkeet sekä palvelukyvyn ja laadun.

5. Sisäiseen valvontaan liittyviä tarkastuskysymyksiä

5. Onko hallinnonalan sisäinen valvonta riittävä varmistamaan hallinnonalan tehtävien asianmukaisen ja tulokellisen hoitamisen?
5.1 Onko hallinnonalan virastojen (ml. ministeriö) sisäinen valvonta ollut riittävää tarkastusviraston tilintarkastusten perusteella?
Onko koordinoitun yhteistarkastuksen kohteena ollut toimintoketju järjestetty sisäisen valvonnan näkökulmasta koko hallinnonalalla asianmukaisesti?
Onko hallinnonalan virastojen sisäisen valvonnan järjestämisestä ollut huomautettava tarkastusvuonna tai aiempina vuosina.
5.2 Onko hallinnonalan sisäinen tarkastus järjestetty asianmukaisesti?
Onko sisäisen tarkastuksen järjestämisestä huomautettu?
Onko hallinnonalan sisäisen tarkastuksen järjestäminen kokonaisuudessaan asianmukaista?
5.3 Ovatko hallinnonalan virastojen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumat ja tilinpäätöskannanot olleet sisällöltään ja käsittelyavaltaan asianmukaisia?
Ovatko hallinnonalan virastojen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumat sisällöltään ja käsittelyavaltaan asianmukaisia?
Ovatko ministeriön hallinnonalan virastoilleen antamat tilinpäätöskannanot olleet sisällöltään ja käsittelyavaltaan asianmukaisia sekä onko tilinpäätöskannanot huomioitu hallinnonalan virastoissa asianmukaisesti?
5.4 Ovatko hallinnonalan menettelytavat ulkoisen tarkastuksen havaintojen käsittelyssä olleet asianmukaisia?
Onko ilmoitusvelvollisuuteen annettu asianmukaiset selvitykset ja riittävät selvityksessä mainitut korjaavat toimenpiteet saattamaan asian asianmukaiselle tasolle.
5.5 Ovatko hallinnonalan yksiköiden menettelytavat havaittujen väärinkäytösten käsittelyssä olleet asianmukaisia?



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

ISSN 1796-9522 (mid.)