



Laillisuustarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen ohje



Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastus- ja valvontaohjeet
**Lailisuustarkastuksen,
tuloksellisuustarkastuksen ja
finanssipolitiikan tarkastuksen ohje**

Annettu 16.12.2020

Laillisuustarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen ohje

D/1061/998.50/2020

Valtiontalouden tarkastusvirasto on Suomen perustuslain (731/1999) 90 §:ssä säädetty, eduskunnan yhteydessä toimiva ylin kansallinen tarkastusviranomainen. Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 1 §:n mukaan viraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Lain 20 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevia tarkempia määräyksiä.

Tarkastusvirasto on päättänyt toteuttaa tarkastustehtävänsä neljällä tarkastuslajilla: tilintarkastuksella, laillisuustarkastuksella, tuloksellisuustarkastuksella ja finanssipolitiikan tarkastuksella. Kaikkia tarkastuslajeja koskevaksi ohjeeksi tarkastusvirasto on antanut Tarkastusohjeiden yleisen osan, jossa määritellään hyvän tarkastustavan perusteet kaikessa tarkastusviraston tekemässä tarkastuksessa. Tässä ohjeessa puolestaan määrätään, millä tavalla tarkastusviraston laillisuustarkastukset, tuloksellisuustarkastukset ja finanssipolitiikan tarkastukset suunnitellaan, toteutetaan ja raportoidaan.

Kolmen tarkastuslajin yhteisellä ohjeella toteutetaan tarkastusviraston strategiaa, jonka tavoitteina ovat muun muassa tehokkaat yhteiset toimintatavat sekä asiakaslähtöiset tuotteet. Kolmen tarkastuslajin ohjeen ja menettelyjen yhtenäistämisen tarkoitus on paitsi tehostaa tarkastusviraston toimintaa, mutta ennen kaikkea tuottaa kokonaisvaltaisempaa tarkastustietoa paremmin hyödynnettävässä muodossa. Ohjeessa tunnistetaan tarkastuslajien lähestymistapojen ja menettelyjen erot, mutta korostetaan tarkastuslajien yhteisiä piirteitä: tarkoituksena on tuottaa tarkastusten käyttäjille hyödyllistä tarkastustietoa ilman, että käyttäjän tarvitsee tunnistaa tarkastuslajien erityispiirteitä.

Tarkastusvirasto on päättänyt, että viraston tarkastukset vastaavat ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamia ISSAI-tarkastusstandardeja. Tällä ohjeella toteutetaan ISSAI-standardien vaatimuksia siten, että ohje vastaa standardeissa 100, 300 ja 400 esitettyjä yleisiä tarkastusperiaatteita sekä tuloksellisuus- ja laillisuustarkastuksen periaatteita.

Helsingissä 16. päivänä joulukuuta 2020

Tytti Yli-Viikari
pääjohtaja

Lassi Perkinen
tuloksellisuustarkastuspäällikkö

Sisällys

1	Tarkastuslajit ja niiden yhteiset vaatimukset.....	4
	Tarkastuksen lähtökohdat	4
	Tarkastuksen vaiheet ja tarkastuksesta päättäminen	5
2	Tarkastuslajien tehtävät.....	7
	Laillisuustarkastuksen tehtävä.....	7
	Tuloksellisuustarkastuksen tehtävä	8
	Finanssipolitiikan tarkastuksen tehtävä	12
3	Tarkastuksen suunnittelu	14
	Suunnittelun tarkoitus ja vaatimukset	14
	Laillisuustarkastuksen suunnittelu	15
	Tuloksellisuustarkastuksen suunnittelu	18
	Finanssipolitiikan tarkastuksen suunnittelu	25
4	Tarkastuksen toteutus.....	30
	Tarkastuksen toteutuksen yhteiset tekijät	30
	Laillisuustarkastuksen toteutus	31
	Tuloksellisuustarkastuksen toteutus.....	35
	Finanssipolitiikan tarkastuksen toteutus.....	45
5	Tarkastuksen raportointi	50
	Raportointi tarkastuksen tavoitteen toteuttajana.....	50
	Tarkastuskertomus raportoinnin muotona	50
6	Jälkiseuranta	54
	Jälkiseurannan tarkoitus ja tavoite	54
	Jälkiseurannan suunnittelu, toteutus ja raportointi.....	54

1 Tarkastuslajit ja niiden yhteiset vaatimukset

- 1.1 Valtiontalouden tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tarkastusvirasto on päättänyt toteuttaa lakien mukaista tehtäväänsä tekemällä tilintarkastuksia, laillisuustarkastuksia, tuloksellisuustarkastuksia ja finanssipolitiikan tarkastuksia.
- 1.2 Tarkastuslajien tarkoituksena on tuottaa luotettavaa, oikea-aikaista ja hyödyllistä tarkastustietoa ja näin toimimalla
 - varmistaa, että valtion taloudenhoidon säännöksiä ja määräyksiä noudatetaan
 - varmistaa, että valtiontaloudesta annetaan oikeat ja riittävät tiedot
 - edistää hyvää hallintoa ja taloudenhoitoa sekä taloudenhoidon tuloksellisuutta.
- 1.3 Tarkastusviraston kaikkia neljää tarkastuslajia koskevat periaatteet esitetään viraston tarkastusohjeiden yleisessä osassa. Tässä laillisuustarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen ohjeessa kerrotaan, millä tavalla näissä kolmessa tarkastuslajissa toteutetaan virastolle säädettyä tarkastustehtävää.
- 1.4 Viraston tarkastusohjeiden yleinen osa sekä tämä laillisuus-, tuloksellisuus- ja finanssipolitiikan tarkastuksen ohje kattavat ne vaatimukset, jotka näistä kolmesta tarkastuslajista on esitetty ISSAI-standardoissa 100, 300 ja 400.

Tarkastuksen lähtökohdat

- 1.5 Tarkastamisessa on kyse sen selvittämisestä, vastaako jonkin toimijan vastuulla oleva asiantila toimivaltaisten elinten päätöksiä tai näiden ilmaisemaa tahtoa. Laillisuustarkastuksessa, tuloksellisuustarkastuksessa ja finanssipolitiikan tarkastuksessa tämä tarkoittaa sen tarkastamista, ovatko valtionhallinnossa vastuussa olevat tahot hoitaneet valtion taloutta laillisesti, tuloksellisesti ja talousarvion mukaisesti eduskunnan tahtoa noudattaen.
- 1.6 Tarkastus on vastuullistavaa, kohdistuu jo toteutuneeseen toimintaan, tukee valtion taloudenhoidon kehittämistä sekä perustuu annettuihin tarkastuskriteereihin.
 - 1.6.1 Tarkastus voi kohdistua vain toimintaan, joka on jonkin toimijan vastuulla tai tämän suorittamaa. Tarkastus ei voi kohdistua ilmiöön tai käsitteeseen, johon ei liity jonkun toimijan konkreettista vastuuta jostakin toiminta-alueesta tai vastuuta tehdä jotakin.
 - 1.6.2 Tarkastus voi kohdistua vain jo toteutuneeseen toimintaan. Viranomaisen hyvältä taloudenhoidolta voidaan kuitenkin edellyttää ennakoivaa varautumista muutostekijöihin ja riskeihin. Kaikissa tarkastuslajeissa tulee huomioida, onko viranomaisen taloudenhoito täyttänyt edellytyksiä turvata taloudenhoidon laillisuus ja tarkoituksenmukaisuus myös pitemmällä ajalla.
 - 1.6.3 Toteutunutta toimintaa tulee aina pyrkiä arvioimaan siten, että arviointi kehittää hallinnon edellytyksiä kehittää valtion taloudenhoitoa. Tarkastus voidaan kuitenkin tehdä perusteluista syistä myös ilman, että tarkastuksen välittömänä tavoitteena olisi kehittäminen. Tällaisia syitä ovat esimerkiksi tarkastuskohteen tilivelvollisuuden toteaminen tai kielteisen asian ennalta ehkäiseminen. Tarkastusaiheen valintaperusteluissa tuodaan esiin, jos tarkastuksen tavoitteissa painottuvat muut näkökohdat kuin toiminnan kehittäminen.
 - 1.6.4 Tarkastaminen on aina arvottavaa. Arvottaminen perustuu tarkastuskriteereihin, jotka määrittävät tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilan.

Eettiset ohjeet ja ammatillinen käyttäytyminen

- 1.7 Tarkastuksessa tulee noudattaa tarkastusviraston antamia eettisiä ohjeita.
- 1.8 Tarkastukseen osallistuvien tulee toimia tavalla, joka tukee ja säilyttää tarkastusviraston riippumattomaa asemaa, itsenäisyyttä ja objektiivisuutta sekä eri osapuolien luottamusta näiden periaatteiden toteutumiseen tarkastusviraston toiminnassa.

Tämä edellyttää myös sitä, että tarkastukseen osallistuvien tulee välttää luomasta sellaisia tilanteita ja olosuhteita, joissa ulkopuolinen taho voi kyseenalaistaa tarkastusviraston puolueettomuutta, riippumattomuutta, objektiivisuutta tai sitä, noudattaako tarkastaja ammatillista skeptisyyttä.

- 1.9 Tarkastukseen osallistuvien tulee käyttäytyä ammatillisesti, mihin kuuluvat erityisesti ammatillinen skeptisyys, ammatillinen harkinta ja huolellisuus. Ammatillinen skeptisyys tarkoittaa riittävän etäisyyden pitämistä tarkastuskohteeseen sekä avointa ja kyseenalaistavaa asennetta tarkastuksen evidenssiä koottaessa. Ammatillinen harkinta tarkoittaa sitä, että tarkastuksen aikana päätöksiä tarkastuksen toimenpiteistä tehdään myös tarkastajien kollektiivisten tietojen ja kokemusten perusteella. Huolellisuus tarkoittaa, että tarkastustehtävät suunnitellaan ja toteutetaan tehtävän vaatimusten mukaisesti ja perusteellisesti.
- 1.10 Tarkastukseen kuuluu hyvä ja rakentava vuorovaikutus tarkastuskohteen ja sidosryhmien kanssa. Tämä tukee tarkastuksen toteutusta ja vaikuttavuutta. Vuorovaikutus tulee kuitenkin aina toteuttaa siten, etteivät tarkastajan riippumattomuus ja puolueettomuus vaarannu eikä niitä kohtaan synny epäilystä.

Tarkastus ja hallinnon vastuu

- 1.11 Hallintoyksiköt ovat vastuussa niille määrättyjen tehtävien lainmukaisesta ja tuloksellisesta toteuttamisesta. Tarkastuksen tekeminen ja tarkastuskertomuksen antaminen eivät poista hallinnon vastuuta miltyään osin.
- 1.12 Tarkastuksen tehtävänä on tuottaa tietoa siitä, miten hyvin hallinto on huolehtinut vastuistaan ja miten taloudenhoitoa olisi mahdollista parantaa. Tarkastajan vastuu tarkastetun asian tilasta rajoittuu siihen, että tarkastus on tehty suunnitelman mukaisesti ja siitä on laadittu tarkastuskertomus laatuvaatimukset täyttäen. Tarkastuksen vastuuseen kuuluu myös tarkastuksen jälkiseuranta sekä uuden tarkastuksen tekeminen, jos se jälkiseurannan perusteella todetaan tarpeelliseksi.

Tarkastuksen vaiheet ja tarkastuksesta päättäminen

- 1.13 Laillisuus-, tuloksellisuus- ja finanssipolitiikan tarkastuksia koskevat seuraavat vaatimukset:
 - 1.13.1 Tarkastus aloitetaan vain, jos se kuuluu viraston tarkastussuunnitelmaan.
 - 1.13.2 Tarkastuksesta tehdään suunnitelma, jossa määritellään tarkastuksen tarkoitus ja tavoite, kysymykset, kriteerit, aineistot sekä käytettävät resurssit ja aikataulu. Tarkastuskohteelle tulee antaa mahdollisuus antaa palautetta suunnitelmaluonnoksesta ennen kuin tarkastuksen suunnitelmasta tehdään lopullinen päätös.
 - 1.13.3 Tarkastuksesta annetaan tarkastuskertomus, jossa esitetään tarkastuksen havainnot sekä tarkastusviraston kannanotot eli tarkastuksen johtopäätökset ja suositukset. Ennen kertomuksesta päättämistä tarkastuskohdetta kuullaan lähettämällä sille tarkastuskertomusluonnos lausunnon antamista varten.
 - 1.13.4 Tarkastuksesta tehdään jälkiseuranta, jossa selvitetään, mitä tarkastetulle asialle on tehty tarkastuksen jälkeen. Jälkiseurannan sisältö ja aikataulu suunnitellaan tarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä.
 - 1.13.5 Laadunvalvonnalla valvotaan tarkastuksen laatua tarkastuksen aikana. Laaduntarkastuksella puolestaan arvioidaan tarkastusten laatua jälkikäteen. Laadunvalvonnasta ja -tarkastuksista on annettu ohje, jonka menettelyitä tarkastuksissa tulee noudattaa.
 - 1.13.6 Pääjohtajalle varataan mahdollisuus keskustella tarkastuskertomusluonnoksesta sekä tarkastuskertomuksen antamisesta ennen kuin näistä päätetään.

- 1.14 Tarkastuksen tärkeimmät työvaiheet ja asiakirjat ovat
- tarkastuksen suunnittelu (tarkastuksen suunnitelma)
 - tarkastuksen toteutus (tarkastuksen dokumentaatio)
 - kertomusluonnoksen lähettäminen palautetta varten lausunnot (tarkastuskertomusluonnos, lausunnot ja lausuntojen yhteenveto)
 - tarkastuskertomuksesta päättäminen (tarkastuskertomus)
 - jälkiseurantaraportista päättäminen (jälkiseurantaraportti).

Näiden tarkastuksen vaiheiden ja asiakirjojen esittely- ja päätösvastuut päätetään tarkastusviraston työjärjestyksen perusteella.

- 1.15 Jos tarkastussuunnitelmaan otettua tarkastusta ei raportoida tarkastuskertomuksena, asia tulee esittää pääjohtajan päätettäväksi. Näin tulee toimia esimerkiksi silloin, jos tarkastus päätetään tarkastuksen suunnitelmaan tai kirjeeseen. Asiasta tarvitaan pääjohtajan päätös, sillä tarkastussuunnitelma on pääjohtajan päätös tarkastuksen tekemisestä ja sen raportoimisesta tarkastuskertomuksena.
- 1.16 Tarkastus tulee tehdä suunnitelmassa sovitulla tavalla. Kaikkien tarkastukseen osallistuvien tulee noudattaa tarkastusviraston tarkastusohjetta.
- 1.17 Tarkastus tehdään tarkastusviraston tarkastusohjeiden mukaisesti. Tarkastusohjeisiin kuuluvat tämän ohjeen lisäksi alemman asteiset määräykset tai ohjeet, esimerkiksi tarkastuksen eri vaiheissa käytettävien asiakirjojen mallit sekä muut, tätä ohjetta täsmentävät oppaat.

2 Tarkastuslajien tehtävät

- 2.1 Eri tarkastuslajeja käyttämällä tarkastusvirasto pyrkii toteuttamaan sille lainsäädännössä määritetyt tehtävät mahdollisimman hyvin. Tarkastuslajit vastaavat erilaisin painotuksin tarkastusvirastolle annettuun tehtävään. Yhdessä tarkastuksessa voidaan yhdistää eri tarkastuslajeja. Tarkastuslajien päätehtävät ovat seuraavat:
- 2.1.1 Laillisuustarkastus kohdistuu pääasiassa valtion taloudenhoidon laillisuuteen ja talousarvion noudattamiseen.
 - 2.1.2 Tuloksellisuustarkastus kohdistuu pääasiassa taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuteen, jonka tarkastusvirasto on tulkinut tarkoittavan taloudenhoidon tuloksellisuutta.
 - 2.1.3 Finanssipolitiikan tarkastus kohdistuu pääasiassa finanssipolitiikan hoidon tarkoituksenmukaisuuteen sekä finanssipolitiikan tietoperustaan.

Laillisuustarkastuksen tehtävä

- 2.2 Laillisuustarkastus ei standardien mukaan tarkoita pelkästään toiminnan lainmukaisuuden selvittämistä. Määritelmän mukaan laillisuustarkastuksessa tarkastetaan myös toiminnan asianmukaisuutta, joka voidaan hallinnossa tulkita erilaisten lainsäädäntöä alempitasoisten ohjeiden ja määräysten noudattamiseksi sekä yleensä hyvän hallinnon periaatteiden ja vaatimusten noudattamiseksi. Tavoitteena on tuottaa päätöksentekijöille tietoa siitä, onko lakeja ja muita säännöksiä noudatettu, onko sääntelyllä saavutettu halutut tulokset ja onko toiminta hyvän hallinnon mukaista.
- 2.3 Asianmukaisuuden tarkastus tarkoittaa myös hyvän hallinnon periaatteiden noudattamisen tarkastamista. Hyvän hallinnon periaatteet määritellään usein asiaa koskevassa lainsäädännössä, jota hallintolaki osaltaan voi täydentää.
- 2.4 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 tilinpäätökseen kohdistuvaan valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaan tilintarkastukseen sisältyy monilta osin laillisuustarkastusta.
- 2.5 Laillisuustarkastus ei ole luonteeltaan esitutkinnan esiasteen kaltainen toiminto. Toisaalta tarkastusasetelmat ja tarkastusaiheet ovat osittain sellaisia, että tarkastuksessa on syytä ottaa huomioon myös väärinkäytösnäkökulma. Se, että tarkastaja havaitsisi tahalliset väärinkäytökset, on tarkastuskohteelle suurempi riski kuin se, että tarkastaja havaitsisi virheitä. Mahdollisia väärinkäytöksiä peitelläänkin tietoisesti ja tarkastajalle pyritään antamaan tahallaan totuudenvastaisia tietoja. Tarkastajan tulee tiedostaa koko tarkastusprosessin ajan, että ne tarkastustoimet, jotka ovat tehokkaita virheiden havaitsemisessa, eivät ole tehokkaita väärinkäytösten havaitsemisessa. Samoin esimerkiksi valtionaputarkastuksessa tarkastuksen laadussa ja havaintojen yksityiskohtaisuudessa ja luotettavuudessa tarkastajan tulee ottaa huomioon se, että muut viranomaiset voivat joutua hyödyntämään tarkastuksen havaintoja myös takaisinperintätilanteissa ja esitutkinnassa ja rikosasian oikeudenkäynnissä. Oikeudenkäyntitilanteissa voi tulla asianomaisten väitteiden perusteella arvioinnin kohteeksi myös tarkastuksen ja sen kannottojen 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.
- 2.6 Tarkastusviraston toteuttama tilintarkastus on olennaisilta osin laillisuustarkastusta. Tilintarkastuksen tavoitteena on varmistaa, että sen kohteena olevat taloudelliset laskelmat, toimintakertomustiedot sekä virastoissa tapahtuva muu valtiontalouteen liittyvä toiminta on valmisteltu ja toteutettu säännösten mukaisesti. Tilintarkastuksen näkökulmaan liittyvä 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.

- 2.7 Laillisuustarkastuksen pääasiallinen tehtävä on tarkastaa, onko tarkastuskohteessa noudatettu valtion talousarviota sekä valtion taloudenhoitoa koskevia säännöksiä ja määräyksiä sekä hyvän hallinnon periaatteita. Laillisuustarkastuksissa tarkastuskriteerit saadaan ensisijaisesti säädöksistä, valtion talousarviosta ja eduskunnan muista kannanotoista.
- 2.8 Laillisuustarkastusta suunniteltaessa ja toteutettaessa tunnistetaan eduskunnan asema valtiontalouden tarkastusviraston ensisijaisena päämiehenä, joka on antanut perustuslaissa ja valtionalouden tarkastusvirastoa koskevissa laeissa tarkastusvirastolle valtionalouden ulkoista tarkastusta koskevan toimeksiannon.
- 2.9 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 eduskunnalle valvontavallan, finanssivallan ja lainsäädäntövallan käyttöön hyödyllistä tietoa taloudenhoidon laillisuuteen ja asianmukaisuuteen liittyvistä ongelmakohtista ja kehittämistarpeista.
- 2.10 Tarkastuksen kohteena voivat olla Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot ja kaikki niihin osallistuvat tahot siten kuin tarkemmin säädetään laissa valtionalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja.
- 2.11 Laillisuustarkastuksen sisältönä on myös valtion taloudenhoitoon vaikuttavien Euroopan unionin oikeuden normien noudattamisen tarkastaminen. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että valtion-apuihin kohdistuvissa laillisuustarkastuksissa selvitetään tarkastuksen piiriin kuuluvilta osin, onko valtionapujärjestelmässä ja valtionavussa noudatettu esimerkiksi unionin valtioneukotia koskevia sääntöjä.

Tuloksellisuustarkastuksen tehtävä

- 2.12 Tuloksellisuustarkastuksen pääasiallinen tehtävä on tarkastaa taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta. Lisäksi tuloksellisuustarkastuksissa kiinnitetään huomiota taloudenhoidon laillisuudessa ja talousarvion noudattamisessa esiin tuleviin ongelmiin.
- 2.13 Tuloksellisuustarkastuksessa on erityisesti tavoitteena tuottaa lisäarvoa tarkastusraportoinnin hyödyntäjille tuomalla esiin toiminnan tuloksellisuutta koskevia hallinnon hyviä käytäntöjä sekä merkittäviä puutteita ja ongelmia syineen. Tarkastuksilla pyritään antamaan päätöksentekijöille tietoa, jota he voivat hyödyntää taloudenhoidon suunnittelussa ja ohjauksessa, sekä suosituksia toiminnan edelleen kehittämiseksi.

Tuloksellisuustarkastuksen kohde ja sisältö: valtion taloudenhoidon tuloksellisuus

- 2.14 Tuloksellisuustarkastuksessa tarkastetaan, onko valtion taloutta hoidettu tuloksellisesti ja miten tuloksellisuutta olisi voitu parantaa.
- 2.15 Valtion taloudenhoito tarkoittaa tuloksellisuustarkastuksessa toimintaa, jossa viranomaiset käyttävät valtion varoja määrättyjen tavoitetilojen saavuttamiseksi (kuvio 1).
 - 2.15.1 Tuloksellisuustarkastuksessa valtion taloudenhoidon käsite ymmärretään laajasti. Taloudenhoito sisältää myös substanssiasioihin liittyvän päätöksenteon, joka aiheuttaa valtiolle välittömiä tai välillisiä taloudellisia seuraamuksia.

- 2.15.2 Taloudenhoidon suppea tulkinta kattaisi ainoastaan talousjohtamisen ja -hallinnon toimet, kuten budjetoinnin, maksuliikkeen hoidon, määrärahojen käytön seurannan ja raportoinnin. Vaikka tuloksellisuustarkastus ei kohdistu erityisesti talousjohtamiseen ja -hallintoon, näiden toimivuudella on kuitenkin huomattava merkitys valtion toiminnan tuloksellisuuden tukemisessa ja siten myös tuloksellisuustarkastuksen tehtäväkentässä.
- 2.15.3 Taloudenhoitoa kuvataan tässä ohjeessa tarkemmalla tasolla tuloksellisuusketjun avulla. Tuloksellisuusketju muodostuu taloudenhoidon vaiheista, joissa taloudellinen panos muuntuu toiminnaksi, tuotoksiksi ja vaikutuksiksi (kuvio 2).
- 2.15.4 Taloudenhoitoon kuuluu myös tulojen kerääminen ja valtion varallisuuden hoito: näissäkin toiminnoissa valtion varoja käytetään määrättyjen tavoitetilojen – verotulojen saamisen tai tietyn varallisuustason – saavuttamiseksi.

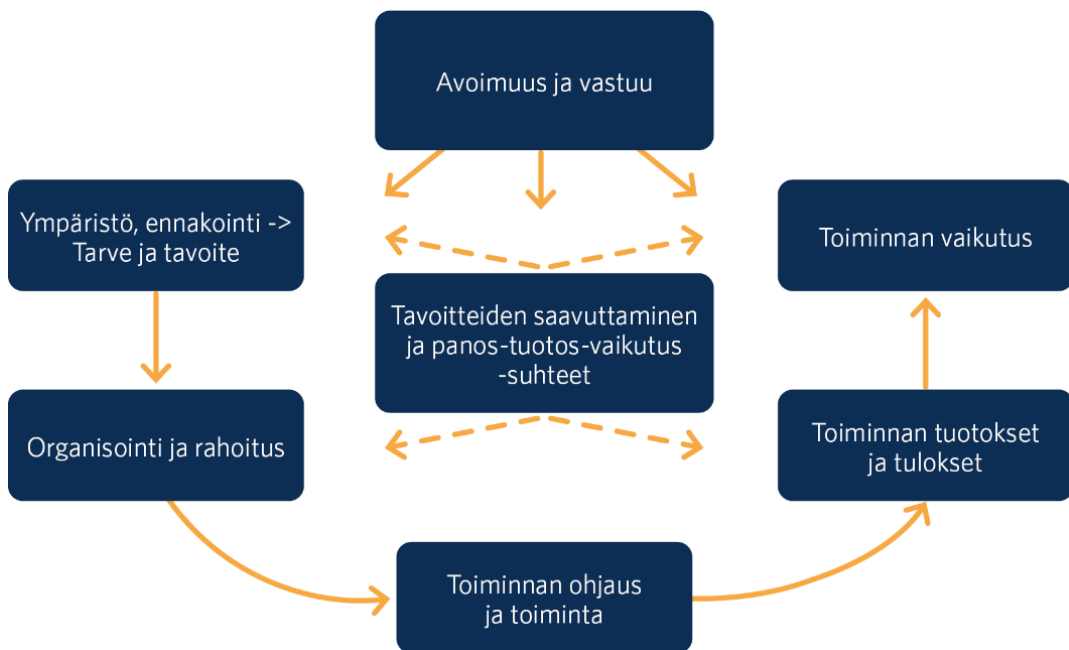


Kuvio 1: Valtion taloudenhoidon perusasetelma

- 2.16 Lainsäädännön termi taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus tarkoittaa tuloksellisuustarkastuksessa samaa kuin taloudenhoidon tuloksellisuus. Taloudenhoito on tuloksellista silloin, kun taloudenhoidosta vastaava viranomainen edistää tavoitetilaa mahdollisimman paljon mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin.
- 2.17 Taloudenhoidon tuloksellisuus on aina suhteellinen tila. Tuloksellisuuden tarkastuksessa tulee siksi aina arvioida, onko viranomaisten toimintatavoissa ollut tuloksellisuuden esteitä ja miten toiminnan tuloksellisuutta olisi voitu parantaa. Tarkastuksessa ei arvioida vain sitä, olisiko toimintaa ollut mahdollista tehostaa. Siinä arvioidaan myös, olisiko yhteiskunnallista tavoitetilaa voitu edistää pienemmin kustannuksin jollakin vaihtoehtoisella tavalla.
- 2.18 Jokaisen tarkastuksen lähtökohtana on kysymys, ovatko vastuulliset tahot toimineet tuloksellisesti. Tuloksellisuus on myös tuloksellisuustarkastuksissa käytettävä yleinen tarkastuskriteeri.
- 2.18.1 ISSAI-standardien mukaan tuloksellisuuden tarkastaminen on sen selvittämistä, onko toimintoja hoidettu taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden periaatteiden mukaisesti sekä onko toimintaa mahdollista parantaa. Tämä vastaa tässä ohjeessa tarkoitettua tuloksellisuuden tarkastamista.
- 2.18.2 ISSAI-standardien mukaan tuloksellisuustarkastus voi olla tulossuuntautunut, järjestelmäsuuntautunut tai ongelmasuuntautunut. Ongelmasuuntautunut tarkastus poikkeaa luonteeltaan muista vaihtoehdoista. Siinä on jo valmiiksi tiedossa, että tuloksellisuudessa on ongelmia, jolloin tarkastus voidaan jo alkuvaiheessa päättää rajata ongelmien syiden ja korjausmahdollisuuksien selvittämiseen.

2.18.3 Painotukseksi voidaan valita tulossuuntautunut tai järjestelmäsuuntautunut tarkastus pääasiassa suunnitteluvaiheessa tehdyn tuloksellisuusketjun analyysin perusteella. Tarkastuksen painotusvalinta voidaan tehdä silloin, kun analyysin perusteella tuloksellisuuden riski sijoittuu selvästi tuloksellisuusketjun johonkin kohtaan. Riskikohdan selvittäminen voi tarkastuksessa saada erityistä painoa osana koko tuloksellisuusketjun arviointia. Tulossuuntautuneessa tarkastuksessa päähuomio on vaikuttavuudessa ja järjestelmäsuuntautuneessa tarkastuksessa toiminnan tavoitteisiin, resursointiin, organisointiin ja toimintatapoihin liittyvissä asioissa.

2.19 Tuloksellisuutta voi joskus olla vaikea arvioida tarkastuksen keinoin. Tällöin tarkastuksessa voidaan tuloksellisuuden sijaan arvioida sitä, onko taloudenhoidolla luotu riittävät edellytykset tuloksellisuu-delle. Tällöinkin päätöksen tarkastuksen painottumisesta ja rajauksesta tuloksellisuusketjun eri osiin tulee perustua arvioon ketjun vaiheen olennaisuudesta ja riskistä tuloksellisuuden kannalta.



Kuvio 2: Tuloksellisuusketju

2.20 Vaikka tuloksellisuustarkastus pyrkii arvioimaan panosten ja vaikutusten suhdetta, on tarkastuksissa aina arvioitava myös koko tuloksellisuusketju, jonka kautta toiminnan tuloksellisuus syntyy. Tuloksellisuusketjun kokonaisuuden arviointi on tärkeätä, jotta tarkastetun toiminnan ja havaittujen vaikutusten syy-yhteydestä voidaan varmistua. Myös syiden löytäminen tuloksellisuuden puutteille tai toiminnan kehittämismahdollisuuksien paikantaminen edellyttävät koko tuloksellisuusketjun arviointia.

Koko tuloksellisuusketju on otettava huomioon silloinkin, kun tarkastus tehdään tulos- tai järjestelmäsuuntautuneesti. Erityisesti tarkastuksen johtopäätöksissä on hyvä pyrkiä tulkitsemaan, mitä havainnot merkitsevät koko tuloksellisuusketjun kannalta.

2.21 Vaatimus valtion taloudenhoidon tuloksellisuudesta voidaan johtaa perustuslaissa mainituista hyvän hallinnon takeista. Hallinnon tuloksellisuusvaatimus on esitetty myös muissa säädöksissä, kuten hallintolaissa, valtion talousarviosta annetussa laissa, valtionavustuslaissa ja virkamieslaissa.

Valtionaloudellinen merkitys ja valtiontaloudellinen näkökulma tuloksellisuustarkastuksessa

- 2.22 Tuloksellisuustarkastus kohdistuu valtiontaloudellisesti olennaisiin toimintoihin ja arvioi toimintoja valtiontaloudellisesta näkökulmasta.
- 2.23 Tuloksellisuustarkastuksissa valtiontalous on keskeisessä asemassa ja ilmenee kahdella tavalla. Ensinnäkin valtiontaloudellinen merkitys on tuloksellisuustarkastuksen suuntaamisperuste. Toiseksi valtiontaloudellinen näkökulma ilmenee yksittäisissä tarkastuksissa arvioinnin kohdistumisena valtiontaloudellisiin asioihin sekä analyysijä kauttaaltaan läpäisevänä tarkastelutapana.
- 2.24 Valtionaloudellinen merkitys suuntaamisperusteena tarkoittaa sitä, että tuloksellisuustarkastus kohdistuu vain sellaiseen toimintaan, jolla on olennainen yhteys valtiontalouteen. Tämä tarkoittaa, että toimintaan käytetään merkittävästi valtion varoja tai sillä vaikutetaan olennaisesti valtion tuloihin, menoihin, kustannuksiin tai varallisuuteen.
- 2.25 Valtionaloudellisen merkityksen ja tarkastuksen vaikutusmahdollisuuksien kannalta olennaista on, että tarkastetulla toiminnalla on olennainen yhteys valtiontalouteen nykyhetken jälkeinkin. Myös toiminta, johon aiemmin on käytetty vähän varoja, voi olla tarkastuksellisesti tärkeä, jos sillä on osoitettua myöhemmin merkittävää vaikutusta valtiontalouteen.
- 2.26 Päättynyt tai päättymässä oleva toiminta voi olla tuloksellisuustarkastuksen kohteena, jos on odotettavissa, että tarkastuksella voidaan saada selviä muissa toiminnoissa sovellettavissa olevia oppeja, tai jos tarkastus nähdään tarpeelliseksi tilivelvollisuuden, ennalta ehkäisevyyden tai muun erityisyyden vuoksi.
- 2.27 Valtionaloudellisen näkökulman soveltaminen merkitsee sitä, että tarkastuksessa tulee tuoda selvästi esille, millä tavalla tarkastetut asiat vaikuttavat tai ovat yhteydessä valtiontalouteen tai sen osaluoihin.
- Lisäksi tarkastuksessa tulee tehdä taloudellista analyysia siitä, onko valtion varainkäyttö ollut tuloksellista eli onko tavoitteita edistetty mahdollisimman paljon mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin. Taloudellisen analyysin ei välttämättä tarvitse merkitä minkään erityismenetelmän soveltamista, vaan se voi ilmetä taloudellisen ajattelutavan käyttämisellä.
- 2.28 Valtion varojen käytöllä voi olla muitakin kuin tavoiteltuja vaikutuksia, jotka voivat olla ei-tavoiteltuja hyötyjä tai haittoja eri talousyksiköille. Nämä on otettava analyysissä huomioon.
- Valtion varoja sitovaa toimintaa ei valtiontaloudellisesta näkökulmasta voi pitää tuloksellisena, jos se esimerkiksi aiheuttaa merkittävää haittaa muille talousyksiköille. Valtionalouden näkökulman soveltaminen tarkoittaa siis, että huomiota tulee kiinnittää myös muihin asioihin kuin tarkastettavan asian valtiontaloudellisiin kustannuksiin ja tavoiteltuihin vaikutuksiin.
- 2.29 Tarkastuksessa kiinnitetään huomiota myös välillisiin valtiontaloudellisiin vaikutuksiin. Välillisiä vaikutuksia käsiteltäessä tulee osoittaa niiden yhteys valtiontalouteen. Mitä välillisempi vaikutus on, sitä selvemmin yhteys valtiontalouteen on perusteltava.
- 2.30 Tarkastuksen kohteena voi olla myös esimerkiksi säädösten toimivuus, jos säädeltävä asia vaikuttaa välittömästi tai välillisesti valtiontalouteen. Jos säädöksissä määrättyllä toiminnalla ja sen tavoitteilla ei ole yhteyttä valtiontalouteen, niitä ei tarkasteta, vaikka säädökset ja niiden toimeenpano olisivat sinänsä yhteiskunnallisesti merkittäviä ja aiheuttaisivat olennaisia kustannuksia muille talousyksiköille kuin valtiolle.
- 2.31 Jokaisessa tarkastuksessa tulee arvioida valtiolle aiheutuvia kustannuksia. Tavoitteiden toteutumista ei pidä tarkastaa ilman, että huomioidaan tavoitteiden toteuttamisesta aiheutuneet kustannukset.

Lainsäädännön asema tuloksellisuustarkastuksessa

- 2.32 Lainsäädännöllä on merkittävä asema valtion varojen käyttöä ohjaavan tahtotilan ilmaisijana. Säädökset ovat tärkein tuloksellisuustarkastuksen arviointiperusteiden eli tarkastuskriteerien lähde. Lisäksi säädökset vaikuttavat muutenkin merkittävästi tarkastusasetelmiin, koska ne ohjaavat valtion varojen käyttöä usein pitkäaikaisesti.
- Valtion talousarvio on osa säädösperustaa, ja sillä on erityinen asema tuloksellisuustarkastuksen asetelmien ja analyysien lähtökohtana.
- 2.33 Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä ei ole kyseenalaistaa eduskunnan ilmaisemaa yhteiskunnallista tarvetta tai tavoitetilaa, jotka on useimmiten ilmaistu laeissa ja niiden valmisteluaineistoissa. Tarkastuksessa voidaan kuitenkin arvioida lakien valmisteluaineistoa, esimerkiksi tavoitetilan perusteluja sekä tavoitteenasettelun selkeyttä. Lisäksi tarkastuksessa arvioidaan hallintoyksiköiden säädöksistä johtamia operationaalisia tavoitteita.
- Tuloksellisuustarkastus voi raportoida myös siitä, että eduskunnan ilmaisemaa tarvetta toiminnalle ei olosuhteiden muutosten vuoksi enää ole tai että tarve on olennaisesti muuttunut. Samoin tuloksellisuustarkastus voi raportoida säädösten tai niistä johdettujen tavoitteiden mahdollisesta ristiriitaisuudesta, jos tämä on haitallista valtion taloudenhoidolle.
- 2.34 Laeissa on voitu määrätä keinoista tavoitetilan saavuttamiseksi. Jos tarkastuksessa ilmenee, että säädettyillä keinoilla ei saavuteta tavoitteita tai että keinoista aiheutuu ei-toivottuja vaikutuksia, tästä raportoidaan tarkastuskertomuksessa.

Finanssipolitiikan tarkastuksen tehtävä

- 2.35 Finanssipolitiikan tarkastuksissa taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuden tarkastaminen painottuu valtiontalouden kokonaisuuden hallintaan ja julkista taloutta kokonaisuutena koskevaan ohjaukseen. Finanssipolitiikalla valtio pyrkii
- turvaamaan valtiontalouden ja koko julkisen talouden kestävyyttä
 - vaikuttamaan julkisen talouden hoidolla kansantalouden kehitykseen halutulla tavalla.
- 2.36 Finanssipolitiikan tarkastuksessa arvioidaan, miten hyvin finanssipolitiikan valmistelu tukee päämäärissä onnistumista sekä onko julkisesta taloudesta annettu oikea ja riittävä kuva. Ensisijaisena arvioinnin kohteena on finanssipolitiikan tietoperusta ja ohjausmenettelyjen toimivuus. Arviointia toteutetaan tarkastamalla
- ovatko finanssipolitiikan valmistelussa, päätöksenteossa ja seurannassa käytettävät tiedot ja perustelut luotettavia ja riittäviä
 - tuottavatko hallitus ja valtionhallinto luotettavasti ja ajantasaisesti eduskunnan saataville sen tarvitsemat finanssipolitiikkaa koskevat tiedot
 - ovatko finanssipolitiikan ohjausvälineet toimivia finanssipolitiikan tavoitteiden saavuttamisen kannalta.
- 2.37 Finanssipolitiikan valmistelun ja päätöksenteon perustana olevilla tiedoilla tarkoitetaan sitä tietoperustaa ja niitä tulevaisuuteen suuntautuvia näkemyksiä valtion ja kansantalouden kehityksestä, joiden perusteella laaditaan esitykset päätöksiksi.
- 2.38 Tietoperusta käsittää tietoja
- valtion ja julkisen sektorin tuloista, menoista ja taloudellisesta asemasta ja niiden arvioidusta kehityksestä
 - valtion toimenpiteiden vaikutuksista julkiseen talouteen ja kansantalouteen
 - finanssipolitiikan tavoitteiden toteutumisesta.
- 2.39 Taloudellista asemaa koskevat tiedot tarkoittavat tietoja valtion ja muun julkisen talouden tuloista, menoista, varoista, veloista ja muista taloudellisista vastuista ja sitoumuksista sekä arviota valtion ja julkisen sektorin taloudellisen aseman kehityksestä ja talouden kestävyyydestä.
- 2.40 Finanssipolitiikan tarkastus voi kattaa tarkastusviraston tehtävistä niin tarkoituksenmukaisuuden kuin laillisuuden ja talousarvion noudattamisen tarkastamista.

Valtionaloudellinen merkitys ja näkökulma finanssipolitiikan tarkastuksessa

- 2.41 Finanssipolitiikan tarkastuksessa valtionaloudellinen merkitys tarkoittaa sitä, että tarkastuksen pääasiallisen kohteen eli finanssipolitiikan valmistelun ja sen tietoperustan arvioidaan vaikuttavan olennaisesti valtionalouden tai julkistalouden kokonaishallintaan. Koska finanssipoliittiset toimet eivät välttämättä suoraan sido valtion varainkäyttöä, vaan niiden vaikutus julkiseen talouteen on välillinen, ei toimien suora varainkäyttö tavallisesti ole olennaisin finanssipolitiikan tarkastuksen suuntaamisperuste.
- 2.42 Valtionaloudellisen näkökulman soveltaminen puolestaan tarkoittaa pääasiassa toimien valtionaloudellisen vaikuttavuuden ja tietoperustan analysoimista. Analyysissä taloudellisuus ja suorat kustannukset eivät usein ole yhtä keskeisellä sijalla kuin tuloksellisuustarkastuksessa. Finanssipolitiikalla voi olla merkittäviä välillisiä kansantaloudellisia tai yhteiskunnallisia vaikutuksia, jotka otetaan huomioon taloudellisesta näkökulmasta tehtävässä analyysissä.

3 Tarkastuksen suunnittelu

Suunnittelun tarkoitus ja vaatimukset

- 3.1 Tarkastuksen suunnittelun tarkoituksena on tuottaa tarkastusasetelma, jonka mukaisesti tarkastus toteutetaan ja raportoidaan.
- 3.2 Tarkastusasetelma luo perustan sille, että tarkastuksesta muodostetut viraston kannanotot ovat perusteltuja ja kestäviä. Tämän vuoksi tarkastusasetelman laatuun tulee kiinnittää erityistä huomiota. Tarkastusasetelmalla tuetaan ja ohjataan myös sitä, että tarkastus toteutetaan tehokkaasti.
- 3.3 Tarkastuksen suunnittelu alkaa aloituskokouksella ja päättyy suunnitelmakokoukseen. Kokousten järjestämisestä, sisällöstä ja niiden jälkeisistä toimista on erilliset ohjeet.
- 3.4 Tarkastuksen suunnitelmassa kuvataan
- tarkastusaihe eli mistä valtion taloudenhoidon tehtävästä on kysymys
 - tarkastuskohteet eli asiasta vastaavat valtion viranomaiset
 - tarkastuksen tarkoitus ja tavoite
 - tarkastuksen aineistot ja niiden hankinnan ja analyysin tavat
 - tarkastuksen asialliset ja ajalliset rajoitteet
 - tarkastustiedon hyödyntäjät
 - vuorovaikutus tarkastuksen aikana eri sidosryhmien kanssa
 - tarkastuksen toteutuksen riskit ja keinot hallita niitä
 - tarkastajien riippumattomuus tarkastuskohteesta
 - tarkastuksen projektisuunnitelma eli suunniteltu aikataulu ja resurssit.
- 3.5 Tarkastussuunnitelmaan valitusta aiheesta on laadittu perustelumuihistio. Siitä ilmenee, millä perusteilla aihe on sisällytetty tarkastussuunnitelmaan.
- Perustelumuihistio on suunnitelman lähtökohta, ja se tulee ottaa huomioon suunnitelman laadinnassa. Muistiossa on voitu tuoda esiin tarkastuksen tarkoitukseen ja perusvalintoihin liittyviä seikkoja, jotka tulee ottaa tavanomaista tarkemmin huomioon tarkastusasetelman laadinnassa.
- Suunnittelun alkuvaiheessa tulee aina varmistaa aiheen ajankohtaisuus ja se, millä muilla tavoin aihe on relevantti tilanteessa, jossa tarkastusta aletaan suunnitella.
- 3.6 Suunnittelun aikana on huolehdittava toimivista yhteistyösuhteista, informoimisesta ja kuulemisesta toiminnasta vastaavan ministeriön ja operatiivisen vastuuorganisaation kanssa.
- 3.7 Suunnittelun loppuvaiheessa ennen tarkastuksen aloittamista on oltava tiedossa, mikä on vastuutahojen näkemys suunnitellun tarkastusasetelman mahdollisuuksista tuottaa käyttökelpoista tietoa. Lisäksi on oltava tiedossa, mitä vastuutahot odottavat tarkastuksen aikaiselta yhteistyöltä. Toimiva vuorovaikutus varmistaa hyvää tiedonsaantia ja tarkastuksen vaikuttavuutta.
- 3.8 Suunnittelun päättyessä tarkastusvirastolla on oltava mahdollisuus tehdä perusteltu päätös tarkastuksen aloittamisesta ja tarkastusasetelmasta.

Kriteerit

- 3.9 Tarkastusten kriteerien tulee olla avoimia, julkisia, asiaankuuluvia, selkeitä ja ymmärrettäviä, kohtuullisia ja lähteiltään luotettavia. Tarkastuskriteerit tulee muodostaa tarkastuslajikohtaisten ohjeiden mukaisesti soveltamalla seuraavia yleisiä periaatteita:
- Varmentavissa tarkastuksissa tarkastuskriteerien tulee perustua normeihin ja suosituksiin.
 - Tarkastuskriteerien tulee soveltua tarkastuskohteen arviointiin, olla objektiivisia ja perustua lainsäädäntöön, hyvän hallinnon periaatteisiin, eduskunnan tai hallituksen hyväksymiin politiikkatavoitteisiin tai yleisesti hyväksytyyn tai perusteltavissa olevaan tulkintaan tai suosituksiin tuloksellisuudesta tai muusta tarkoituksenmukaisuudesta.
 - Arvioivissa tarkastuksissa ja tarvittaessa varmentavissa tarkastuksissa tarkastuskriteerit tulee esittää tarkastuskertomuksessa tai sen liitteessä.

- Tarkastuskriteereiden perusteella tarkastuskohteen ja tarkastuksen tulosten käyttäjien tulee voida ymmärtää, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa on arvioitu.
- Tarkastuskriteerien tulee tukea kohteen vastuullistamista hyvään ja tulokselliseen taloudenhoitoon ja sen kehittämiseen.

Laillisuustarkastuksen suunnittelu

Lähtökohdat

- 3.10 Tarkastajan on yksiselitteisesti määriteltävä kohderyhmä ja vastuutaho ja otettava heidän roolinsa huomioon, jotta hän voi suorittaa tarkastuksen ja viestiä siitä asianmukaisesti.
- 3.11 Tarkastajan on hankittava ymmärrys tarkastuskohteesta ja sen toimintaympäristöstä (myös tarkastuskohteen sisäisestä valvonnasta), jotta hän voi suunnitella ja toteuttaa tarkastuksen menestyksellisesti.
- 3.12 Tarkastuksen suunnitelmassa tulee esittää tarkastuksen toteuttamisen kannalta olennaiset organisaatiot ja toimijat sekä tarkastustehtävään ja tarkastustoimeksiantoon liittyvä keskeinen säädosperusta.

Tarkastuksen kohteena oleva asia (kohdeasia) ja tarkastuskriteerien tunnistaminen

- 3.13 Jotta tarkastusasetelmasta tulee toimiva, se tulee muodostaa kohdeasian ja tarkastuskriteerien määrittämisen kautta.
- 3.14 Tarkastusaiheiksi on valittava alueita, joilla on merkitystä kohderyhmälle.
- 3.15 Tarkastajan on määriteltävä kriteereillä arvioitava kohdeasia.
- 3.16 Tarkastajan on määriteltävä tarkastuskriteerit etukäteen, jotta niiden perusteella voidaan muodostaa kohdeasiasta johtopäätökset tai kannanotot.
- 3.17 Kohdeasian määrittäminen on ensimmäisiä vaiheita laillisuustarkastuksen suunnittelussa. Kohdeasian ja tarkastuskriteerien esittämisen avulla muodostetaan perusta johtopäätösten tekemiselle. Kohdeasian määrittämiseen ja tarkastuskriteerien tunnistamiseen liittyy myös tarkastuskohteen ja sen toimintaympäristön ymmärtäminen. Tämä on erityisen tärkeää riskianalysivaiheessa pohdittaessa olennaisuutta ja riskiä.
- 3.18 Kohdeasian tunnistaminen ja esittäminen sekä tarkastuskriteerien tunnistaminen muodostavat kokonaisuuden.
- 3.19 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. Kohdeasiaksi tulisi valita luonteeltaan sellainen asia, että siihen liittyen on mahdollista kerätä riittävää evidenssiä johtopäätösten tekemiselle. Laadullisissa ja siten herkemmin subjektiivisissa asioissa kohdeasian tunnistamisessa ja tarkastuskriteerien määrittelyssä tulee ottaa 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).
- 3.20 Tarkastuskriteerit voivat olla muodollisia, kuten säännöksiä, määräyksiä tai rajoituksia, tai vähemmän muodollisia, kuten hyvän hallinnon periaatteita tai odotuksia tai ohjeita hallinnon toiminnalle.
- 3.21 Tarkastuskriteerien tulee sopia tarkastusasetelmaan. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että niiden tulee olla relevantteja, luotettavia, täydellisiä, objektiivisia, ymmärrettäviä, vertailukelpoisia, hyväksyttäviä ja käytettävissä olevia.
- 3.22 Tarkastuskriteereitä muodostettaessa tulee ottaa 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, että tarkastuskriteerit asetetaan tarkastusasetelmassa mahdollisimman perustellusti ja avoimesti.

- 3.23 Tarkastusasetelmaa muodostettaessa tulee määrittää tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti, onko kyse varmentavasta vai arvioivasta tarkastuksesta. Yksittäisissä tarkastusprojekteissa tarkastajan tulee tarkastuskohteen kanssa keskustellessaan varmistaa, että tarkastuksessa käytettävät tarkastuskriteerit ovat tarkastuskohteen johdon tiedossa.

Olennaisuus ja riskien arviointi

- 3.24 Tarkastajan on otettava huomioon väärinkäytösten mahdollisuus tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa ja dokumentoitava arvioinnin tulokset.
- 3.25 Tarkastajan on laadittava tarkastusasetelma olennaisuuden pohjalta ja arvioitava asetelmaa koko tarkastusprosessin ajan.
- 3.26 Olennaisuutta arvioidaan säädösrikkomuksen, hallinnon toiminnan epäasianmukaisuuden ja talousarvion noudattamisvirheen näkökulmasta. Keskeistä on asian ja siihen liittyvän olennaisuuden vaikutus päätöksentekoon.
- 3.27 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 takia tällaisia yksittäisiä virheitä ei voida riittävästi havaita ja ennaltaehkäistä. Olennaisuutta arvioidaan tällöin erityisesti eduskunnan lainsäädäntövallan tehokkaan toteutumisen kannalta.
- 3.28 Yksittäisiä puutteita tai virheitä voidaan pitää olennaisina myös muista kuin rahamääräisistä syistä. Tällaisia ovat perusteltu epäily mahdollisesta petoksesta, avustuspetoksesta, luottamusaseman väärinkäytöstä tai tahallisuudesta tai huolimattomuudesta tehdyistä virkavelvollisuuksien tai muiden velvollisuuksien laiminlyönnistä tai väärän tai ilmeisesti virheellisen tiedon antamisesta. Virhe tai puute on olennainen, jos se johtaa siihen, että tarkastettua toimintaa koskeva eduskunnan lainsäädäntövallan tai finanssivallan tai hallinnon ohjauksen kannalta merkittävä oikeudellinen säännös tai hyvän hallinnon vaatimus jää toteutumatta.
- 3.29 Riskien arviointimalli on oma suunnittelun kokonaisuutensa. Toiminnan riskejä voi syntyä muun muassa tarkastuskohteen johdon tekemistä 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.
- 3.30 Väärinkäytösten riski voi realisoitua muun muassa apurahojen ja valtionapujen yhteydessä, hankinnoissa, muussa julkisen harkintavallan käytössä, tarkoituksellisessa informaation vääristelyssä ja yksityistämisen yhteydessä.
- 3.31 Tarkastajan on noudatettava ammatillista skeptisyyttä koko tarkastuksen ajan ja huomioitava, että virheiden havaitsemiseen soveltuvat tarkastusmenettelyt eivät välttämättä sovellu väärinkäytösten havaitsemiseen.

Tarkastuksen luotettavuustason määrittäminen

- 3.32 Tarkastuksen luotettavuustaso määritellään tarkastuksen tavoitteiden mukaisesti tarkoituksenmukaisella tavalla.
- 3.33 Riippuen tarkastusviraston määrittelemästä toimeksiannosta, kohdeasian luonteesta ja kohderyhmän tarpeista, tarkastajan on päätettävä, pyritäänkö tarkastuksessa kohtuulliseen vai rajoitettuun varmuuteen.
- 3.33.1 Kohtuullinen varmuus on korkea, mutta ei absoluuttinen varmuus, joka saadaan hankkimalla tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tarkastusevidenssiä, joka pienentää tarkastusriskin hyväksyttävän matalalle tasolle.

- 3.33.2 Rajoitettu varmuus on kohtuullista varmuutta heikomman varmuuden tuottava varmuus-taso. Rajoitettu varmuus ilmoitetaan johtopäätöksessä negatiivisessa muodossa - esimerkiksi, että tarkastajan tietoon ei ole tullut seikkoja, etteikö kriteereitä olisi noudatettu kaikilta olennaisilta osiltaan. Silloinkin, kun tarkastuksessa pyritään rajoitettuun varmuuteen, tarkastajan on perehdyttävä lausuma-alueeseen ja hankittava lausuman perustaksi tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä, esimerkiksi analyttisillä menetelmillä ja kysymällä.
- 3.34 Määritellään 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.
- 3.35 Kohtuullisen varmuuden saavuttaminen edellyttää perusteellisempaa tarkastustyötä.

Tarkastussuunnitelma

- 3.36 Laillisuustarkastuksista tulee laatia kirjallinen projektikohtainen suunnitelma, jossa kuvataan tarkastustoimenpiteet ja niiden perusteet. Suunnitelmaan tulee sisällyttää myös riskianalyysi.
- 3.37 Tarkastajan on tarvittavin menettelyin varmistettava, että virheellisten johtopäätösten riski on hyväksyttävällä tasolla.
- 3.38 Tarkastussuunnitelmassa dokumentoidaan tarkastuksen strategia ja tarkastuksen konkreettinen suunnitelma. Laillisuustarkastuksessa keskeiset tarkastussuunnitelmaan liittyvät asiat esitetään yhdessä asiakirjassa.
- 3.39 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 kontroleja järjestetty, ovatko kontrollit toimiessaan tehokkaita ja miten kontrollien toimivuutta voidaan tehokkaimmin testata.
- 3.40 Tarkastusmenetelmät tulee valita ja suunnitella siten, että ne vastaavat oletettuihin ja tunnistettuihin riskeihin. Tarkastusmenetelmät tulee valita tarkastuksen kohdeasian, tarkastuskriteerien ja tarkastusasetelman mukaan.
- 3.41 Tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti tarkastuskohtaisiin projektisuunnitelmiin kirjataan, miten tarkastus tukee hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden toteuttamista.
- 3.42 Mikäli tilintarkastusten yhteydessä toteutetusta laillisuustarkastuksesta päädytään myöhemmin laatimaan erillinen laillisuustarkastuskertomus, laaditaan tarkastuksesta myös tämän ohjeen mukainen tarkastussuunnitelma.
- 3.43 Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa on suositeltavaa käydä keskusteluja kohdeorganisaation johdon ja niiden muiden henkilöiden kanssa, jotka vastaavat tarkastuksen kohteena olevan asian hallinnosta. Keskusteluissa tulee pyrkiä selvittämään 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.

Tuloksellisuustarkastuksen suunnittelu

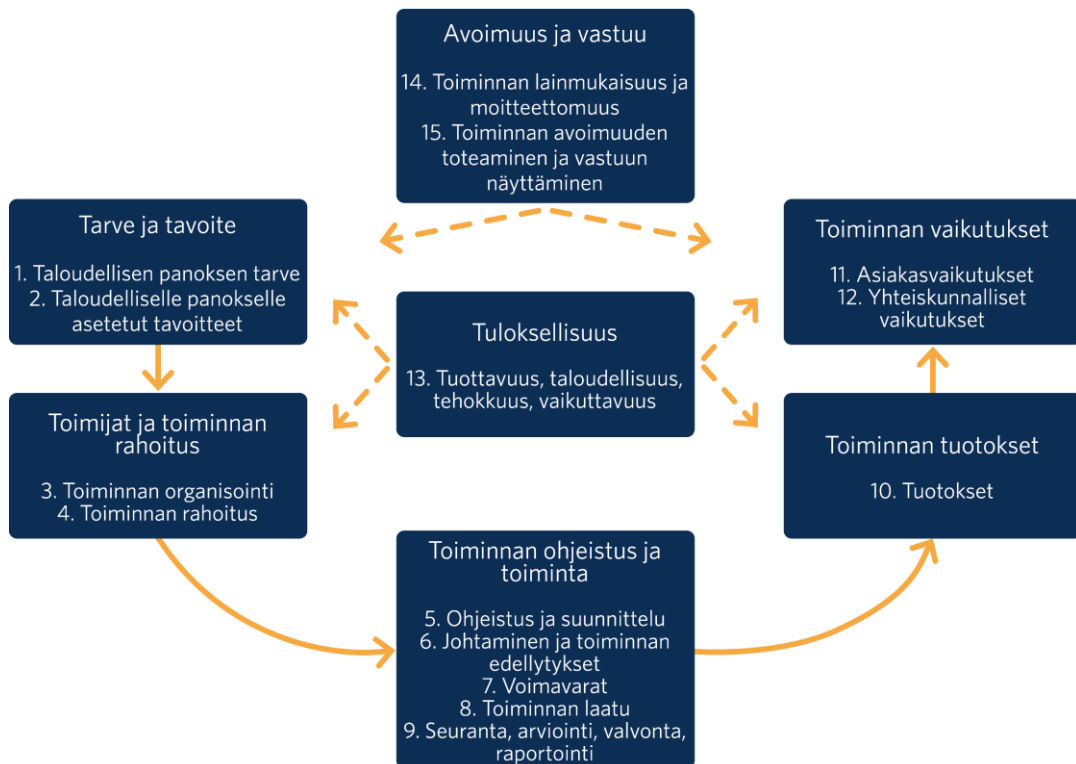
Suunnittelun lähtökohdat

- 3.44 Suunnittelussa tuotetaan tarkastusasetelma, jossa kuvataan, miten tarkastus kohdennetaan ja toteutetaan.
- 3.45 Tarkastusaiheen perustelumui stiosta ilmenee, miksi aihe on sisällytetty tarkastussuunnitelmaan ja mikä on tarkastuksen tarkoitus ja alustavasti suunniteltu lähestymistapa.
- 3.45.1 Perustelumui stio on tarkastuksen suunnittelun lähtökohta, ja se otetaan huomioon suunnitelman laadinnassa. Muistiassa on voitu tuoda esiin tarkastuksen tarkoitukseen ja perusvalintoihin liittyviä seikkoja, joilla on tavanomaista suurempi merkitys tarkastusasetelman laatimisen kannalta.
- 3.45.2 Tarkastusaiheen perustelumui stiossa on myös saatettu tuoda esiin erityisiä seikkoja tarkastuksen hyödyntäjistä. Myös nämä otetaan huomioon tarkastusasetelmaa tehtäessä.
- 3.45.3 Suunnittelun aikana tulee arvioida uudelleen perustelumui stiossa tehtyjä valintoja ja näiden ajankohtaisuutta. Jos perustelumui stiossa esitetyt tarkastuksen lähtökohdat ovat muuttuneet tai esiin tulee muita olennaisia syitä, voidaan tarkastuksen suunnitelmassa esittää perustelluista syistä uudenlaista tarkastusasetelmaa.
- 3.46 Tarkastussuunnitelmaan otettu tuloksellisuustarkastus kattaa lähtökohtaisesti koko tuloksellisuusketjun, ellei perustelumui stiossa ole toisin valittu.
- 3.47 Tarkastukselle voidaan suunnitteluvaiheessa tehtävän analyysin perusteella valita tulos-, järjestelmä- tai ongelmasuuntautunut painotus. Jos ongelma tai riski ei ole etukäteen tarkastajan tiedossa, hänen tulee aluksi edetä suunnittelussa noudattaen perusmallia, jossa arviointi kohdistuu koko tuloksellisuusketjuun. Usein tarkastuksissa yhdistetään eri suuntautumisvaihtoehtoja.
- 3.48 Jos tarkastuksen suunnitteluvaiheessa havaitaan, että tarkastus on perusteltua kohdistaa rajattuun ongelmaan tai riskiin, muuttaa tämä tarkastusasetelman osin erilaiseksi kuin se olisi perusmallin mukaisessa, koko tuloksellisuusketjuun kohdistuvassa tarkastuksessa.
- 3.49 Tarkastusaihe on saatettu ottaa jo tarkastussuunnitelmaan ongelmasuuntautuneena tarkastuksena. Tällöin suunnitteluvaiheessa on jo lähtökohtaisesti otettava huomioon tarkastuksen erityisluonne, ja tarkastusasetelma voidaan suunnitella sen mukaiseksi.
- 3.50 Suunnittelun tuotoksena on suunnitelma tarkastuksen toteuttamiseksi. Jos tarkastusta ei aloiteta, suunnitelmassa esitetään perustelu tälle valinnalle.
- 3.51 Tuloksellisuustarkastukseen kuuluu myös innovatiivisuus. Innovatiivisuus tarkastuksessa voi tarkoittaa sitä, että tarkastusaiheeseen löydetään uudentyyppinen lähestymistapa, aineistojen hankinnassa tai analyysissa kokeillaan uusia menetelmiä tai tarkastuksen evidenssin perusteella annetaan ennakkoluulottomia suosituksia. Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa on hyvä tuoda esiin ja rohkaista tarkastajia innovatiivisuuteen.
- 3.52 Tuloksellisuustarkastukset eivät lähtökohtaisesti kohdistu taloudenhoidon väärinkäyttöksiin. Tarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa on kuitenkin aina otettava väärinkäyttösriski huomioon, arvioitava sen merkitystä ja viestittävä tarvittaessa epäilyistä viraston sisällä. Epäilyt väärinkäytöksistä voivat johtaa esimerkiksi siihen, että kohteesta aloitetaan erillinen laillisuustarkastus tai että käynnissä olevaan tarkastukseen lisätään kysymys, johon vastataan jonkin toisen tarkastuslajin keinoin.

Tarkastusasetelman luominen

- 3.53 Suunnittelun resurssien ja ajankäytön tulee painottua tarkastusasetelman laatimiseen pohtimalla analyttisesti erilaisia tarkastusmahdollisuuksia ja -asetelmia.
- 3.54 Suunnittelun alkuvaiheisiin kuuluu sen pohtiminen, mitä tuloksellisuus tarkastettavassa toiminnassa on ja miten se voi ilmetä. Samoin pohditaan tuloksellisuuden olennaisia edellytyksiä ja mahdollisia ongelmia.

- 3.55 Suunnittelussa tarkennetaan perustelumuihostiassa esitettyä tarkastuksen tarkoitusta ja tavoitetta. Tarkastuksen tarkoitus ilmaisee, miksi tarkastus tehdään ja mitä sillä pyritään edistämään tai varmistamaan. Tarkastuksen tavoite puolestaan kertoo, minkälaisiin kysymyksiin pyritään vastaamaan ja mistä asiasta tarkastuksessa tuotetaan tietoa.
- 3.56 Suunnittelun tuloksena luodaan tarkastusasetelma, jonka mukaisesti tarkastus toteutetaan. Tarkastusasetelmassa määritetään tarkastuksen sisältö ja toteuttamisen puitteet:
- tarkastuksen tarkoitus, tavoite ja mahdollinen pääkysymys
 - tarkastuskysymykset
 - tarkastuskriteerit ja niiden lähteet
 - tarkastuksen rajaukset
 - pääasialliset tarkastusaineistot
 - aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmät
 - projektisuunnitelma aikatauluista ja tarvittavista resursseista.
- 3.57 Tuloksellisuustarkastuksen peruskysymyksiä ovat
- ovatko toiminnasta vastuulliset tahot toimineet tuloksellisesti
 - miten tuloksellisuutta voitaisiin edistää.
- Tarkastusasetelma rakennetaan sellaiseksi, että näistä peruskysymyksistä tuotetaan tietoa tarkastuksen tarkoitusta edistävällä tavalla.
- 3.58 Ongelmasuuntautuneessa tarkastuksessa peruskysymyksiä ovat
- onko tarkastuksen lähtökohtana ollut ongelma ennakkotietojen mukainen
 - ovatko toiminnasta vastuulliset tahot tunnistaneet ongelman ja sen syyt ja vaikutukset
 - ovatko toiminnasta vastuulliset tahot tehneet riittävästi tilanteen korjaamiseksi.
- 3.59 Tuloksellisuustarkastuksen tarkastusasetelman luomisessa käytetään apuna tuloksellisuusketjua, joka kuvaa tuloksellisen toiminnan vaiheita (kuvio 3).
- 3.60 Tuloksellisuusketjusta voidaan erottaa kolme päävaihetta:
- valtion varojen kohdentaminen toimintaan, jonka odotetaan täyttävän yhteiskunnallisia tarpeita
 - taloudellisen panoksen muuntaminen toiminnaksi ja tuotoksiksi
 - toiminnan vaikutusten aikaansaaminen.
- 3.61 Toimintaa on hoidettu tuloksellisesti vain, jos tuloksellisuusketjun kaikissa päävaiheissa on onnistuttu. Tämä on otettava huomioon tarkastusasetelmaa luotaessa.
- 3.62 Tarkastusasetelman luomiseksi selvitetään tuloksellisuusketjun päävaiheita sillä erittelytarkkuudella, jota tarkastusaihe vaatii. Työn tuloksena syntyy ymmärrys siitä, miten valtion varat muutetaan toiminnaksi ja edelleen vaikutuksiksi. Selvittämisen tarkoituksena on saada selville tuloksellisuuden kannalta olennaiset sekä ongelmalliset ja riskejä sisältävät vaiheet.



Kuvio 3: Tuloksellisuusketjusta johdettuja tuloksellisuustarkastuksen tarkastusnäkökulmia

- 3.63 Kun suunnittelun aikana on arvioitu, mitkä vaiheet tuloksellisuusketjussa ovat erityisen tärkeitä ja riskialttiita, voidaan tätä arviota käyttää tarkastuksen kohdennusperusteena.
- 3.64 Koko tuloksellisuusketjun kattava tarkastusasetelma on tarpeen, jos riskit eivät paikannu ketjussa vain joihinkin vaiheisiin.
- 3.65 Riskien keskittyminen johonkin vaiheeseen mahdollistaa taas asetelman, joka rajautuu tähän vaiheeseen tai painottaa sitä tarkastuksessa. Esimerkiksi toiminnan ohjaamiseen paikantuva merkittävä riski voi olla perusteena järjestelmäsuuntautuneelle tarkastukselle.
- 3.66 Riskiarvioiden lisäksi tarkastusasetelmaan vaikuttavat arviot käytettävissä olevista työpäivistä ja osaamisesta sekä tarkastuksen muista resursseista ja toteuttamismahdollisuuksista. Näistäkin syistä tarkastus voi olla tarpeen rajata esimerkiksi tuloksellisuusketjun alkupäähän ja siihen, miten tuloksellisuuden edellytykset täyttyvät.
- 3.67 Jos samasta aihepiiristä tehdään useita tarkastuksia, tarkastukset voidaan kohdistaa ketjun eri kohtiin. Tällöin tarkastusten tarkastusasetelmat voidaan muotoilla vastaavasti rajatusti, mutta toisaalta tarkastuksissa voidaan mennä syvemmälle.
- 3.68 Toiminnasta vastaavalla viranomaisella on ensisijainen vastuu tuottaa tietoa toimintansa tuloksellisuudesta. Jokaisen tarkastuksen suunnittelussa tulee selvittää, minkälaista tietoa erityisesti vaikuttavuudesta ja vaikutuksista on saatavilla ja miten tätä tietoa voidaan hyödyntää tarkastuksessa. Tämän perusteella pohditaan, missä määrin tarkastuksessa on tarvetta ja mahdollisuuksia itse tuottaa vaikuttavuustietoa.
- 3.69 Tuloksellisuusketjun loppupäässä aikaansaatu yhteiskunnallinen vaikuttavuus on tarkastetuissa toiminnoissa aina olennaisinta.
- 3.69.1 Silloinkin kun tarkastuksessa keskitytään toiminnan vaikuttavuuteen, on tarpeen analysoida toimeenpanoa siinä määrin, että vaikuttavuusongelmien syistä ja jo tehdyistä korjaustoimista saadaan tietoa. Ilman tätä tarkastuksessa on vaikea tehdä hyödyllisiä kehittämissuosituksia.

- 3.69.2 Tarkastuksessa tuotettavan vaikuttavuustiedon tarvetta lisää se, jos viranomaisen tuottama tieto arvioidaan määrältään tai laadultaan puutteelliseksi. Jos vaikuttavuustiedon tuottaminen tällaisissakin tapauksissa arvioidaan eri syistä vaikeaksi, voidaan harkita, tulisiko tarkastuskysymykset rajata tuloksellisuusketjun muihin osiin.
- 3.70 Jos tarkastuksen tavoite ja mahdollinen pääkysymys keskittyvät vain yhteen tuloksellisuusketjun vaiheeseen, tämän vaiheen tulee olla tuloksellisuuden kannalta olennainen ja sisältää olennaisesti tuloksellisuuteen vaikuttavia ongelmia.
- 3.70.1 Tarkastuksen kohteeksi tulee valita tuloksellisuusketjusta sellainen toiminta, jonka tarkoitus on edistää yhteiskunnallista vaikuttavuutta ja toimia osaltaan tuloksellisen toiminnan edellytyksenä.
- 3.70.2 Tätä yhteyttä tarkastettavan tuloksellisuusketjun osan ja toiminnan tuloksellisuuden, ml. yhteiskunnallisen vaikuttavuuden, välillä on pidettävä esillä tarkastuksen aikana ja raportoinnissa.
- 3.71 Koska tarkastuksen suunnitteluun käytetään selvästi vähemmän aikaa kuin varsinaiseen tarkastukseen, tuloksellisuuden ongelmien havainnointi ja niiden pohtiminen ei edellytä suunnitteluvaiheessa tarkastuksenomaista tiedonmuodostusta, jossa tieto varmistetaan useammasta lähteestä. Ongelmien analysoinnin ja esittämisen pitää kuitenkin perustua perusteltuihin näkemyksiin asioiden tilasta. Ongelmien havainnoinnin lähteenä voi käyttää myös hallinnon omia riskianalyseja.
- 3.72 Tarkastuksen kohdentamisen vaihtoehtoista tulee keskustella tarkastuksen suunnitelmasta päättävän henkilön kanssa. Kun tarkastuksen pääasiallisista näkökulmista vallitsee yhteinen näkemys, voidaan tarkastusasetelma tarkentaa määrittämällä tarkastuskysymykset ja -kriteerit, tarkastuksen pääasialliset aineistot ja menetelmät sekä aikataulu ja tarvittavat resurssit.

Tarkastuksen tarkoituksen, tavoitteen, kysymysten ja rajausten tarkentaminen

- 3.73 Aihevalinnan perustelumuoisto ja tuloksellisuusketjun analyysi suuntaavat sitä, millaisiksi tarkastuksen tarkoitus, tavoite, kysymykset ja rajaukset pääpiirteissään tulevat. Suunnittelun kuluessa nämä täsmennetään niin selkeiksi, että ne myös käytännössä voivat ohjata tarkastuksen tekemistä ja siinä tarvittavia erilaisia valintoja ja ratkaisuja.
- 3.74 Tarkastuksen tavoitteen tai mahdollisen pääkysymyksen pohjalta muodostetaan 3–5 keskeistä tarkastuskysymystä. Tarkastuskysymyksille taas muodostetaan tarkastuksen sisältöä tarkemmin kuvaavia osakysymyksiä.
- 3.75 Kun tarkastusasetelma kattaa koko tuloksellisuusketjun, yksi mahdollisuus on asettaa tuloksellisuusketjun kolmelle päävaiheelle (ks. 3.61) tarkastuskysymys, joka jaetaan edelleen päävaihetta koskeviksi osakysymyksiksi.
- 3.76 Tätä ohjetta tarkentavissa tuloksellisuustarkastuksen oppaissa tai malleissa esitetään esimerkkejä kysymyksistä, joita tuloksellisuusketjun eri vaiheista voidaan esittää.
- 3.77 Tarkastuskysymykset esitetään kysymyslauseen muodossa. Niiden tulee olla selvät ja ymmärrettävät. Tarkastuskysymyksissä ei käytetä ilmaisuja, jotka muuttavat kysymykset epämääräisiksi.
- 3.78 Tarkastuskysymysten tulee olla muodoltaan normatiivisia (onko tehty hyvin). Osakysymykset voivat pyrkiä selvittämään asiantilaa ilman arvottavaa luonnetta (miten on tehty).
- 3.79 Jos tarkastuksen tavoite ja mahdollinen pääkysymys eivät suoraan huomioi taloudellisuuskäsitteitä, on näkökulma pyrittävä sisällyttämään asetelmaan esimerkiksi toiminnan resursointia ja niiden taloudellista käyttöä koskevalla tarkastuskysymyksellä tai osakysymyksillä. Tämä koskee myös ongelmasuuntautuneita tarkastuksia, jotka ovat muuten asetelmaltaan erilaisia kuin tavalliset tuloksellisuustarkastukset.
- 3.80 Tarkastuksen aikana on kaikkien tarkastuskysymysten kohdalla pyrittävä soveltamaan taloudellista analyysiä siitä riippumatta, onko tarkastuskysymyksessä otettu taloudellisuuskäsitteitä huomioon.

- 3.81 Jotta tarkastuksessa voidaan asettaa taloudellisuuteen liittyviä kysymyksiä ja soveltaa taloudellista näkökulmaa, suunnitteluvaiheessa tulee selvittää monipuolisesti kohteen valtiontaloudellista merkitystä sekä panosten määräytymistä ja kohdentumista. Samoin suunnitteluvaiheessa tulee miettiä, mitä taloudellinen näkökulma aiheeseen merkitsee ja miten aihetta voi analysoida talouden näkökulmasta.
- 3.82 Tarkastuksen suunnitelmassa tulee esittää myös tarkastusta koskevat rajaukset. Tarkastuskysymykset rajaavat jo osaltaan sitä, mitkä asiat kuuluvat tarkastuksen piiriin ja mitä asioita jätetään tarkastuskysymysten ja tiedonhankinnan ulkopuolelle. Tämän lisäksi rajauksia voidaan tehdä esimerkiksi ajallisesti, alueellisesti tai hallinnollisesti. Rajaukset tulee perustella.

Tarkastuskriteerien määrittely

- 3.83 Tuloksellisuustarkastus edellyttää vähintään yhtä normatiivista tarkastuskysymystä ja sille määriteltyä tarkastuskriteeriä.
- 3.84 Tarkastuksissa kaikille normatiivisille tarkastuskysymyksille on määritettävä tarkastuskriteerit. Tarkastuskriteerit pitää ilmaista selvästi ja ymmärrettävästi. Kriteerien perusteella eduskunnalla, kohteen edustajilla ja tarkastuksen sidosryhmillä tulee olla mahdollisuus ymmärtää, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa arvioidaan.
- 3.85 Ongelmasuuntautuneessa tarkastuksessa tarkastuskriteerien määrittelytarve on erilainen kuin normaalitilanteessa. Jo se, että tarkastus on aihetta valittaessa katsottu ongelmasuuntautuneeksi, pitää sisällään käsityksen, että on poikettu jostakin toivottavasta asiantilasta. Tällaisen normatiivisuonteisen aihevalinnan jälkeen tarkastuskysymykset voivat kohdistua pikemminkin asiantilan syiden selvittämiseen (miksi ongelmalliseen tilaan on päädytty) kuin siihen, onko viranomaisen toiminut siten kuten olisi pitänyt. Ongelmasuuntautuneessakin tarkastuksessa on kuitenkin pyrittävä asettamaan joitakin normatiivisia tarkastuskysymyksiä ja näille on määritettävä tarkastuskriteerit.
- 3.86 Jo tarkastuskriteerejä harkittaessa on tarpeen ottaa huomioon, että tarkastusvirasto ei voi ottaa kantaa asiaan, jolle ei ole määritetty arvioinnin perustana olevaa, julkilausuttua tarkastuskriteeriä.
- 3.87 Kriteerit on eroteltava kriteerien lähteistä, eli siitä, mistä kriteerit saadaan. Tarkastuskriteerien lähteet on ilmaista selkeästi.
- 3.88 Tarkastuskriteerit johdetaan ensi sijassa eduskunnan tekemistä päätöksistä eli tarkastettavaa toimintaa koskevasta lainsäädännöstä, talousarviosta ja niiden tausta-aineistosta tai yleisemmin hallintoa koskevasta lainsäädännöstä, kuten esimerkiksi hallintolaista, talousarviolaista ja julkisuuslaista.
- 3.89 Toissijaisesti tarkastuskriteereinä voidaan käyttää tulossopimuksissa, ohjelmataavoitteissa, keskuhallinnon ohjeissa tai hyvissä ammatillisissa käytänteissä esitettyjä tavoitteita, jos nämä ovat linjassa eduskunnan päätösten kanssa. Jos hallinnon itselleen määrittämät tavoitteet eivät ole johdettavista eduskunnan asettamista tavoitteista, asiasta tulee keskustella tarkastuskohteen kanssa ja käsitellä asiaa suunnitelmaraportissa.
- 3.90 Joskus varsinkaan ensisijaiset kriteerilähteet eivät sisällä selviä kriteerejä tarkastukselle. Tämä voi olla tilanne varsinkin silloin, jos tarkastettavan toiminnan tavoitteet ovat laadullisia. Tällöin tarkastajan tulee tulkita ja täsmentää tarkastuksen kriteerit eri lähteitä hyväksikäyttäen. Tärkeää on, että kriteerit täsmennetään avoimesti ja että tarkastuskohteella on mahdollisuus arvioida kriteerejä. Mitä enemmän tarkastaja joutuu tulkitsemaan hyvän toiminnan kriteerejä, sitä tärkeämpää on määrittelyjen avoimuus ja keskustelu niiden hyväksyttävyydestä.
- 3.91 Hyväksi katsottavan toiminnan määrittelyssä on pyrittävä aina tukeutumaan joihinkin tarkastajasta riippumattomiin, yleisesti hyväksytyihin periaatteisiin. Tällöin on otettava huomioon, että mennyttä toimintaa ei ole kohtuullista arvioida kriteerein, jotka ovat tulleet voimaan tai joita on alettu pitää yleisesti hyväksytyinä vasta toiminnan jo päätyttyä. Samoin, jos tarkastajan määrittelemät kriteerit perustuvat johonkin hyvän toiminnan ideaalimalliin, on kriteerejä sovellettaessa otettava huomioon, mitä tarkastuskohteelta voidaan kohtuudella vaatia. Täydellisyyden odottaminen voi olla paitsi kohutuotonta, myös toiminnan taloudellisuuspyrkimysten vastaista.

Tarkastusaineistojen, analyysien ja vuorovaikutuksen suunnittelu

- 3.92 Tarkastuksen suunnitteluun sisältyy sen kuvaaminen, millä tarkastusaineistoilla tarkastuskysymyksiin vastataan, miten aineistot kerätään ja miten paljon resursseja aineistojen kerääminen vaatii. Lisäksi suunnittelun aikana määritellään pääasialliset aineistojen analysointitavat. Suunnittelun tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuskysymyksiin voidaan todella vastata ja että aineistot sekä menetelmät soveltuvat esitettyihin kysymyksiin.
- 3.93 Tarkastusaineistojen ja -analyysitapojen määrittelyssä kiinnitetään erityistä huomiota mahdollisuuden käyttää määrällisiä tarkastusaineistoja ja määrällistä analyysia.
- 3.94 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan tarkastuksessa eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja. Suunnitelmassa määritetään pääasialliset aineistot, joilla tarkastuskysymyksiin pyritään vastaamaan. Määrittely tehdään siten, että sen perusteella voidaan arvioida, miten hyvät mahdollisuudet tarkastuksessa on saada riittävät vastaukset tarkastuskysymyksiin ja miten paljon työtä tarkastuskysymyksiin vastaaminen edellyttää.
- 3.95 Aineiston analyysillä tarkoitetaan tarkastusaineiston erittelyä ja jäsentelyä, jota ohjaavat tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit.
- 3.96 Tarkastusvirastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastuksessa on mahdollista käyttää myös ulkopuolisia asiantuntijoita. Jos tarkastuksessa päädytään käyttämään ulkopuolisia asiantuntijoita, tulee erityisesti pohtia, mitkä ovat ulkopuolisen asiantuntijan edellytykset tuottaa objektiivista tietoa aiheesta, mikä on ulkopuolisen asiantuntijan käytön ja hankintaprosessin merkitys tarkastuksen kustannusten ja aikataulujen kannalta (kun otetaan huomioon palvelun hankintaprosessiin kuluva aika) sekä miten tarkastuksen luottamuksellisia tai salaisia tietoja voidaan käsitellä. Ulkopuolista asiantuntemusta voidaan käyttää myös tarkastuksen laadunvalvonnassa. Ulkopuolisen asiantuntemuksen käyttö tulee kuvata tarkastuksen suunnitelmassa.
- 3.97 Suunnitteluvaiheessa suunnitellaan myös tarkastuksen aikaista vuorovaikutusta. Samoin arvioidaan, keille, milloin ja millä tavalla tarkastuksesta viestitään ja raportoidaan, jotta viestinnällä ja raportoinnilla parhaiten edistetään tarkastuksen tavoitetta ja vaikuttavuutta.

Tarvittava osaaminen

- 3.98 Tarkastuksen suunnitteluun kuuluu erityisen tärkeänä osana sen varmistaminen, että tarkastusprojektissa on riittävästi osaamista tarkastuksen tekemiseen. Tuloksellisuustarkastuksessa osaaminen liittyy erityisesti tarkastusaiheen ymmärtämiseen, tarkastusasetelman luomiseen, aineistojen hankinnan ja analyysien menetelmien riittävään hallintaan, tarkastusprosessin eteenpäin viemiseen, vuorovaikutustaitoihin kohteen kanssa sekä tarkastusten tulosten viestintään ja raportointiin.

Tarkastuksen suunnittelumatriisi ja projektisuunnitelma

- 3.99 Tarkastusasetelma ja tarkastuksen toteutus tiivistetään suunnittelumatriisiin ja tarkastuksen projektisuunnitelmaan.
- 3.100 Suunnittelumatriisi on taulukko, joka kokoaa yhteen tarkastuksen tarkoituksen, tavoitteen, tarkastuskysymykset ja näiden osakysymykset, tarkastuskriteerit ja näiden lähteet sekä aineiston ja menetelmät osakysymyksittäin.
- 3.101 Tarkastuksen projektisuunnitelma on suunnitelma tarkastuksen toteuttajista, käytettävästä työajasta, muista tarvittavista resursseista, tarkastuksen vaiheista ja tarkastuksen aikataulusta.
- 3.102 Tarkastuksen toteuttamisen aikataulu arvioidaan jakamalla tarkastus työvaiheisiin. Työvaiheiden työmäärä sekä alkaminen ja päättymisen arvioidaan ja merkitään projektisuunnitelmaan.
- 3.103 Projektisuunnitelman merkittävät muutokset rinnastuvat suunnitelman tekemiseen, joten niistä päätetään vastaavalla tavalla kuin suunnitelmaraportista.

Tarkastuksen toteuttamisen ja vaikuttavuuden riskit

- 3.104 Suunnittelun tärkeä osa on tarkastuksen toteuttamiseen liittyvien riskien ja epävarmuuksien pohdinta ja niiden dokumentointi. Tarkastuksen toteuttamisen riskillä tarkoitetaan sitä, että tarkastusta ei jostain syystä voida toteuttaa suunnitellulla tavalla tai tarkastus ei ole olosuhteiden muuttuttua enää tarkoituksenmukainen. Tarkastusriskit eivät koske vain tarkastusprosessia, vaan riskinä on myös se, että tarkastuskysymyksiin ei saada vastauksia tai että vastaukset eivät ole luotettavia.
- 3.105 Riskejä pohdittaessa tulee myös etsiä toimenpiteitä, joilla riskejä voidaan hallita tai joilla niihin voidaan vastata, mikäli ne toteutuvat.
- 3.106 Tarkastuksen suunnittelussa on hyvä huomioida ja varautua sellaisiin ennakoitavissa oleviin riskeihin ja epävarmuuksiin, jotka toteutuessaan heikentäisivät tarkastuksen vaikuttavuutta ja jotka puoltaisivat tarkastusasetelman olennaista muuttamista tai tarkastuksen keskeyttämistä.
- 3.107 Riskeistä ja epävarmuuksista tulee keskustella suunnittelun eri vaiheissa tarkastukseen osallistuvien kanssa. Myös keskustelut tarkastuskohteen sekä toimialasta vastaavan ministeriön kanssa auttavat usein hahmottamaan tarkastuksen tekemiseen liittyviä riskejä. Esille tulevat riskit vaikuttavat tarkastusasetelman luomiseen.
- 3.108 Yhtenä merkittävänä tuloksellisuustarkastuksen toteuttamisen ja vaikuttavuuden riskitekijänä on tarkastuksen tekijöiden riittävä osaaminen. Osaamista on arvioitava suunnittelun aikana, ja käsittely on dokumentoitava joko tarkastuksen suunnitelmaan, suunnitelman liitteisiin tai suunnitelmavaiheen työpapereihin.
- 3.109 Suunnitelmaraportissa tulee antaa mahdollisimman selvä ja perusteltu kuva tarkastuksen toteutuksen ja tarkastustulosten hyödyntämisen riskeistä. Suunnitelmaraportissa on myös syytä käsitellä riskin suuruuteen vaikuttavia tekijöitä. Epävarmuustekijöiden esittäminen on tärkeätä muun muassa siksi, että päätös tarkastuksen aloittamisesta tulee voida tehdä riittävän tiedon perusteella. Samoin valittuun tarkastusasetelmaan sisältyvien riskien tulee olla dokumentoituna jo tarkastusta aloitettaessa. Suunnitelmaraportissa esitetyt epävarmuustekijät luovat myös alustavat perustelut tarkastusasetelman mahdollisille muutoksille tai sille, että tarkastuskysymykseen kyetään antamaan vain osittainen vastaus.

Suunnitelmaraportti

- 3.110 Suunnitelmaraportissa tulee kuvata suunnitellun tarkastuksen tarkastusasetelma sekä esittää suunnittelumatriisi ja projektisuunnitelma.
- Jos suunnittelussa päädytään siihen, että tarkastusta ei ole tarkoituksenmukaista suorittaa, suunnitelmaraporttiin tulee kirjata perustelut siitä, miksi tarkastus päätettiin suunnitellaan. Päätöksen siitä, että varsinaista tarkastusta ei aloiteta, tekee pääjohtaja.
- 3.111 Suunnitelmaraportti kirjoitetaan valmiille mallipohjalle. Raportin tulee olla ytimekäs ja lyhyt. Tuloksellisuustarkastuksissa raportin ohjeellinen sisältö ja rakenne on seuraava:
- Tarkastusaiheen perustelut
 - Tarkastuskohteen ja sen tuloksellisuuden määrittely sekä tuloksellisuuden merkittävät edellytystekijät
 - Tarkastuksen tarkoitus, tavoite, lähestymistavat ja tulosten hyödyntäminen
 - Tarkastuksen kysymykset, kriteerit ja aineistot
 - Tarkastuksen toteutus ja riskit
 - Liitteet: suunnittelumatriisi, projektisuunnitelma ja muut raportointipohjassa määritellyt liitteet.
- 3.112 Suunnitelmaraportissa käsitellään tulosten hyödyntämisen yhteydessä myös tarkastuksen aikaista vuorovaikutusta ja tarkastusraportointia. Suunnitelmaraportin ohjeellista sisältöä on kuvattu tarkemmin raportin mallipohjassa.
- 3.113 Suunnitelmaraportti on tarkastuksen valmistumisen jälkeen julkinen asiakirja, joka on pyydettyessä saatavissa viraston kirjaamosta. Jos suunnitelmaraportissa käsitellään salassa pidettäviä asioita, raportin salassa pitämisestä on niiltä osin tehtävä päätös.

Finanssipolitiikan tarkastuksen suunnittelu

Suunnittelun lähtökohdat

- 3.114 Suunnittelussa tuotetaan tarkastusasetelma, jossa kuvataan, miten tarkastus kohdennetaan ja toteutetaan.
- 3.115 Tarkastusaiheen perustelumui stiosta ilmenee, miksi aihe on sisällytetty tarkastussuunnitelmaan ja mikä on tarkastuksen tarkoitus ja alustavasti suunniteltu lähestymistapa.
- 3.115.1 Perustelumui stio on tarkastuksen suunnittelun lähtökohta, ja se otetaan huomioon suunnitelman laadinnassa. Muistiossa on voitu tuoda esiin tarkastuksen tarkoitukseen ja perusvalintoihin liittyviä seikkoja, joilla on tavanomaista suurempi merkitys tarkastusasetelman laatimisen kannalta.
- 3.115.2 Tarkastusaiheen perustelumui stiossa on myös saatettu tuoda esiin erityisiä seikkoja tarkastuksen hyödyntäjistä. Myös nämä otetaan huomioon tarkastusasetelmaa tehtäessä.
- 3.115.3 Suunnittelun aikana tulee arvioida uudelleen aihevalinnan perustelumui stiossa tehtyjä valintoja ja näiden ajankohtaisuutta sekä esittää perustelluin syin tarkastusasetelmaa, joka pohjautuu toisenlaisiin lähtökohtiin.
- 3.116 Suunnittelun tuotoksena on suunnitelma tarkastuksen toteuttamiseksi. Jos tarkastusta ei aloiteta, suunnitelmassa esitetään perustelu tälle valinnalle.

Tarkastusasetelman luominen

- 3.117 Suunnittelun resurssien ja ajankäytön tulee painottaa tarkastusasetelman laatimiseen pohtimalla analyttisesti erilaisia tarkastusmahdollisuuksia ja -asetelmia.
- 3.118 Suunnittelussa tarkennetaan perustelumui stiossa esitettyä tarkastuksen tarkoitusta ja tavoitetta. Tarkastuksen tarkoitus ilmaisee, miksi tarkastus tehdään ja mitä sillä pyritään edistämään tai varmistamaan. Tarkastuksen tavoite puolestaan kertoo, minkälaisiin kysymyksiin pyritään vastaamaan ja mistä asiasta tarkastuksessa tuotetaan tietoa.
- 3.119 Suunnittelun tuloksena luodaan tarkastusasetelma, jonka mukaisesti tarkastus toteutetaan. Tarkastusasetelmassa määritetään tarkastuksen sisältö ja toteuttamisen puitteet:
- tarkastuksen tarkoitus, tavoite ja mahdollinen pääkysymys
 - tarkastuskysymykset
 - tarkastuskriteerit ja niiden lähteet
 - tarkastuksen rajaukset
 - pääasialliset tarkastusaineistot
 - aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmät sekä
 - projektisuunnitelma aikatauluista ja tarvittavista resursseista.
- 3.120 Yhteiskunnallinen vaikuttavuus on tarkastetuissa toiminnoissa aina olennaisinta. Tätä näkökulmaa on pidettävä esillä tarkastuksen aikana ja raportoinnissa.
- 3.121 Koska tarkastuksen suunnitteluun käytetään selvästi vähemmän aikaa kuin varsinaiseen tarkastukseen, tarkastusasetelman pohjalla olevia tietoja ei tarvitse varmistaa useammasta lähteestä. Analyysin pitää kuitenkin perustua perusteltuihin näkemyksiin asioiden tilasta.
- 3.122 Tarkastuksen kohdentamisen vaihtoehtoista keskustellaan tarkastuksen suunnitelmasta päättävän henkilön kanssa. Kun tarkastuksen pääasiallisista näkökulmista vallitsee yhteinen näkemys, voidaan tarkastusasetelma tarkentaa määrittämällä tarkastuskysymykset ja -kriteerit, tarkastuksen pääasialliset aineistot ja menetelmät sekä aikataulu ja tarvittavat resurssit.

Tarkastuksen tarkoituksen, tavoitteen, kysymysten ja rajausten tarkentaminen

- 3.123 Aihevalinnan perustelumuuisto ja tarkastuskohteen analyysi suuntaavat sitä, millaisiksi tarkastuksen tarkoitus, tavoite, kysymykset ja rajaukset pääpiirteissään tulevat. Suunnittelun kuluessa nämä täsmennetään niin selkeiksi, että ne myös käytännössä voivat ohjata tarkastuksen tekemistä ja siinä tarvittavia erilaisia valintoja ja ratkaisuja.
- 3.124 Tarkastuksen tavoitteesta tai mahdollisesta pääkysymyksestä lähtien muodostetaan 3–5 keskeistä tarkastuskysymystä. Tarkastuskysymyksille taas muodostetaan tarkastuksen sisältöä tarkemmin kuvaavia osakysymyksiä.
- 3.125 Tarkastuskysymykset esitetään kysymyslauseen muodossa. Niiden tulee olla selvät ja ymmärrettävät.
- 3.126 Tarkastuskysymysten tulisi olla muodoltaan normatiivisia (onko tehty hyvin). Osakysymykset voivat pyrkiä selvittämään asiantilaa ilman arvottavaa luonnetta (miten on tehty).
- 3.127 Jotta tarkastuksessa voidaan asettaa taloudellisuuteen liittyviä kysymyksiä ja soveltaa taloudellista näkökulmaa, suunnitteluvaiheessa tulee selvittää monipuolisesti kohteen valtiontaloudellista merkitystä sekä panosten määräytymistä ja kohdentumista. Samoin suunnitteluvaiheessa tulee miettiä, mitä taloudellinen näkökulma aiheeseen merkitsee ja miten aihetta voi analysoida talouden näkökulmasta.
- 3.128 Tarkastuksen suunnitelmassa tulee esittää myös tarkastusta koskevat rajaukset. Tarkastuskysymykset rajaavat jo osaltaan sitä, mitkä asiat kuuluvat tarkastuksen piiriin ja mitä asioita jätetään tarkastuksen kysymysten ja tiedonhankinnan ulkopuolelle. Tämän lisäksi rajauksia voidaan tehdä esimerkiksi ajallisesti, alueellisesti tai hallinnollisesti. Rajaukset tulee perustella.

Tarkastuskriteerien määrittely

- 3.129 Finanssipolitiikan tarkastus edellyttää vähintään yhtä normatiivista tarkastuskysymystä ja sille määriteltyä tarkastuskriteeriä.
- 3.130 Tarkastuksissa kaikille normatiivisille tarkastuskysymyksille on määritettävä tarkastuskriteerit. Tarkastuskriteerit pitää ilmaista selvästi ja ymmärrettävästi. Kriteerien perusteella eduskunnalla, kohteen edustajilla ja tarkastuksen sidosryhmillä tulee olla mahdollisuus ymmärtää, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa arvioidaan.
- 3.131 Jo tarkastuskriteerejä harkittaessa on tarpeen ottaa huomioon, että tarkastusvirasto ei voi ottaa kantaa asiaan, jolle ei ole määritetty arvioinnin perustana olevaa, julkilausuttua tarkastuskriteeriä.
- 3.132 Kriteerit on eroteltava kriteerien lähteistä, eli siitä, mistä kriteerit saadaan. Tarkastuskriteerien lähteet on ilmaistava selkeästi.
- 3.133 Tarkastuskriteerit johdetaan ensi sijassa eduskunnan tekemistä päätöksistä eli tarkastettavaa toimintaa koskevasta lainsäädännöstä, talousarviosta ja niiden tausta-aineistosta tai yleisemmin hallintoa koskevasta lainsäädännöstä, kuten esimerkiksi hallintolaista, talousarviolaista ja julkisuuslaista. Kriteerien lähteinä voivat olla myös EU-tason sopimukset, kuten kasvu- ja vakaussopimus tai muut finanssipoliittiset sopimukset sekä EU:n tai kansainvälisten järjestöjen, kuten OECD:n tai IMF:n, suositukset, ohjeet ja parhaat käytänteet.
- 3.134 Toissijaisesti tarkastuskriteereinä voidaan käyttää valtioneuvoston tai hallinnon itsensä määrittelemiä tavoitteita, jos nämä ovat linjassa eduskunnan päätösten kanssa. Jos hallinnon itselleen määrittämät tavoitteet eivät ole johdettavista eduskunnan asettamista tavoitteista, asiasta tulee keskustella tarkastuskohteen kanssa ja käsitellä asiaa suunnitelmaraportissa.
- 3.135 Joskus varsinkaan ensisijaiset kriteerilähteet eivät sisällä selviä kriteerejä tarkastukselle. Tämä voi olla tilanne varsinkin silloin, jos tarkastettavan toiminnan tavoitteet ovat laadullisia. Tällöin tarkastajan tulee tulkita ja täsmentää tarkastuksen kriteerit eri lähteitä hyväksikäyttäen. Tärkeää on, että kriteerit täsmennetään avoimesti ja että tarkastuskohteella on mahdollisuus arvioida kriteerejä. Mitä enemmän tarkastaja joutuu tulkitsemaan hyvän toiminnan kriteerejä, sitä tärkeämpää on määrittelyjen avoimuus ja keskustelu niiden hyväksyttävyydestä.

- 3.136 Hyväksi katsottavan toiminnan määrittelyssä on pyrittävä aina tukeutumaan joihinkin tarkastajasta riippumattomiin, yleisesti hyväksytyihin periaatteisiin. Tällöin on otettava huomioon, että mennyttä toimintaa ei ole kohtuullista arvioida kriteerein, jotka ovat tulleet voimaan tai joita on alettu pitää yleisesti hyväksytyinä vasta toiminnan jo päätyttyä. Samoin, jos tarkastajan määrittelemät kriteerit perustuvat johonkin hyvän toiminnan ideaalimalliin, on kriteerejä sovellettaessa otettava huomioon, mitä tarkastuskohteelta voidaan kohtuudella vaatia. Täydellisyyden odottaminen voi olla paitsi kohtuutonta, myös toiminnan taloudellisuuspyrkimysten vastaista.

Tarkastusaineistojen, analyysien ja vuorovaikutuksen suunnittelu

- 3.137 Tarkastuksen suunnitteluun sisältyy sen kuvaaminen, millä tarkastusaineistoilla tarkastuskysymyksiin vastataan, miten aineistot kerätään ja miten paljon resursseja aineistojen kerääminen vaatii. Lisäksi suunnittelussa määritellään pääasialliset aineistojen analysointitavat. Suunnittelun tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuskysymyksiin voidaan todella vastata ja että aineistot sekä menetelmät soveltuvat esitettyihin kysymyksiin.
- 3.138 Tarkastusaineistojen ja -analyysitapojen määrittelyssä kiinnitetään erityistä huomiota mahdollisuuden käyttää määrällisiä tarkastusaineistoja ja määrällistä analyysia.
- 3.139 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan tarkastuksessa eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja. Suunnitelmassa määritetään pääasialliset aineistot, joilla tarkastuskysymyksiin pyritään vastaamaan. Määrittely tehdään siten, että sen perusteella voidaan arvioida, miten hyvät mahdollisuudet tarkastuksessa on saada riittävät vastaukset tarkastuskysymyksiin ja miten paljon työtä tarkastuskysymyksiin vastaaminen edellyttää.
- 3.140 Aineiston analyysillä tarkoitetaan tarkastusaineiston erittelyä ja jäsentelyä, jota ohjaavat tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit.
- 3.141 Tarkastusvirastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastuksessa on mahdollista käyttää myös ulkopuolisia asiantuntijoita. Jos tarkastuksessa päädytään käyttämään ulkopuolisia asiantuntijoita, tulee erityisesti pohtia, mitkä ovat ulkopuolisen asiantuntijan edellytykset tuottaa objektiivista tietoa aiheesta, mikä on ulkopuolisen asiantuntijan käytön ja hankintaprosessin merkitys tarkastuksen kustannusten ja aikataulujen kannalta (kun otetaan huomioon palvelun hankintaprosessiin kuluva aika) sekä miten tarkastuksen luottamuksellisia tai salaisia tietoja voidaan käsitellä. Ulkopuolista asiantuntemusta voidaan käyttää myös tarkastuksen laadunvalvonnassa. Ulkopuolisen asiantuntemuksen käyttö tulee kuvata tarkastuksen suunnitelmassa.
- 3.142 Suunnitteluvaiheessa suunnitellaan myös tarkastuksen aikaista vuorovaikutusta. Samoin arvioidaan, keille, milloin ja millä tavalla tarkastuksesta viestitään ja raportoidaan, jotta viestinnällä ja raportoinnilla parhaiten edistetään tarkastuksen tavoitetta ja vaikuttavuutta.

Tarvittava osaaminen

- 3.143 Tarkastuksen suunnitteluun kuuluu erityisen tärkeänä osana sen varmistaminen, että tarkastusprojektissa on riittävästi osaamista tarkastuksen tekemiseen. Finanssipolitiikan tarkastuksessa osaaminen liittyy erityisesti tarkastusaiheen ymmärtämiseen, tarkastusasetelman luomiseen, aineistojen hankinnan ja analyysien menetelmien riittävään hallintaan, tarkastusprosessin eteenpäin viemiseen, vuorovaikutustaitoihin kohteen kanssa sekä tarkastusten tulosten viestintään ja raportointiin.

Tarkastuksen suunnittelumatriisi ja projektisuunnitelma

- 3.144 Tarkastusasetelma ja tarkastuksen toteutus tiivistetään suunnittelumatriisiin ja tarkastuksen projektisuunnitelmaan.
- 3.145 Suunnittelumatriisi on taulukko, joka kokoaa yhteen tarkastuksen tarkoituksen, tavoitteen, tarkastuskysymykset ja näiden osakysymykset, tarkastuskriteerit ja näiden lähteet sekä aineiston ja menetelmät osakysymyksittäin.
- 3.146 Tarkastuksen projektisuunnitelma on suunnitelma tarkastuksen toteuttajista, käytettävästä työajasta, muista tarvittavista resursseista, tarkastuksen vaiheista ja tarkastuksen aikataulusta.

- 3.147 Tarkastuksen toteuttamisen aikataulu arvioidaan jakamalla tarkastus työvaiheisiin. Työvaiheiden työmäärä sekä alkaminen ja päättymisen arvioidaan ja merkitään projektisuunnitelmaan.
- 3.148 Projektisuunnitelman merkittävät muutokset rinnastuvat suunnitelman tekemiseen, joten niistä päätetään vastaavalla tavalla kuin suunnitelmaraportista.

Tarkastuksen toteuttamisen ja vaikuttavuuden riskit

- 3.149 Suunnittelun tärkeä osa on tarkastuksen toteuttamiseen liittyvien riskien ja epävarmuuksien pohdinta ja niistä raportointi. Tarkastuksen toteuttamisen riskillä tarkoitetaan sitä, että tarkastusta ei jostain syystä voida toteuttaa suunnitellulla tavalla tai tarkastus ei olosuhteiden muututtua ole enää tarkoituksenmukainen. Tarkastusriskit eivät koske vain tarkastusprosessia, vaan riskinä on myös se, että tarkastuskysymyksiin ei saada vastauksia tai että vastaukset eivät ole luotettavia.
- 3.150 Riskejä pohdittaessa tulee myös etsiä toimenpiteitä, joilla riskejä voidaan hallita tai joilla niihin voidaan vastata, mikäli ne toteutuvat.
- 3.151 Tarkastuksen suunnittelussa on hyvä huomioida ja varautua sellaisiin ennakoitavissa oleviin riskeihin ja epävarmuuksiin, jotka toteutuessaan heikentäisivät tarkastuksen vaikuttavuutta ja jotka puoltaisivat tarkastusasetelman olennaista muuttamista tai tarkastuksen keskeyttämistä.
- 3.152 Riskeistä ja epävarmuuksista tulee keskustella suunnitelman eri vaiheissa tarkastukseen osallistuvien kanssa. Myös keskustelut tarkastuskohteen sekä toimialasta vastaavan ministeriön kanssa auttavat usein hahmottamaan tarkastuksen tekemiseen liittyviä riskejä. Esille tulevat riskit vaikuttavat tarkastusasetelman luomiseen.
- 3.153 Yhtenä merkittävänä finanssipolitiikan tarkastuksen toteuttamisen ja vaikuttavuuden riskitekijänä on tarkastuksen tekijöiden riittävä osaaminen. Osaamista on arvioitava suunnittelun aikana ja dokumentoitava käsittely joko tarkastuksen suunnitelmaan, suunnitelman liitteisiin tai suunnitelmaaiheen työpapereihin.
- 3.154 Suunnitelmaraportissa tulee antaa mahdollisimman selvä ja perusteltu kuva tarkastuksen toteutuksen ja tarkastustulosten hyödyntämisen riskeistä. Suunnitelmaraportissa on myös syytä käsitellä riskin suuruuteen vaikuttavia tekijöitä. Epävarmuustekijöiden esittäminen on tärkeää muun muassa siksi, että päätös tarkastuksen aloittamisesta tehdään riittävän tiedon perusteella. Samoin valittuun tarkastusasetelmaan sisältyvien riskien tulee olla dokumentoituna jo tarkastusta aloitettaessa. Suunnitelmaraportissa esitetyt epävarmuustekijät luovat myös alustavat perustelut tarkastusasetelman mahdollisille muutoksille tai sille, että tarkastuskysymykseen kyetään antamaan vain osittainen vastaus.

Suunnitelmaraportti

- 3.155 Suunnitelmaraportti kuvaa suunnitellun tarkastuksen tarkastusasetelman sekä esittää suunnittelumatriisiin ja projektisuunnitelman.
- Jos suunnittelussa päädytään siihen, että tarkastusta ei ole tarkoituksenmukaista suorittaa, suunnitelmaraporttiin tulee kirjata perustelut siitä, miksi tarkastus päätettiin suunnitelmaan. Päätöksen siitä, että varsinaista tarkastusta ei aloiteta, tekee pääjohtaja.
- 3.156 Suunnitelmaraportti kirjoitetaan valmiille mallipohjalle. Raportin tulee olla ytimekäs ja lyhyt. Finanssipolitiikan tarkastuksissa raportin ohjeellinen sisältö ja rakenne on seuraava:
- Tarkastusaiheen perustelut
 - Tarkastuskohteen ja tavoitetilan määrittely
 - Tarkastuksen tarkoitus, tavoite, lähestymistavat ja tulosten hyödyntäminen
 - Tarkastuksen kysymykset, kriteerit ja aineistot
 - Tarkastuksen toteutus ja riskit
 - Liitteet: suunnittelumatriisi, projektisuunnitelma ja muut raportointipohjassa määritellyt liitteet.

- 3.157 Suunnitelmaraportissa käsitellään tulosten hyödyntämisen yhteydessä myös tarkastuksen aikaista vuorovaikutusta ja tarkastusraportointia. Suunnitelmaraportin ohjeellista sisältöä on kuvattu tarkemmin suunnitelmaraportin mallipohjassa.
- 3.158 Suunnitelmaraportti on tarkastuksen valmistumisen jälkeen julkinen asiakirja, joka on pyydettyessä saatavissa viraston kirjaamosta. Jos suunnitelmaraportissa käsitellään salassa pidettäviä asioita, raportin salassa pitämisestä on niiltä osin tehtävä päätös.

4 Tarkastuksen toteutus

Tarkastuksen toteutuksen yhteiset tekijät

- 4.1 Tarkastuksen toteutuksessa hankitaan ja analysoidaan erilaisia aineistoja, joiden perusteella tuotettavalla tiedolla tarkastusvirasto voi muodostaa kannan tarkastettuun asiaan.
- 4.2 Tarkastusviraston asema ja uskottava toiminta riippumattomana ulkoisena tarkastajana edellyttää, että tarkastuksen perustana on kestävä tarkastusasetelma ja että tarkastuksen toteutus on korkealaatuista. Viraston kannanottojen on oltava perustellusti tarkastushavainnoista johdettuja.

Tiedonsaantioikeus

- 4.3 Virastolla on säädösperusteisesti laaja tiedonsaantioikeus. Tarkastuksessa tarvittavien tietojen saamista tukee hyvä vuorovaikutus tarkastuskohteiden kanssa.
- 4.4 Lakiin perustuvaa tiedonsaantioikeutta voidaan käyttää ainoastaan tarkastussuunnitelmassa hyväksytyjen tehtävien suorittamiseen etukäteen laaditun suunnitelman mukaisesti.
- 4.5 Tiedonsaantioikeutta käytetään täysimääräisesti hyväksi tarkastusasetelman ja tarkastuskysymyksiin vastaamisen edellyttämässä laajuudessa.
 - 4.5.1 Tarkastuksesta saatavan lisäarvon vuoksi on tärkeitä hyödyntää aineistoa, johon muilla on rajoitettu pääsy, vaikka sellaisen etsiminen ja löytäminen vaatisi tavallista enemmän vaivaa. Muilta estettyjä tai rajoitettuja aineistoja ovat esimerkiksi diarioimaton valmisteluaineisto, virastojen intranetsivuilla olevat aineistot ja turvaluokitellut aineistot.
 - 4.5.2 Tarkastajalla on oikeus saada nähtäväksi virkamiesten omat valmisteluaineistot arkistoista, työhuoneista, tiedostoista sekä muista vastaavista paikoista. Kaikkea olennaista valmisteluaineistoa voi olla vaikea löytää. Jos esimerkiksi päätösasiakirjoissa on esitetty lukuja ilman laskelmia tai perusteita, voi niihin viitaten pyytää nähtäväksi valmistelijan omia valmistelutiedostoja tai työpapereita. Jos pyyntöön vastataan, ettei tausta-aineistoa ole, on se jo sillänsä raportoitava tarkastushavainto.
 - 4.5.3 Vahvasta tiedonsaantioikeudesta huolimatta tarkastajan tulee olla asiallisen kohtelias pyytäessään ja etsiessään aineistoja. Toisaalta tarkastajan on pidettävä huoli siitä, että hän myös saa tarkastuksessa tarvitsemansa aineistot. Mahdolliset ongelmat aineiston saannissa tulee pyrkiä selvittämään tarkastusta ohjaavan henkilön tuella ensi sijassa tarkastuskohteen asianomaisen henkilön ja tarvittaessa tämän esimiehen kanssa.
 - 4.5.4 Viime kädessä tarkastusvirasto voi asettaa Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 15 §:n nojalla uhkasakon tietojensaannin tehostamiseksi. Vakavista tiedonsaanti ongelmista tulee raportoida tarkastusaiheesta laadittavassa tarkastuskertomuksessa.
- 4.6 Käsiteltäessä tiedonsaantioikeuden piiriin kuuluvia turvaluokitettuja aineistoja tulee noudattaa viraston ohjeita julkisuuslain soveltamisesta ja salassa pidettävien tietoaineistojen käsittelystä.

Tarkastusevidenssi

- 4.7 Tarkastuksen johtopäätösten tulee perustua tarkastusasetelmaan ja systemaattiseen analyysiin sekä riittävään ja vakuuttavaan tarkastusevidenssiin, jonka perusteella on luotettavasti voitu päätyä esitettyihin johtopäätöksiin.
 - 4.7.1 Tarkastusevidenssi tarkoittaa sitä tarkastushavaintojen ja niitä tukevien huomioiden, analyysien ja päättelyn kokonaisuutta, joka muodostaa perustan tarkastuksen johtopäätöksille.
 - 4.7.2 Evidenssi johtopäätökselle on riittävää, kun toinen asiantunteva henkilö voisi sen perusteella päätyä samaan johtopäätökseen.

Tarkastusviraston kannanotot

- 4.8 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat niitä johtopäätöksiä ja suosituksia, jotka virasto tarkastuksen perusteella tekee. Vastaukset tarkastuksen kysymyksiin ovat tarkastusviraston tekemiä johtopäätöksiä tarkastushavainnoista. Tarkastusviraston kannanotot muodostuvat lisäksi muista sen tekemistä johtopäätöksistä ja suosituksista.
- 4.9 Kannanotot perustuvat tarkastusviraston harkintaan siitä, mitä tarkastushavaintojen perusteella asiasta voidaan lausua. Kannanottoja ei voi ulottaa laajemmalle kuin mihin tarkastushavainnot antavat perusteita, vaikka tarkastuksen tavoite olisikin ollut tätä laajempi.
- 4.10 Tarkastusviraston kannanotot on tarkoitettu ensisijaisesti tarkastuskohteen ja sitä ohjaavan ministeriön ylimmän johdon käyttöön. Kannanottoihin sisällytetään tämän vuoksi vain aiheen kannalta olennaisimmat johtopäätökset ja suositukset. Johtopäätökset pitää kuitenkin yksilöidä riittävästi, jotta ne voivat tulla ymmärretyiksi.

Tarkastuksen dokumentointi

- 4.11 Tarkastuksen johtopäätöksiä tukevan evidenssin on oltava kertomuksesta nähtävillä tai muutoin saatavilla ja jäljitettävissä siten, että johtopäätöksistä voi tulla vakuuttuneeksi.
- 4.12 Tarkastuksen dokumentaation sekä kertomuksessa esitetyn perusteella on voitava päästä selville, miten tarkastuksen havaintoihin ja johtopäätöksiin on päädytty. Tarkastuksen laadunvarmistajilla ja toisilla asiantuntijoilla on dokumentaation ja kertomuksessa esitetyn perusteella oltava edellytykset päätyä samoihin tuloksiin kuin mihin tarkastuksessa on päädytty.

Laillisuustarkastuksen toteutus

Tarkastusevidenssin kerääminen ja arviointi

- 4.13 Tarkastaja valitsee ja toteuttaa tarkastuskysymyksiin ja olosuhteisiin nähden sopivat tarkastustoimet. Tarkastajan havaintojen ja johtopäätösten tulee perustua riittävään, pätevään ja relevanttiin tarkastusevidenssiin.
- 4.14 Tarkastajan on laadittava ja toteutettava menettelyt, joilla hän voi hankkia riittävää ja pätevää tarkastusevidenssiä johtopäätösten tekemiseen valitulla varmuuden tasolla.
- 4.15 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 tarkastaja arvioi tarkastuskohteen sisäisen valvonnan riskit, sitä enemmän hänen täytyy kiinnittää huomiota tarkastusevidenssin määrään ja laatuun.
- 4.16 Tarkastusmenetelmät riippuvat kuitenkin usein kohdeasiasta ja määritellyistä tarkastuskriteereistä. Tarkastaja voi valita tarkastusmenetelmiä myös oman arviointinsa perusteella. Tarkastusmenetelmien tulee kuitenkin vastata arvioituihin ja tunnistettuihin riskeihin ja soveltua asetettuihin tarkastuskriteereihin.
- 4.17 Kohdeasia ja keskeiset tarkastuskriteerit tulee tunnistaa viimeistään tarkastuksen suunnitteluvaiheessa, jotta voidaan muodostaa alustava käsitys mahdollisista evidenssin hankintatavoista. Saata-vissa olevalla evidenssin määrällä ja laadulla on vaikutusta siihen, annetaanko tarkastuksesta koh-tuulliseen varmuuteen vai rajoitettuun varmuuteen perustuva lausuma. Mikäli evidenssin hankinta osoittautuu vaikeammaksi kuin tarkastuksen suunnittelussa oletettiin, voidaan joutua muuttamaan joko lausuman luonnetta tai laajemmin tarkastusraportoinnin luonnetta, jolloin aiheesta laaditaan tarkastuskertomuksen sijaan selontekotyyppinen (review) raportti. Tarkastajan tulee lisäksi arvioida evidenssin keräämisen kustannuksia ja hyötyjä.

- 4.18 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 jo kerätyn evidenssin valossa
 - tarvittaessa lisäaineiston kerryttäminen.
- 4.19 Tarkastajan tulee kerätä tarkastusevidenssiä, kunnes sitä on hänen näkemyksensä mukaan riittävästi johtopäätösten tekemistä varten.
- 4.20 Tarkastusevidenssin tulee olla riittävää sekä laadullisesti että määrällisesti. Laadullista riittävyyttä voidaan arvioida evidenssin relevanssin, luotettavuuden ja soveltuvuuden näkökulmista. Laadullisella riittävyydellä on usein yhteys myös evidenssin määrälliseen riittävyyteen. Tarkastusevidenssin riittävyyttä tarkastuksen johtopäätösten perustaksi on aina systemaattisesti arvioitava.
- 4.21 Tarkastusevidenssin hankinnassa on syytä riskin ohella painottaa myös satunnaisotantaa sekä kokonaiskattavuutta. 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 vastaaventyypisiä tapauksia (esimerkiksi vastuualue, toimittaja, kululaji tms.).
- 4.22 Tarkastusevidenssin keräämisessä voidaan käyttää esimerkiksi seuraavia tarkastustekniikoita:
- havainnointi ja tarkkailu
 - selvitykset ja kyselyt
 - ulkopuoliset vahvistukset
 - uudelleen suorittaminen
 - uudelleenlaskenta
 - aineistotarkastustoimenpiteet
 - kontrollien testaus.

Otanta

- 4.23 Mahdollinen otanta toteutetaan tarkastusasetelmaan sopivasti tilintarkastusohjeessa tarkemmin ohjeistetun pohjalta.
- 4.24 Tarvittaessa tarkastajan on otannan avulla muodostettava riittävän suuruinen kohdejoukko, jonka pohjalta hän voi tehdä johtopäätöksiä otoksen sisältävästä perusjoukosta. Otosta määriteltessään tarkastajan on otettava huomioon tarkastusmenettelyn tarkoitus ja otoksen pohjana toimivan perusjoukon ominaisuudet.

Dokumentointi

- 4.25 Kaikista tarkastuksen vaiheista tulee laatia tarkastusohjeistuksen mukainen tarkastusdokumentaatio.
- 4.26 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.
- 4.27 Varmentavissa tarkastuksissa dokumentaation tulisi olla niin yksityiskohtaista ja täydellistä, että kokenut tarkastuksen ammattilainen, joka ei ole ollut tarkastuksen kanssa tekemisissä, voi ymmärtää ja todeta tehdyn työn ja johtopäätökset dokumentaation perusteella.
- 4.28 Dokumentaatiosta on käytävä ilmi, kuinka tarkastaja on määritellyt tarkastuksen tavoitteen, kohdeasian, kriteerit ja laajuuden sekä perustellut jonkin tietyn analyysimenetelmän käytön. Tätä tarkoitusta varten dokumentointi on jäseneltävä niin, että siitä ilmenee selkeä ja suora yhteys tarkastustulosten ja niitä tukevan evidenssin välillä.

- 4.29 Erityisesti tarkastuksen suunnitteluvaiheessa tarkastajan on dokumentoitava:
- tarkastuskohteen ja sen toimintaympäristön ymmärtämiseksi tarvittava tieto, joka mahdollistaa riskien arvioinnin
 - kohdeasian olennaisuuden arviointi
 - evidenssin lähteet.
- 4.30 Keskeiset tarkastushavainnot esitetään tarkastuskertomuksessa.
- 4.31 Tarkastusdokumentaatiosta on tarkemmat ohjeet tarkastusviraston tilintarkastusohjeessa ja sen liitteissä. Laillisuustarkastusten tarkastusdokumentaatio tulee laatia tilintarkastusohjeen mukaisesti.

Vuorovaikutus

- 4.32 Toimiva vuorovaikutus kohdeorganisaation kanssa koko tarkastusprosessin ajan tukee tarkastuksen tehokasta ja rakentavaa toteuttamista.
- 4.33 Tarkastajan on viestittävä tehokkaasti tarkastuskohteen ja hallinnon vastuuhenkilöiden kanssa koko tarkastusprosessin ajan.
- 4.34 Jos tarkastaja havaitsee tarkastuskriteerien perusteella olennaisia puutteita tarkastuskohteeseen liittyvissä asioissa, hänen tulee tiedottaa niistä asianomaisille hallinnon tasoille ja tarvittaessa hallinnon vastuuhenkilöille. Tiedotusvelvollisuus koskee myös muita merkittäviä tarkastusta koskevia asioita, jotka suoraan liittyvät tarkastuskohteeseen.
- 4.35 Kohdeorganisaatiolle tulee antaa tietoa laillisuustarkastuksen toteuttamisesta yleisesti ja meneillään olevasta tarkastuksesta erikseen. Näin varmistetaan myös, että tarkastus toteutetaan hyvän hallinnon mukaisesti ja turvataan niiden oikeudet, joita tarkastuksessa käsiteltävä asia koskee.
- 4.36 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 havaintoja, 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.
- 4.37 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.
- 4.38 Raportointivaiheessa voidaan olla yhteydessä raportin hyödyntäjiin, mikäli se katsotaan tarpeelliseksi.
- 4.39 Tarkastuksen loppuvaiheessa arvioidaan havaintojen johdosta myös mahdollista esille tulevaa julkista keskustelua. Arviointi tehdään yhteistyössä viestinnän kanssa. Julkisuusksymykset on tarpeen ottaa huomioon myös jokaisen yksittäisen väliraportin kohdalla.

Sääntöjenvastaisten toimien raportointi

- 4.40 Laillisuustarkastuksen päätavoitteena ei yleensä ole väärinkäytösten selvittäminen tai tutkinta. Laillisuustarkastuksessa on kuitenkin aina otettava väärinkäytösriski huomioon ja arvioitava sääntöjenvastaisen toiminnan merkitystä ja väärinkäytösriskiä.
- 4.41 Mikäli tarkastuksessa todetaan sääntöjenvastaisuuksia, joista saattaa koitua oikeudellisia seurauksia, tulee tarkastajan pyrkiä huolehtimaan, ettei tarkastuksessa vaikeuteta asian myöhempää tutkintaa ja oikeudellista prosessointia. Tarvittaessa tarkastajan tulee konsultoida tarkastusviraston oikeudellista neuvontaa tai informoida toimivaltaisia tutkintaviranomaisia.
- 4.42 Tarkastuksen rajoitteista johtuen on väistämättä riskinä, että tarkastuksessa ei havaita toiminnan mahdollisia laittomuuksia.

- 4.43 Laillisuustarkastuksessa periaatteena on, että vain toimivaltainen tuomioistuin voi päättää lopullisesti toimien laittomuudesta.
- 4.44 Laillisuustarkastuksessa tulee ottaa huomioon, että laillisuustarkastus voi johtaa tarkastuskohteena olevan viranomaisen tai oikeushenkilön oikeudellisen aseman ja tarkastuskohteessa 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.
- 4.45 Laillisuustarkastuksen raportoinnissa tulee ottaa huomioon syyttömyysolettama siten, ettei kohdetta tai sen edustajaa aiheuttomasti leimata tarkastuksen perusteella.
- 4.46 Laillisuustarkastuksessa ei tule käsitellä eikä ottaa kantaa yksittäiseen asiaan, jota koskeva oikeudenkäynti on vireillä tai joka on tutkittavana toimivaltaisessa lainvalvontaviranomaisessa.

Evidenssin arviointi

- 4.47 Tarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa tarkastustoimenpiteitä siten, että hänen on mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausumansa perustaksi.
- 4.48 Tarkastajan on verrattava hankkimaansa tarkastusevidenssiä tarkastuksen kriteereihin, jotta hän voi muodostaa tarkastustulokset tarkastuksen johtopäätöksiä varten.
- 4.49 Tarkastajan tulee arvioida tarkastusevidenssin riittävyttä ja asianmukaisuutta siten, että hän voi todeta, asettuuko tarkastusriski hyväksyttävälle tasolle. Tarkastajan tulee käyttää arvioinnissa ammattillista harkintaa ja arvioida, antaako tarkastusevidenssi tietoa tarkastettavan asian säännönmukaisuudesta vai ohjaako se tarkastelemaan asian sääntöjenvastaisuutta.
- 4.50 Tarkastajan on arvioitava keräämäänsä tarkastusaineistoa siten, että hän voi todeta mahdolliset olennaiset virheet. Olennaisuutta tulisi arvioida jo tarkastuksen suunnitteluvaiheessa.
- 4.51 Tarkastajan tulisi voida 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.
- 4.52 Kun tarkastaja arvioi, onko tarkastusevidenssin perusteella mahdollista arvioida tarkastuskohteen toiminnan asianmukaisuutta, hänen on pyrittävä huomioimaan tapahtumien määrällinen ja laadullinen oikeellisuus.
- 4.53 Tarkastaja voi hyödyntää seuraavia tekijöitä arvioidessaan 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)
 - kohdeasian laaja julkisuus 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 tarkastuksen kohteena olevien toimijoiden oikeudellisten velvoitteiden kokonaisuuden kannalta arvioituna
 - epäsäännönmukaisuuksien yleinen merkitys luottamukselle siihen, että oikeusvaltion ja hyvän hallinnon periaatteet toteutuvat niissä asioissa ja toiminnoissa, joita tarkastusvirasto tarkastaa.

Johtopäätösten tekeminen

- 4.54 Tarkastaja tulee tehdä oikeat johtopäätökset evidenssin perusteella.
- 4.55 Tarkastustulosten ja olennaisuuden pohjalta tarkastajan on pääteltävä, onko kohdeasia kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavien tarkastuskriteerien mukainen.
- 4.56 Tarkastajan on viestittävä varmuuden tasosta läpinäkyvällä tavalla.
- 4.57 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 johtopäätökseen, että kohdeasia ei ole kriteerien mukainen.
- 4.58 Tarkastajan on vahvistettava kohderyhmän luottamusta tarkastuksen tuloksiin. Tähän hänen tulee pyrkiä selostamalla, kuinka perustelut ja erilaiset näkökohdat on huomioitu tuloksia, kriteereitä ja johtopäätöksiä muodostettaessa ja kuinka tietyt yleiset johtopäätökset ja suositukset on muodostettu tarkastustulosten pohjalta.
- 4.59 Tarkastajan on myös arvioitava, onko tarkastuskohteessa tai kohdeasiassa tapahtunut tarkastuksen toteutuksen jälkeen sellaisia muutoksia, jotka tulisi huomioida tarkastuksen johtopäätöksissä tai tarkastusraportoinnissa.

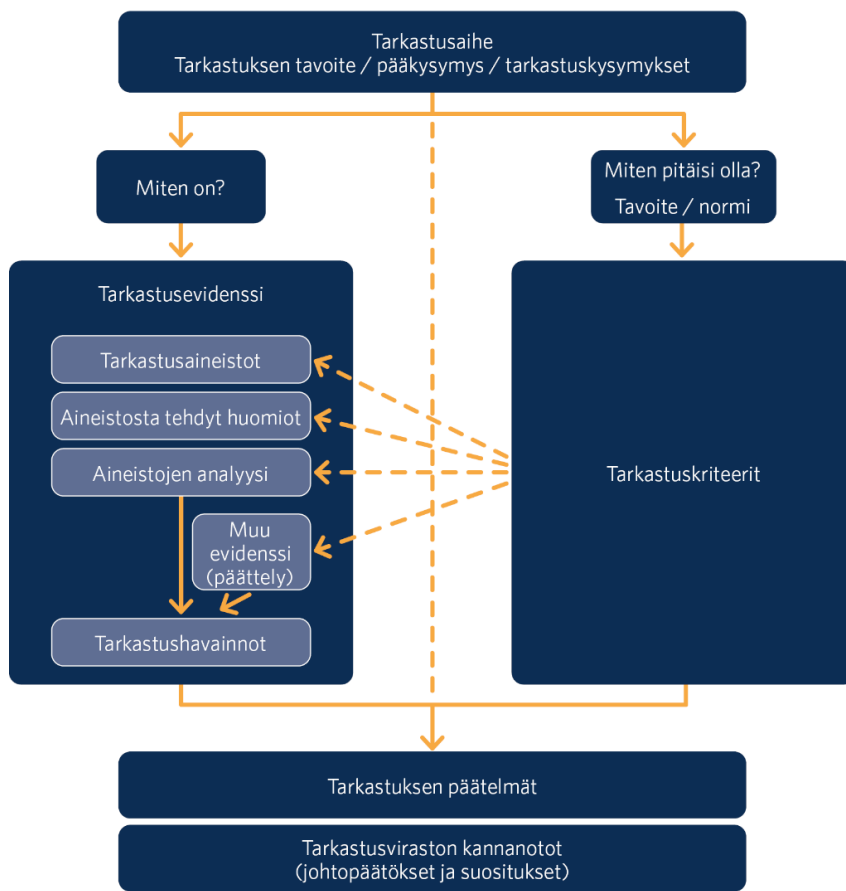
Tuloksellisuustarkastuksen toteutus

Tiedonmuodostuksen periaatteet ja käsitteet

- 4.60 Tarkastusviraston asema ja uskottava toiminta riippumattomana ulkoisena tarkastajana edellyttää, että tiedonmuodostus perustuu kestävään tarkastusasetelmaan ja on korkealaatuista. Samoin viraston kannanottojen on oltava perustellusti tarkastushavainnoista johdettuja.
- 4.61 Tiedonmuodostuksen on oltava luotettavaa ja käytettävien menetelmien yleisesti hyväksyttäviä, jotta niiden pohjalta muodostetut tarkastusviraston kannanotot ovat perusteltuja.
- 4.62 Tiedonmuodostuksen tarkoitus on vastata tarkastuskysymyksiin tarkastuksen suunnitelman mukaisesti, tarkastusasetelmaa noudattaen. Tarkastussuunnitelmassa määritelty tarkastusasetelma käsittelee tarkastuksen tarkoituksen, tavoitteen, tarkastuskysymykset, tarkastuskriteerit sekä suunnitelman tarkastuksessa käytettävistä aineistoista ja menetelmistä. Suunnitelmassa määritellään myös tarkastuksen resurssit ja aikataulu.
- 4.63 Tuloksellisuustarkastuksessa noudatetaan aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmien osalta samoja periaatteita kuin tieteellisessä tutkimuksessa. Tämä tarkoittaa, että tiedonmuodostuksen tulee olla objektiivista, kriittistä ja loogisesti etenevää. Lisäksi tiedonmuodostuksen perusteiden on oltava riittävästi yksilöityjä ja todennettuja, jolloin päätelmät ovat myös muiden jäljitettävissä ja arvioitavissa.
 - 4.63.1 Kestävä tarkastusasetelma tukee objektiivista ja loogisesti etenevää tiedonmuodostusta. Tarkastuksen tiedonmuodostuksessa tulee edetä järjestelmällisesti suunnitelmassa päätetyn tarkastusasetelman mukaisesti.

Tuloksellisuustarkastus voi kuitenkin vaatia myös joustavuutta ja sitä, että tarkastaja ottaa huomioon tarkastuksen kuluessa esiin tulleita asioita. Tilanteen niin vaatiessa on parempi muuttaa tarkastuksen suunnitelmassa huolellisestikin punnittua tarkastusasetelmaa kuin toteuttaa alkuperäinen, tarkastuksen kuluessa puutteelliseksi osoittautuva tarkastusasetelma.
 - 4.63.2 Kriittisyys kuuluu tarkastustoiminnan ja sen tiedonmuodostuksen perusluonteeseen. Siihen kuuluu paitsi lähteiden luotettavuuden kriittinen arvioiminen, myös esitettyjen perusteluiden ja päätelmien kriittinen punninta. Kriittisyys ei saa merkitä asioiden kritisoimista epäobjektiivisesti tai muuten asiattomasti.

- 4.63.3 Tarkastuksen tehtävänä ei ole kattavan selvyyden saaminen tarkastetun asian tilasta ja ongelmista. Tarkastusasetelmassa rajataan tiedonmuodostusta, jolloin tarkastuksessa voi ja myös pitää keskittyä tarkastuksen tavoitteiden ja kysymysten kannalta olennaisten asioiden selvittämiseen. Toisaalta myöskään tarkastusasetelman kuuluvista asioista ei aina voi saada täyttä varmuutta, mikä on otettava raportoinnissa huomioon.
- 4.63.4 Tutkimuksen kaltaiseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että tarkastaja tekee ammatilliseen harkintaan pohjautuvia arvioita. Arvioiden on perustuttava riittäviin havaintoihin ja oltava objektiivisia, niin että muutkin tarkastajat päätyisivät samassa tilanteessa vastaaviin arvioihin.
- 4.63.5 Pyrkimys objektiivisuuteen on hyvän tiedonmuodostuksen olennainen piirre. Se tarkoittaa, että tarkastajan tulee valita aineistot, analysoida niitä ja tuoda havaintonsa esiin mahdollisimman vapaana ennakoasenteista. Harkinta ja valinnat kuuluvat tarkastukseen, mutta niitä ohjaavat hyväksytyyn tarkastusasetelmaan kuuluvat tavoite, kysymykset ja kriteerit, eivät tarkastajan omat mieltymykset.
- Tarkastuksessa voi olla perusteltua tehdä tietynlainen päätelmä, vaikka jokin yksittäinen asia puhuisi toisenlaisen päätelmän puolesta. Objektiiviseen tiedonmuodostukseen kuuluu se, että tarkastaja harkitsee eri suuntiin johtavan evidenssin merkitystä huolella eikä peittele ristiriitaisten aineiden olemassaoloa.
- 4.63.6 Samoin kuin tutkimuksessa, myös tarkastuksen tiedonmuodostuksessa sovelletaan erilaisia otteita. Selittävällä tarkastusotteella pyritään toteamaan kausaalisia syy-seuraussuhteita, millä on tärkeä merkitys ongelma- ja riskikohtien paikantamisessa.
- Usein tarkastuksessa pyritään myös ymmärtämään toimijoiden toimintatapoja ja motiiveja. Tämä tarkastusote on tärkeä, koska sen avulla osataan suunnata tarkastuksen tiedonkeruu ja analyysi oikeisiin asioihin: todellisten ongelma- ja riskikohtien tunnistaminen vaatii tarkastuksen kohteena olevien tahojen toimintatapojen ymmärtämistä. Toiseksi, otetta tarvitaan päätelmien tekemisessä, jotta osataan suhteuttaa asioita oikein, pystytään ennakoimaan vasta-argumentteja ja tiedetään, mitä hallinnon on mahdollista toteuttaa.
- 4.63.7 Jotta tiedonmuodostus on luotettavaa, tarkastuksessa tulee käyttää erilaisia aineistoja ja erilaisia analyysimenetelmiä. Vain harvoihin, hyvin täsmällisesti määriteltyihin tarkastuskysymyksiin voidaan vastata ainoastaan yhden lähteen tai yhdenlaisen aineiston nojalla.
- Määrällisiä aineistoja ja menetelmiä tulee käyttää aina kun siihen on mahdollisuus. Tuloksellisuustarkastukseen sisältyvään valtiontaloudelliseen näkökulmaan kuuluvat olennaisesti rahamääräinen tarkastelu ja muukin kvantifiointi.
- 4.64 Tiedonmuodostuksen päävaiheet ovat tarkastusaineistojen kerääminen, aineistojen analysointi, päätelmien tekeminen ja havaintojen dokumentointi. Käytännössä vaiheet limittyvät ja vaikuttavat toisiinsa.
- 4.65 Tiedonmuodostuksen lähtökohtana on kaikkeen tarkastustoimintaan kuuluva peruskysymys: ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla. Tätä varten on selvitettävä, miten asiat ovat, ja verrattava asiantilaa siihen, miten asioiden pitäisi olla (tavoitetila). Kuviossa 4 on esitetty tiedonmuodostuksen kokonaisuus.
- 4.65.1 Toiminnan tavoitetilaa ("miten asioiden pitäisi olla") tarkastellaan tarkastuksen suunnittelussa tarkastuskriteerien määrittämisen yhteydessä. Tavoitetilaa tarkennetaan vielä tarkastuksen kuluessa.
- 4.65.2 Tarkastuksen varsinainen tiedonmuodostus alkaa sen selvittämisellä, miten asiat ovat. Sen jälkeen vertaillaan, vastaako havaittu tila riittävästi sitä, miten asioiden pitäisi olla (tavoitetilaa).
- 4.65.3 Kysymys "miten asioiden pitäisi olla" ei ole vain vertailuperusta, vaan kysymys myös ohjaa keräämään tarkastuskysymysten kannalta olennaisia tarkastusaineistoja ja analysoimaan näitä olennaisista näkökulmista. "Miten on" -kysymykseen pyritään vastaamaan ainoastaan niiden asioiden perusteella, jotka ovat relevantteja "miten pitäisi olla" -kysymyksen suhteen.



Kuvio 4: Tarkastuksen tiedonmuodostuksen kokonaisuus

Tarkastuskriteerit

- 4.66 Tarkastuskriteeri tarkoittaa arviointi- tai arvosteluperustetta, mittapuuta, tunnusmerkkiä tai muuta ominaisuutta, joka määrittää tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiutilan. Tarkastuskriteereillä on tärkeä asema tarkastuksen tiedonmuodostuksessa. Tarkastuskriteerit konkretisoivat "miten asioiden pitäisi olla" -kysymyksen taustalla olevaa tavoitetilaa ja antavat vertailuperustan sille, onko havaittujen asioiden tila toivotunlainen. Näin ne muodostavat operationaalisen tekijän, joka sekä ohjaa aineistoa ja analyysiä koskevia valintoja että antaa mittavälineen arvioida, vastaako havaittu asia riittävästi tavoitetilaa (kuvio 4).
- 4.67 Kunkin tarkastuksen tarkastuskriteerit määritellään kyseisen tarkastuksen suunnitelmassa. Kriteerien muodostamista kuvataan lähemmin tämän ohjeen suunnittelua koskevassa luvussa.
- Toiminnalle asetetut tavoitteet voivat olla sekä määrällisiä että laadullisia:
- Kun toiminnalle asetettu tavoite on esitetty selvänä määrällisenä mittarina, ovat tavoite ja kriteeri sama asia. Tällöin kriteerin käyttö tiedonmuodostuksen perustana on melko yksiselitteistä.
 - Jos tavoite on sen sijaan esitetty laadullisesti, joudutaan tarkastuskriteeriä tulkitsemaan, eikä toiminnan arviointi ole yksinkertaista. Laadullinen tavoite onkin pyrittävä muodostamaan tarkastuskriteeriksi mahdollisimman yksiselitteisesti ja läpinäkyvästi.
- Yhtenä tarkastuskriteerinä on aina taloudellisuus.
- 4.68 Tarkastuskriteerit eivät välttämättä määritä tyhjentävästi sitä, miten asioiden pitäisi olla. Sen vuoksi tiedonmuodostusta ohjaavana tekijänä on tarpeen käyttää myös yleisempää tulkintaa siitä, mihin tarkastettavalla toiminnalla pyritään.

Tarkastushavainnot

- 4.69 Tarkastushavainnot ovat tarkastuskysymysten ja -kriteerien kannalta relevantteja ja niistä käsin tulkittuja asioiden tilaa koskevia huomioita, jotka perustuvat tosiasioihin. Tarkastushavainnoksi ei riitä sen toteaminen, miten jokin asiantila on. Pelkästä asiantilan toteamisesta päästään tarkastushavaintoon, kun havaittuun asiantilaan liitetään tarkastuskysymyksestä ja -kriteereistä lähtevää tulkintaa. Yksittäiset tarkastushavainnot kertovat osaltaan siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.
- 4.70 Tarkastushavaintoihin päästään keräämällä tarkastuskysymysten ja -kriteerien kannalta olennaisia tietoja sisältäviä aineistoja ja analysoimalla niitä. Usein jo suoraan aineistoista voidaan tehdä huomioita, mutta varsinaiset tarkastushavainnot nousevat analysoiduista aineistoista.
- 4.70.1 Tarkastushavaintojen tulee perustua riittävään, olennaiseen ja luotettavaan aineistoon sekä sen analysointiin.
- 4.70.2 Tiedonmuodostuksen aikana tehdään koko ajan erilaisia huomioita, joista osa ohitetaan tarkastusasetelman kannalta epärelevantteina. Yksittäiset, näennäisesti vähämerkityksiset huomiot voivat kuitenkin myöhemmin yhdessä muodostaa perustan merkittävällekin tarkastushavainnolle. Tällaiset hajahuomiot voivat myös olla eräänlaisia johtolankoja varsinaisiin tarkastushavaintoihin.

Tarkastusevidenssi

- 4.71 Tarkastuksen johtopäätösten tulee perustua tarkastusasetelmaan ja systemaattiseen analyysiin sekä riittävään ja vakuuttavaan tarkastusevidenssiin, jonka perusteella on luotettavasti voitu päätyä esitettyihin johtopäätöksiin.
- 4.71.1 Tarkastusevidenssi tarkoittaa sitä tarkastushavaintojen ja niitä tukevien huomioiden, analyysien ja päättelyn kokonaisuutta, joka muodostaa perustan tarkastusviraston kannanotoille.
- 4.71.2 Evidenssi johtopäätökselle on riittävää, kun toinen asiantunteva henkilö voisi sen perusteella päätyä samaan johtopäätökseen.
- 4.71.3 Riittävää ja olennaista evidenssiä saadaan analysoimalla keskeistä aineistoa yleisesti luotettaviksi hyväksytyin menetelmin.
- Aineistolähtöisen evidenssin rinnalla voi olennainen osa tarkastusevidenssin tuottamista olla joskus aineistoista erillinen päättely. Näin on esimerkiksi pääteltäessä, mitkä ovat välttämättömät ja riittävät ehdot jonkin vaikutuksen aikaan saamiseksi. Ehtojen täyttymisen toteamisessa käytetään aineistosta saatuja tietoja, jotka eivät välttämättä yksinään, ilman päättelyä, riittäisi tarkastusviraston kannanottojen perustaksi.

Tarkastusaineistot

- 4.72 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja, jotka voivat olla suullisia, kirjallisia tai tarkastajan itsensä havainnoimia. Tarkastusaineiston on oltava tallenteena tai aineisto on muutettava tallenteeksi (suullinen ja havainnointiin perustuva informaatio).
- 4.73 Aineistojen keräämisen päämääränä on tuottaa tarkastushavaintoja ja -evidenssiä. Aineistojen keräämisellä ja niihin tutustumisella perehdytään lisäksi syvemmin tarkastettavaan toimintaan sen olennaisten piirteiden ymmärtämiseksi.
- 4.74 Tarkastuksessa on tärkeää varmentua aineiston luotettavuudesta. Kaikkien aineistojen käyttämisessä on säilytettävä lähdekriittinen ote. Lähteestä riippumatta tarkastajalla on vastuu tietojen käytöstä tarkastuksen aineistona.
- 4.75 Tarkastuksissa aineistolähteitä ovat aina
- lait, asetukset ja muut normit
 - muu eduskunnan tuottama aineisto
 - hallinnon asiakirja-aineistot, kuten toimintasuunnitelmat ja tulosohejaasiakirjat
 - aiheeseen liittyvät tilintarkastuksen tuottamat raportit

- talousarviot, kirjanpito ja tilinpäätökset sekä kustannuslaskenta
- tarkastettavaa toimintaa koskevat päätökset ja niiden tausta-aineistot.

4.76 Tarpeen mukaan aineistolähteinä voivat olla

- kohteen tietojärjestelmät
- suulliset tiedonlähteet
- kyselyjen tulokset
- tilastoaineisto
- havainnoinnista saatava tieto
- tutkimukset ja arvioinnit
- asiantuntijalausunnot ja -mietinnöt
- aikaisemmat tarkastuskertomukset ja niiden aineisto
- muu tarkastuksen toteuttamisen kannalta käyttökelpoinen aineisto.

Aineistojen tehokas käyttö ja lähdekritiikki

4.77 Tarkastuksessa pyritään keräämään riittävästi relevanttia tietoa tarkastuskohteesta siten, että keruu on taloudellista ja tehokasta sekä tarkastusviraston että tarkastuksen kohteen kannalta. Tiedonkeruuta ei ole syytä jatkaa enää sen jälkeen, kun tarkastuskysymyksiin voidaan vastata luotettavasti tai kun samat asiat alkavat toistua aineistossa.

4.78 Pyrkimys tiedonmuodostuksen tehokkuuteen ei kuitenkaan saa vaarantaa tärkeintä tavoitetta, luotettavaa tiedonmuodostusta tarkastuksen kannalta olennaisista asioista.

4.78.1 Jotta tarkastaja voi käyttää aineistoja tehokkaasti, hänen tulee keskittyä olennaisimmiksi arvioimiinsa aineistolähteisiin. Lisäksi tarkastajan tulee jatkuvasti valikoida aineistoja aktiivisesti tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamana sekä kyetä rajaamaan lähteitä kokonaan pois.

4.78.2 Tiedonmuodostuksessa on tehokasta käyttää valmiina saatavissa olevaa tietoa. Tarkastaja voi muuntaa tällaista tietoa tarkastushavainnoksi yhdistelemällä sitä muihin tietoihin sekä tulkitsemalla ja arvottamalla tietoa tarkastuskriteerien avulla. Ennalta tunnettu tieto voi tällöin saada uutta sisältöä ja muuttua uudella tavalla merkitykselliseksi toiminnan ohjauksesta vastaaville tahoille. Kun tarkastaja käyttää valmiina olevaa tietoa, hänen on varmistuttava sen luotettavuudesta.

4.78.3 Kun tarkastaja pyytää tarkastuskohteelta aineistoja, hänen on otettava huomioon siitä kohteelle aiheutuvat keruu- tai muokauskustannukset ja arvioitava niiden kohtuullisuutta suhteessa tarkastuksen tavoitteisiin. Ennen laajoja aineistopyyntöjä tarkastajan on keskusteltava aiheutuvista kustannuksista kohteen kanssa ja tarvittaessa perusteltava aineiston tarpeellisuus tarkastuksen tavoitteiden kannalta.

4.79 Kaikkien aineistolähteiden luotettavuutta ja niissä esitettyjen asioiden todenmukaisuutta pitää arvioida. Tätä kutsutaan lähdekritiikiksi.

Lähdekritiikkiin ei ole yleispäteviä sääntöjä, joita voisi soveltaa kaavamaisesti. Mikään lähde-tyyppi ei automaattisesti ole missä tahansa kysymyksessä luotettavampi kuin joku toinen lähde-tyyppi. Tarkastajan tulee alistaa lähdekritiikille yhtä lailla niin asiakirja-aineisto, tilastot kuin haastattelemallakin saatu tieto.

4.80 Lähdekritiikissä on keskeistä ottaa huomioon, miten lähde on syntynyt, millä tavalla siinä on varmentettu tiedon laatua tai mitä tarkoitusta varten lähdeaineisto on tehty. On arvioitava, onko lähteen laatijalla ollut jokin erityinen syy esittää asiat tietyllä tavalla. Käyttötarkoitus tai erityinen motiivi saattavat vaikuttaa siihen, miten asiat on lähteessä ilmaistu.

4.80.1 Jotkut aineistolähteet, kuten toimintakertomukset, voivat sisältää tarkastuskysymyksen kannalta paljon merkityksellistä tietoa ja tarjota suoraan vastauksia tarkastuskysymyksiin. Kun tarkastaja käyttää tällaisia lähteitä tarkastushavaintojen tukena, hänen on pyrittävä varmentamaan tietojen luotettavuus aineistoilla, joiden sisältö on vapaa tarkastettavaa toimintaa koskevista intresseistä. Tarkastettavasta toiminnasta riippumattomasti laaditut tai syntyneet lähteet ovat hyviä varmentavia lähteitä.

- 4.80.2 Varmentavien lähteiden etuna voi olla myös se, että niiden kautta saatetaan huomata kokonaan uusia näkökulmia ja asioita. Ne voivat myös tukea ja valaista tarkastushavaintoja konkreettisilla esimerkeillä, jotka lisäävät tarkastushavaintojen ja päätelmien vakuuttavuutta. Varmentavien lähteiden haittana voi olla tehottomuus tiedonmuodostuksessa, koska ne käsittelevät usein tarkastuskysymyksiä vain epäsuorasti.
- 4.80.3 Lähdettä käytetään usein päätelmiin, jotka koskevat eri asioita kuin se, mitä varten lähde on laadittu. Tällainen lähde on varmentavana lähteenä erityisen käyttökelpoinen, koska se ei sisällä tarkastettavia asioita koskevia intressejä. Tarkastaja joutuu toiseen tarkoitukseen laadittua lähdettä käyttäessään soveltamaan paljon omaa tulkintaansa, joka on altista subjektiivisuudelle.
- 4.80.4 Lähteen luotettavuuteen vaikuttaa se, jos lähde tai sen laatija on lähellä tarkastettavaa asiaa ajallisesti, paikallisesti tai asiallisesti. Toisaalta tämä voi lisätä lähteen luotettavuutta. Toisaalta taas erityisen lähellä tapahtumia olleella lähteen laatijalla on voinut olla erityinen intressi esittää asia tietyllä tavalla, mikä tarkastajan on otettava huomioon.

Erilaisten aineistojen merkitys

- 4.81 Tarkastuskysymykseen haetaan vastausta käyttämällä useita erilaisia sekä määrällisiä että laadullisia tarkastusaineistoja. Tämä on lähdekritiikin ohella yksi aineistojen ja havaintojen luotettavuuden varmennuskeino.
- 4.81.1 Erilaisten tarkastusaineistojen käyttö lisää tarkastushavaintojen luotettavuutta, koska näin aineistoja voidaan varmentaa ristiin. Lisäksi tarkastuskysymykseen vastaaminen erilaisilla aineistoilla voi tuoda esiin yhteyksiä ja tarkastushavaintoja, jotka eivät tulisi riittävän selvästi esiin mistään yksittäisestä aineistosta.
- 4.81.2 Erilaisia tarkastusaineistoja on hyvä käyttää vuorovaikutteisesti, jotta niistä saadaan paras kokonaisuhyöty. Vuorovaikutteisuus tarkoittaa esimerkiksi sitä, että haastattelujen ja dokumenttien perusteella toteutetaan kysely, jonka havainnoista keskustellaan ja etsitään tarvittaessa muuta lisätietoa.
- 4.81.3 Erilaisten tarkastusaineistojen käytön periaate tarkoittaa, että tarkastuksen yhteen kysymykseen vastaamiseksi käytetään useampaa kuin yhtä aineistoa ja että nämä aineistot tukevat tai varmentavat toisiaan.
- Tämä on eri asia kuin se, että yhteen kysymykseen käytetään yhtä aineistoa ja toiseen kysymykseen toista aineistoa ilman, että aineistoja käytetään varmentamaan toisiaan. Erilaisten aineistojen käyttövaade ei täyty myöskään siten, että tarkastuksessa on kerätty erilaisia aineistoja ja niihin on tutustuttu, mutta analyysit ja päätelmät perustuvat vain yhteen aineistoon.
- 4.81.4 Tarkastajan tulee aina perehtyä keskeisiin asiakirjoihin ja muihin kirjallisiin dokumentteihin.
- 4.81.5 Tarkastajan tulee pääsääntöisesti käyttää alkuperäisiä aineistolähteitä. Tietyissä tapauksissa tulee käyttää vain yhtä tiettyä aineistolähdettä. Tästä esimerkkinä ovat keskeiset taloudenhoitoon liittyvät tiedot, kuten talousarvotiedot, jotka on aina haettava suoraan alkuperäisistä asiakirjoista.
- 4.81.6 Jos tarkastaja havaitsee lähteiden tiedoissa ristiriitoja, hänen on aina kiinnitettävä niihin huomioita ja pyrittävä selvittämään niiden syyt. Ristiriitojen syiden selvittäminen voi myös johtaa uusiin olennaisiin tarkastushavaintoihin.

Suullisen tiedon asema

- 4.82 Suullisella tiedolla on erityinen asema tarkastuksen tiedonmuodostuksessa. Sen merkitys on suuri siksi, että monista asioista ei ole olemassa asiakirjoja. Suullinen tieto toimii erityisesti taustaa antavana, selventävänä ja lisäselvittelyä suuntaavana lähteenä.
- Suullinen tieto on käsiteltävä systemaattisesti ja suullisen tiedon perusteella muodostetut havainnot on dokumentoitava kirjallisesti.

- 4.82.1 Suullista tietoa hankitaan eri tavoin haastattelemalla, kyselemällä tai keskustelemalla. Kyse-lyllä tai sähköpostitse hankittu tieto rinnastuu usein suulliseen tietoon: tarkastajan ja tieto-lähteen vuorovaikutus (mitä kysytään ja miten) vaikuttaa siihen, mitä tietoa saadaan. On huomioitava, että monet kirjalliset dokumentit eivät perusluonteeltaan eroa suullisesta tie-dosta muutenkaan: ne voivat pohjimmiltaan olla tiedon välittymistä suullisista lähteistä tai olla suullisen tiedon tapaan muistinvaraista tietoa, jolloin tarkastajan tulee arvioida niiden luotettavuus samaan tapaan kuin suullisen tiedon.
- 4.82.2 Kun tarkastaja arvioi suullisen tiedon luotettavuutta, hänen on syytä huomioida, että suulli-nen tieto kertoo usein enemmänkin toiminnan merkityksestä kuin itse toiminnasta. Suulli-nen tieto ei vain kerro, mitä hallinnon toimijat tekevät, vaan mitä he halusivat tehdä, uskoivat tekevänsä tai mitä he jälkikäteen katsovat tehneensä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että suullinen tieto ei pyrkisi totuuden esittämiseen. Esimerkiksi haastattelut voivat paljastaa en-nestään tuntemattomia tapahtumia tai uusia seikkoja, joita ei muulla tavalla olisi ollut mah-dollista selvittää. Tarkastuksessa on myös tärkeää päästä perille hallinnon toimijoiden ai-keista, koska niillä voi olla olennaista merkitystä esimerkiksi kehittämissuosituksia annetta-essa.
- 4.82.3 Suullisen tiedon arvo evidenssinä paranee, kun suullinen tieto keskittyy siihen, mitä on tosi-asiassa tehty. Samoin evidenssin laatu paranee, kun suullinen tieto liitetään osaksi päätte-lyä. Tarkastaja voi esimerkiksi etukäteen määrittellä, millainen toimintaprosessin pitäisi olla, ja tiedustella sen jälkeen henkilöiltä, mitä prosessissa on tehty.
- Vastuullisilla on usein taipumus kaunistella omaa toimintaansa. Tarkastaja voi hallita tätä taipumusta tekemällä täsmällisiä, yksityiskohtaisia kysymyksiä jostain tietystä toimintatilan-teesta. Tämä vaatii huolellista pohjatyötä ja esimerkiksi sitä, että tarkastaja osoittaa konk-reettisia tapauksia, joissa toiminta ei ole aina ollut ongelmatonta. Myös hyvä vuorovaikutus edistää suullisen tiedon luotettavuutta.

Tarkastusaineistojen analyysi

- 4.83 Tarkastusaineistojen analyysillä tarkoitetaan tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamaa aineiston erittelyä ja jäsentelyä. Analyysillä pyritään nostamaan tarkastusaineistosta esiin riittävä määrä tie-toja, jotka kertovat siitä "miten asiat ovat".
- 4.84 Aineistojen analyysissä tarkastajan tulee olla kriittinen ja objektiivinen. Analyysissä arvioidaan aineis-ton ja päätelmien sisäistä johdonmukaisuutta sekä selvitetään syyt poikkeamiin.
- Analyysissä tarkastajan tulee aktiivisesti käyttää ja tulkita aineistoja siten, että hän valaisee tar-kastuskysymystä eri puolilta ja hakee eri lähteistä lisätietoa, joka vahvistaa tai kiistää aiemmin saa-tuja tietoja tai muodostettua kuvaa.
- Analyysissä tarkastajan tulee myös pyrkiä yhdistelemään asioita oivaltavasti. Näin hän voi päästä yksittäisistä vähämerkityksisistä asioista merkittäviin tarkastushavaintoihin, jotka tukevat tarkastus-kohteen johtoa toimintojen edelleen kehittämisessä.
- 4.85 Tarkastusaineiston luonne (esimerkiksi määrällinen, laadullinen) ohjaa analyysimenetelmien valin-taa siinä, mitä menetelmiä aineistoon voi ja kannattaa kohdistaa. Tarkastajan tulee valita sellainen analyysitapa, joka erittelee ja järjestelee tietoja tehokkaimmin ja läpinäkyvimmin. Analyysin lä-pinäkyvyys tarkoittaa analyysin etenemisen jäljitettävyyttä.
- Tarkastuksessa kokonaisuudessaan on pyrittävä yhdistämään laadullista ja määrällistä analyysiä. Laadullisella analyysillä voidaan tehdä esimerkiksi alustavia havaintoja, joita testataan ja tarkenne-taan määrällisellä analyysillä.
- 4.86 Aineiston analyysi on usein luonteeltaan jatkuvaa aineiston järjestelyä ja huomioiden keräämistä.
- 4.86.1 Laadullisissa aineistoissa tällainen aineiston keruuseen tiiviisti sidoksissa oleva työskentely voi muodostaa pääosan analyysistä eikä sille välttämättä ole tehokkaampaa vaihtoehtoa. Laadullisen aineiston käsittelyssä apuna voi käyttää laadullisen aineiston analyysiin tarkoi-tettuja ohjelmia.

4.86.2 Määrällinen analyysi voi olla esimerkiksi taloudellisuuslaskelmien tekemistä, asioiden ja erilaisten aineistojen yhteyksiä osoittavaa laskentaa tai tilastollista analyysiä, joka perustuu riittävästä tapausmäärästä ja tarkasti määritellystä aineistosta tehtäviin todennäköisyyspäätelmiin.

Määrämuotoisissa menetelmissä on mahdollista käyttää analyysiohjelmiä, joiden etuina ovat analyysin tehokkuus, jäljitettävyyden ja tulosten luotettavuus. Tarkastajan on kuitenkin tärkeää tietää, mihin menetelmät ja ohjelmat soveltuvat, sekä ymmärtää, mitä ohjelman suorittamassa analyysissä tapahtuu. Muutoin tulosten väärintulkintojen mahdollisuus on suuri.

Menetelmän soveltaminen on tavallisesti selkeä osa tarkastusta. Tämä tekee mahdolliseksi sen, että tarkastusviraston menetelmätuntijat voivat avustaa tarkastusta. Menetelmäsiantuntija voi olla myös tarkastusviraston ulkopuolinen taho.

4.86.3 Laadullisessa analyysissä tilastollisiin päätelmiin ei usein ole tarvetta tai mahdollisuuksia, vaikka aineiston määrälliseen kuvailuun on aina hyvä pyrkiä. Laadullista aineistoa analysoidaan usein kokonaisuutena, jonka ajatellaan valottavan jonkin sisäisesti loogisen kokonaisuuden rakennetta.

Päätelmät

4.87 Tarkastuksen päätelmillä tarkoitetaan tässä tarkastajan tekemien arviointien ja päättelyjen tuloksia. Tarkastuskysymyksiin liittyviä päätelmiä tehdään sekä siitä, miten asiat ovat, että siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.

Tarkastuksessa pyritään päätelmiin, jotka ovat hyödyksi toiminnan ohjauksesta ja kehittämisestä vastuussa oleville. Tarkastuksen aikana tehdään paljon asioiden tilaa toteavia huomioita, jotka eivät sellaisenaan palvele tätä tarkoitusta ja joista ei raportoida. Tarkastushuomiot rakentavat kuitenkin pohjaa arvottaville tarkastushavainnoille ja sitä kautta raportoitaville päätelmille.

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

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

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

4.90.1 Laadullisessa analyysissä perusteiden riittävyys määräytyy tilannekohtaisesti asioiden luonteen ja niiden keskinäisten yhteyksien mukaan. Aineistosta tehtävästä kokonaisarviosta ei usein ole osoitettavissa mitään yksittäisiä asioita, joilla päätelmää voisi helposti tukea. Tällöin täytyy erityistä huomiota kiinnittää perusteluista muodostuvaan kokonaisuuteen.

4.90.2 Toisaalta yksittäisetkin toisistaan riippumattomat, samaan suuntaan osoittavat huomiot voivat tarjota riittävät perusteet uskottavalle päätelmälle tai jopa vain yksi huomio voi olla ratkaiseva. Perusteiden riittävyttä osoittaa se, onko joku muukin asiaan perehtynyt henkilö saatavissa vakuuttuneeksi siitä, että tosiasiat ja niiden yhteydet tukevat päätelmää.

4.91 Päätelmien varmuusaste voi vaihdella. Mitä kiistanalaisemmaksi päätelmä ennakoitaan, sitä vahvemmin päätelmä tulee perustalla. Tämä voi vaatia, että päätelmien tueksi kerätään tavanomaista suurempi määrä tosiasioita sekä osoitetaan tavallista huolellisemmin tosiasioiden keskinäisiä yhteyksiä.

- 4.92 Päätelmien varmuusaste ja päätelmiin liittyvät varaukset on tuotava raportoinnissa selvästi ja läpinäkyvästi esiin. Tämä voi edellyttää myös sellaisten tarkastushavaintojen raportoinnista, jotka eivät tue päätelmiä.

Erityisiä varauksia sisältävistä päätelmistäkin voi raportoida, jos kyse on merkittävistä asioista, joihin liittyy suuria riskejä. Tällöin on kuitenkin oltava huolellinen, jotta raportointi ei ole vahinkoa aiheuttavasti vihjailevaa.

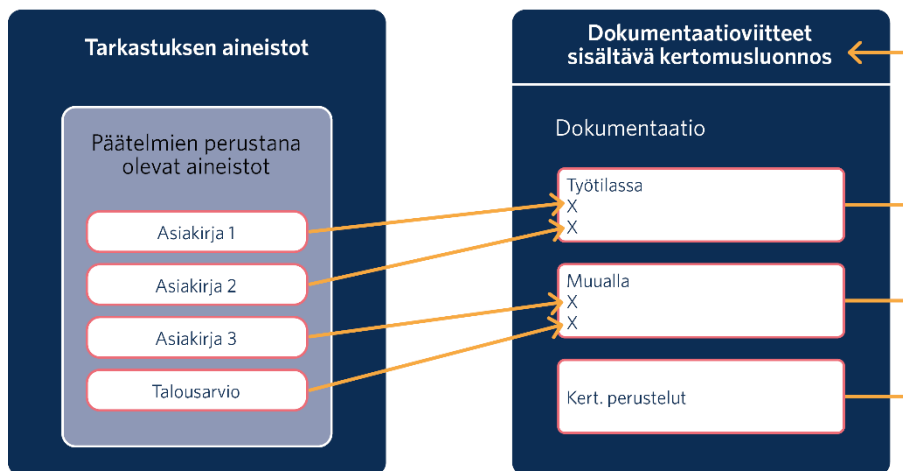
Tarkastusviraston kannanotot

- 4.93 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat niitä johtopäätöksiä ja suosituksia, jotka tarkastusvirasto tarkastuksen perusteella tekee.
- 4.94 Vastaukset tarkastuksen kysymyksiin ovat tarkastusviraston tekemiä johtopäätöksiä tarkastushavainnoista ja päätelmistä. Tarkastusviraston kannanotot muodostuvat lisäksi muista tarkastusviraston tekemistä johtopäätöksistä ja suosituksista.
- 4.95 Kananotot perustuvat tarkastusviraston harkintaan siitä, mitä tarkastushavaintojen ja päätelmien perusteella asiasta voidaan lausua. Kananottoja ei voida ulottaa laajemmalle kuin mihin tarkastushavainnot antavat perusteita, vaikka tarkastuksen tavoite olisikin ollut tätä laajempi.
- Toisaalta silloin, kun tarkastus on rajattu tuloksellisuusketjun johonkin osaan, on kannanotoissa hyvä mahdollisuuksien mukaan pyrkiä tulkitsemaan, mitä tarkastushavainnot merkitsevät koko tuloksellisuusketjun kuvaaman tuloksellisuuden kannalta. Kananotto on tarkastuskohteen toiminnan kehittämisen kannalta sitä arvokkaampi, mitä laajempia perusteltuja päätelmiä toiminnan tuloksellisuudesta voidaan esittää. Tällaisten tulkintojen tekeminen vaatii kuitenkin riittävää tarkastushavainnosta saatavaa tukea.
- 4.96 Tarkastusviraston kannanotot on tarkoitettu ensisijaisesti tarkastuskohteen ja sen toimintaa ohjavan ministeriön ylimmän johdon käyttöön. Kananottoihin sisällytetään tämän vuoksi vain aiheen kannalta olennaisimmat johtopäätökset ja suositukset. Johtopäätökset pitää kuitenkin yksilöidä riittävästi, jotta ne voivat tulla ymmärretyiksi.

Tarkastuksen dokumentointi

- 4.97 Tarkastuksen päätelmiä tukevan evidenssin on oltava kertomuksesta nähtävillä tai muutoin saatavilla ja jäljitettävissä siten, että päätelmistä voi tulla vakuuttuneeksi.
- 4.98 Tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi kerätään ja analysoidaan monenlaisia aineistoja. Osa aineistoista ja niiden analyyseistä johtaa tarkastuksen havaintoihin ja päätelmiin, joihin tarkastusvirasto perustaa kannanottonsa.
- Tarkastusviraston kannanottojen perustana olevat aineistot ja menetelmäkuvaukset ovat tarkastuksen esittelyaineistona julkisuuslain tarkoittamia asiakirjoja. Näistä asiakirjoista muodostuu tarkastuksen dokumentaatio.
- 4.99 Tarkastuksen dokumentaation sekä kertomuksessa esitetyn perusteella on voitava päästä selville, miten tarkastuksen havaintoihin, päätelmiin ja johtopäätöksiin on päädytty. Tarkastuksen laadunvarmistajilla ja toisilla asiantuntijoilla on dokumentaation ja kertomuksessa esitetyn perusteella oltava edellytykset päätyä samoihin tuloksiin kuin mihin tarkastuksessa on päädytty.
- 4.99.1 Tarkastusevidenssiä sisältyy moniin, eri paikoissa sijaitseviin asiakirjoihin. Tarkastuksen tekijän on tässä ohjeessa kuvatulla tavalla osoitettava dokumentaatioon kuuluvista asiakirjoista niihin sisältyvän evidenssin ja tarkastuksen havaintojen, päätelmien ja johtopäätösten välinen yhteys.
- 4.99.2 Dokumentaatiosta osa on yleisesti saatavilla olevaa, joko tarkastusviraston tai muiden julkaisemaa aineistoa. Tällaiseen aineistoon viitataan tarkastuskertomuksessa normaalilla viitauksikäytännöllä.

- 4.99.3 Dokumentaatioon kuuluu myös aineistoa, joka tukee tarkastusta koskevaa tarkastusviraston päätöksentekoa ja jota ei erillisesti julkaista. Nämäkin asiakirjat ovat kuitenkin julkisuuslain nojalla pyydettyä julkisia. Asiakirjat tallennetaan tarkastuksen työtilaan ja niiden jäljitettävyyden takaamiseksi niihin sovelletaan seuraavissa kohdissa annettavia ohjeita.
- 4.100 Tarkastajan tulee osoittaa tarkastuksen työtilassa olevaan dokumentaatioon sisältyvän evidenssin yhteys havaintoihin, päätelmiin ja johtopäätöksiin erilaisilla, toisiaan täydentävillä keinoilla. Keinoja ovat
- viitetekniikka
 - yhteenveto- ja perustelumuiot
 - informatiiviset tiedostonimet.
- 4.100.1 Tarkastuksen havaintojen ja päätelmien yhteys työtilassa olevien asiakirjojen sisältämään evidenssiin osoitetaan viitteillä. Kertomusluonnoksen havaintolukujen ingresseissä esitettyihin päätelmiin lisätään dokumentaatioviitteet, jotka osoittavat, mistä asiakirjoista päätelmän evidenssi on löydettävissä. Viitetekniikasta on tekninen ohje.
- Nämä viitteet vain työtilasta löytyviin asiakirjoihin poistetaan lopullisesta tarkastuskertomuksesta sekä lausunnolle lähettävästä kertomusluonnoksesta.
- 4.100.2 Jos päätelmä perustuu laajaan aineistoon ja on tehty yhdistelemällä aineistosta erilaisia tietoja, asiasta on tarpeen tehdä lyhyt perustelumuiot. Muistioon kootaan keskeiset päätelmää tukevat tiedot, jotka auttavat paikallistamaan ja seuraamaan sitä, miten päätelmään on päästy. Perustelumuiot tehdään viittaus edellisessä kohdassa kuvatulla tavalla.
- Yhteenvetomuiot on laadittava esimerkiksi laajasta haastatteluaineistosta, joka koostuu useista litteroiduista tai äänitetyistä haastatteluista. Yhteenvetomuiot on tarpeen, koska tarkastusviraston ei ole mahdollista perustaa kannanottojaan suoraan alkuperäiseen laajaan haastatteluaineistoon. Yhteenvetomuiot on selvittävä, mihin haastatteluihin päätelmät perustuvat. Muistiossa ei ole tarpeen kertoa täsmälleen haastateltavien henkilöllisyyttä tai mitä haastatteluissa on sanottu. Yhteenvetomuiot tallennetaan työtilaan osana dokumentaatiota. Alkuperäiset litteroinnit ja äänitteet eivät ole tarkastuksen esittelyaineistoa, eikä niitä sisällytetä dokumentaatioon.
- 4.100.3 Työtilaan tallennettavat asiakirjat tulee nimetä informatiivisesti niin, että tiedoston nimi kuvaa mahdollisimman hyvin sen sisältöä. Tämä helpottaa yleiskuvan muodostamista dokumentaation sisällöstä.
- 4.101 Menetelmäkuvaus dokumentoidaan yleensä riittävän hyvin tarkastuksen suunnitelmassa. Suunnitelmassa esitettyä menetelmien kuvaamista voi kuitenkin olla tarpeen täydentää päätelmien ymmärtämiseksi. Tämä tehdään joko niin, että työtilaan laaditaan ja tallennetaan erillinen menetelmäkuvaus tai niin, että tarkastuksen suunnitelmaan tehdään tarvittavat täydennykset ja täydennetty versio tallennetaan työtilaan eri nimellä kuin alkuperäinen suunnitelma.
- 4.102 Työtilaan tallennetaan tarkastuksen esittelyaineistoon kuuluvana myös kertomusluonnos, joka sisältää dokumentaatioviitteet tarkastuksen työtilassa oleviin asiakirjoihin.
- 4.103 Yleisesti saatavilla olevia julkaisuja ei tallenneta työtilassa olevaan dokumentaatioon, vaikka nekin kuuluvat esittelyaineistoon. Tarkastusdokumentaatio säilytetään tarkastuksen julkaisemisen jälkeen tarkastusviraston tiedonmuodostussuunnitelmassa määritellyllä tavalla.



Kuvio 5: Aineistojen, asiakirjojen ja dokumentaation kokonaisuus

Finanssipolitiikan tarkastuksen toteutus

Tiedonmuodostuksen periaatteet ja käsitteet

- 4.104 Finanssipolitiikan tarkastuksen toteutusta koskevat edellä tässä luvussa kuvatut tarkastuksen toteutuksen yhteiset tekijät.
- 4.105 Finanssipolitiikan tarkastuksessa noudatetaan aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmien osalta samoja periaatteita kuin tieteellisessä tutkimuksessa. Tämä tarkoittaa, että tiedonmuodostuksen tulee olla objektiivista, kriittistä ja loogisesti etenevää. Lisäksi tiedonmuodostuksen perusteiden on oltava riittävästi yksilöityjä ja todennettuja, jolloin päätelmät ovat myös muiden jäljitettävissä ja arvioitavissa.
- 4.106 Finanssipolitiikan tarkastuksessa voidaan kuitenkin vaatia myös joustavuutta ja sitä, että tarkastaja ottaa huomioon tarkastuksen kuluessa esiin tulleita asioita. Tilanteen niin vaatiessa on parempi muuttaa tarkastusasetelmaa kuin toteuttaa alkuperäinen, tarkastuksen kuluessa puutteelliseksi osoittautuva tarkastusasetelma.
- 4.107 Kriittisyys kuuluu tarkastustoiminnan ja sen tiedonmuodostuksen peruluonteeseen. Siihen kuuluu paitsi lähteiden luotettavuuden kriittinen arvioiminen, myös esitettyjen perusteluiden ja päätelmien kriittinen punninta. Kriittisyys ei tarkoita asioiden kritisoimista epäobjektiivisesti tai muuten asiattomasti.
- 4.108 Tarkastuksen tehtävänä ei ole kattavan selvyyden saaminen tarkastetun asian tilasta ja ongelmista. Tarkastusasetelmassa rajataan tiedonmuodostusta, jolloin tarkastuksessa voi ja myös pitää keskittyä tarkastuksen tavoitteiden ja kysymysten kannalta olennaisten asioiden selvittämiseen. Toisaalta myöskään tarkastusasetelman kuuluvista asioista ei aina voi saada täyttä varmuutta, mikä on otettava raportoinnissa huomioon.
- 4.109 Tutkimuksen kaltaiseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että tarkastaja tekee ammatilliseen harkintaan pohjautuvia arvioita. Arvioiden on perustuttava riittäviin havaintoihin ja oltava objektiivisia, niin että muutkin tarkastajat päätyisivät samassa tilanteessa vastaaviin arvioihin.
- 4.110 Pyrkimys objektiivisuuteen on hyvän tiedonmuodostuksen olennainen piirre. Se tarkoittaa, että tarkastajan tulee valita aineistot, analysoida niitä ja tuoda havaintonsa esiin mahdollisimman vapaana ennakoasenteista.
- 4.111 Objektiiviseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että tarkastaja harkitsee eri suuntiin johtavan evidenssin merkitystä huolella eikä peittele ristiriitaisten aineistojen olemassaoloa.

Tarkastuskriteerit

- 4.112 Asetetut tarkastuskriteerit eivät välttämättä määritä tyhjentävästi sitä, miten asioiden pitäisi olla. Sen vuoksi tiedonmuodostusta ohjaavana tekijänä on tarpeen käyttää myös yleisempää tulkintaa siitä, mihin tarkastettavalla toiminnalla pyritään.
- 4.113 Finanssipolitiikan tarkastuksessa keskeiset yleiset tarkastuskriteerit ovat menettelyjen säädösten mukaisuus, raportoinnin avoimuus ja läpinäkyvyys sekä julkisen talouden asemasta annetun kuvan luotettavuus ja riittävyys.

Aineistojen tehokas käyttö ja lähdekritiikki

- 4.114 Tarkastuksessa pyritään keräämään riittävästi relevanttia tietoa tarkastuskohteesta siten, että keruu on taloudellista ja tehokasta sekä tarkastusviraston että tarkastuksen kohteen kannalta. Tiedonkeruuta ei ole syytä jatkaa enää sen jälkeen, kun tarkastuskysymyksiin voidaan vastata luotettavasti tai kun samat asiat alkavat toistua aineistossa.
- 4.115 Pyrkimys tiedonmuodostuksen tehokkuuteen ei kuitenkaan saa vaarantaa tärkeintä tavoitetta, luotettavaa tiedonmuodostusta tarkastuksen kannalta olennaisista asioista.
 - 4.115.1 Jotta tarkastaja voi käyttää aineistoja tehokkaasti, hänen tulee keskittyä olennaisimmiksi arvioimiinsa aineistolähteisiin. Lisäksi tarkastajan tulee jatkuvasti valikoida aineistoja aktiivisesti tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamana sekä kyetä rajaamaan lähteitä kokonaan pois.
 - 4.115.2 Tiedonmuodostuksessa on tehokasta käyttää valmiina saatavissa olevaa tietoa. Tarkastaja voi muuntaa tällaista tietoa tarkastushavainnoksi yhdistelemällä sitä muihin tietoihin sekä tulkitsemalla ja arvottamalla tietoa tarkastuskriteerien avulla. Ennalta tunnettu tieto voi tällöin saada uutta sisältöä ja muuttua uudella tavalla merkitykselliseksi toiminnan ohjauksesta vastaaville tahoille. Kun tarkastaja käyttää valmiina olevaa tietoa, hänen on varmistuttava sen luotettavuudesta.
 - 4.115.3 Kun tarkastaja pyytää tarkastuskohteelta aineistoja, hänen on otettava huomioon siitä kohteelle aiheutuvat keruu- tai muokkauksenkustannukset ja arvioitava niiden kohtuullisuutta suhteessa tarkastuksen tavoitteisiin. Ennen laajoja aineistopyyntöjä tarkastajan on keskusteltava aiheutuvista kustannuksista kohteen kanssa ja tarvittaessa perusteltava aineiston tarpeellisuus tarkastuksen tavoitteiden kannalta.
- 4.116 Kaikkien aineistolähteiden luotettavuutta ja niissä esitettyjen asioiden todenmukaisuutta pitää arvioida. Tätä kutsutaan lähdekritiikiksi.
- 4.117 Tarkastuskysymykseen haetaan vastausta käyttämällä useita erilaisia sekä määrällisiä että laadullisia tarkastusaineistoja. Tämä on lähdekritiikin ohella yksi aineistojen ja havaintojen luotettavuuden varmennuskeino.
- 4.118 Tarkastajan tulee aina perehtyä keskeisiin asiakirjoihin ja muihin kirjallisiin dokumentteihin.
- 4.119 Suullisella tiedolla on erityinen asema tarkastuksen tiedonmuodostuksessa. Sen merkitys on suuri siksi, että monista asioista ei ole olemassa asiakirjoja. Suullinen tieto toimii erityisesti taustaa antavana, selventävänä ja lisäselvittelyä suuntaavana lähteenä.
- 4.120 Suullinen tieto on käsiteltävä systemaattisesti ja suullisen tiedon perusteella muodostetut havainnot on dokumentoitava kirjallisesti.
 - 4.120.1 Suullista tietoa hankitaan eri tavoin haastatteleamalla, kyselemällä tai keskustelemalla. Kyseilyllä tai sähköpostitse hankittu tieto rinnastuu usein suulliseen tietoon: tarkastajan ja tietolähteen vuorovaikutus (mitä kysytään ja miten) vaikuttaa siihen, mitä tietoa saadaan. On huomioitava, että monet kirjalliset dokumentit eivät perusluonteeltaan eroa suullisesta tiedosta muutenkaan: ne voivat pohjimmiltaan olla tiedon välittymistä suullisista lähteistä tai olla suullisen tiedon tapaan muistinvaraista tietoa, jolloin tarkastajan tulee arvioida niiden luotettavuus samaan tapaan kuin suullisen tiedon.

4.120.2 Kun tarkastaja arvioi suullisen tiedon luotettavuutta, hänen on syytä huomioida, että suullinen tieto kertoo usein enemmänkin toiminnan merkityksestä kuin itse toiminnasta. Suullinen tieto ei vain kerro, mitä hallinnon toimijat tekevät, vaan mitä he halusivat tehdä, uskoivat tekevänsä tai mitä he jälkikäteen katsovat tehneensä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että suullinen tieto ei pyrkisi totuuden esittämiseen. Esimerkiksi haastattelut voivat paljastaa ennestään tuntemattomia tapahtumia tai uusia seikkoja, joita ei muulla tavalla ole ollut mahdollista selvittää. Tarkastuksessa on myös tärkeää päästä perille hallinnon toimijoiden aiheista, koska niillä voi olla olennaista merkitystä esimerkiksi kehittämissuosituksia annettaessa.

4.120.3 Suullisen tiedon arvo evidenssinä paranee, kun suullinen tieto keskittyy siihen, mitä on tosiasiassa tehty. Samoin evidenssin laatu paranee, kun suullinen tieto liitetään osaksi päätelystä. Tarkastaja voi esimerkiksi etukäteen määrittellä, millainen toimintaprosessin pitäisi olla, ja tiedustella sen jälkeen henkilöiltä, mitä prosessissa on tehty.

Vastuullisilla on usein taipumus kaunistella omaa toimintaansa. Tarkastaja voi hallita tätä taipumusta tekemällä täsmällisiä, yksityiskohtaisia kysymyksiä jostain tietystä toimintatilanteesta. Tämä vaatii huolellista pohjatyötä ja esimerkiksi konkreettisten tapausten osoittamista. Myös hyvä vuorovaikutus edistää suullisen tiedon luotettavuutta.

Tarkastusaineistojen analyysi

- 4.121 Aineistojen analyysissä tarkastajan tulee olla kriittinen ja objektiivinen. Analyysissä arvioidaan aineiston ja päätelmien sisäistä johdonmukaisuutta sekä selvitetään syyt poikkeamiin.
- 4.122 Analyysissä tarkastajan tulee aktiivisesti käyttää ja tulkita aineistoja siten, että hän valaisee tarkastuskysymystä eri puolilta ja hakee eri lähteistä lisätietoa, joka vahvistaa tai kiistää aiemmin saatuja tietoja tai muodostettua kuvaa.
- 4.123 Analyysissä tarkastajan tulee myös pyrkiä yhdistelemään asioita oivaltavasti. Näin hän voi päästä yksittäisistä vähämerkityksisistä asioista merkittäviin tarkastushavaintoihin, jotka tukevat tarkastuskohteen johtoa toimintojen edelleen kehittämisessä.
- 4.124 Menetelmän soveltaminen on tavallisesti selkeä osa tarkastusta. Tämä tekee mahdolliseksi sen, että tarkastusviraston menetelmätuntijat voivat avustaa tarkastusta. Menetelmäasiantuntija voi olla myös tarkastusviraston ulkopuolinen taho.
- 4.125 Määrällinen analyysi voi olla esimerkiksi taloudellisuuslaskelmien tekemistä, asioiden ja erilaisten aineistojen yhteyksiä osoittavaa laskentaa tai tilastollista analyysiä, joka perustuu riittävästä tapausmäärästä ja tarkasti määritellystä aineistosta tehtäviin todennäköisyyspäätelmiin.
- 4.126 Laadullisessa analyysissä tilastollisiin päätelmiin ei usein ole tarvetta tai mahdollisuuksia, vaikka aineiston määrälliseen kuvailuun on aina hyvä pyrkiä. Laadullista aineistoa analysoidaan usein kokonaisuutena, jonka ajatellaan valottavan jonkin sisäisesti loogisen kokonaisuuden rakennetta.

Päätelmät

- 4.127 Tarkastuksen päätelmillä tarkoitetaan tässä tarkastajan tekemien arviointien ja päättelyjen tuloksia. Tarkastuskysymyksiin liittyviä päätelmiä tehdään sekä siitä, miten asiat ovat, että siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.
- 4.128 Tarkastuksessa pyritään päätelmiin, jotka ovat hyödyksi toiminnan ohjauksesta ja kehittämisestä vastuussa oleville. Tarkastuksen aikana tehdään paljon asioiden tilaa toteavia huomioita, jotka eivät sellaisenaan palvele tätä tarkoitusta ja joista ei raportoida. Tarkastushuomiot rakentavat kuitenkin pohjaa arvottaville tarkastushavainnoille ja sitä kautta raportoitaville päätelmille.
- 4.129 Vastaukset tarkastuskysymyksiin syntyvät tiedonmuodostuksen loppuvaiheessa tarkastushavaintoja yhteen vetävinä päätelminä ja ne ovat perustana tarkastusviraston kannanotoille.
- 4.130 Laadullisessa analyysissä päätelmiä tehdään tavallisimmin muodostamalla analysoidusta aineistosta kokonaisarvio. Tällöin päätelmien oikeellisuutta ei voi kiistatta todeta tai oikeellisuuden arvioiminen voi olla epärelevanttia. Tärkeämpää on päätelmien uskottavuus. Päätelmiltä vaaditaan sisäistä ristiriidattomuutta, mutta myös muunlaisia ominaisuuksia, kuten objektiivisuutta, tasapainoisuutta ja kohtuullisuutta. Päätelmän uskottavuus syntyy perusteiden laadusta ja riittävydestä.
- 4.131 Päätelmien varmuusaste voi vaihdella. Mitä kiistanalaisemmaksi päätelmä ennakoidaan, sitä vahvemmin päätelmä tulee perustalla. Tämä voi vaatia, että päätelmien tueksi kerätään tavanomaista suurempi määrä tosiasioita sekä osoitetaan tavallista huolellisemmin tosiasioiden keskinäisiä yhteyksiä.
- 4.132 Päätelmien varmuusaste ja päätelmiin liittyvät varaukset on tuotava raportoinnissa selvästi ja läpinäkyvästi esiin. Tämä voi edellyttää myös sellaisten tarkastushavaintojen raportoimista, jotka eivät tue päätelmiä.

Tarkastusviraston kannanotot

- 4.133 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat niitä johtopäätöksiä ja suosituksia, jotka tarkastusvirasto tarkastuksen perusteella tekee.
- 4.134 Vastaukset tarkastuksen kysymyksiin ovat tarkastusviraston tekemiä johtopäätöksiä tarkastushavainnoista ja päätelmistä. Tarkastusviraston kannanotot muodostuvat lisäksi muista tarkastusviraston tekemistä johtopäätöksistä ja suosituksista.
- 4.135 Kannanotot perustuvat tarkastusviraston harkintaan siitä, mitä tarkastushavaintojen ja päätelmien perusteella asiasta voidaan lausua. Kannanottoja ei voida ulottaa laajemmalle kuin mihin tarkastushavainnot antavat perusteita, vaikka tarkastuksen tavoite olisikin ollut tätä laajempi.
- 4.136 Tarkastusviraston kannanotot on tarkoitettu ensisijaisesti tarkastuskohteen ja sen toimintaa ohjaavan ministeriön ylimmän johdon käyttöön. Kannanottoihin sisällytetään tämän vuoksi vain aiheen kannalta olennaisimmat johtopäätökset ja suositukset. Johtopäätökset pitää kuitenkin yksilöidä riittävästi, jotta ne voivat tulla ymmärretyiksi.

Tarkastuksen dokumentointi

- 4.137 Tarkastusviraston kannanottojen perustana olevat aineistot ja menetelmäkuvaukset ovat tarkastuksen esittelyaineistona julkisuuslain tarkoittamia asiakirjoja. Näistä asiakirjoista muodostuu tarkastuksen dokumentaatio.
- 4.138 Tarkastuksen dokumentaation sekä kertomuksessa esitetyn perusteella on voitava päästä selville, miten tarkastuksen havaintoihin ja päätelmiin on päädytty.
- 4.138.1 Tarkastusevidenssiä sisältyy moniin, eri paikoissa sijaitseviin asiakirjoihin. Tarkastuksen tekijän on tässä ohjeessa kuvatulla tavalla osoitettava dokumentaatioon kuuluvista asiakirjoista niihin sisältyvän evidenssin ja tarkastuksen päätelmien välinen yhteys.

- 4.138.2 Dokumentaatiosta osa on yleisesti saatavilla olevaa, joko viraston tai muiden julkaisemaa aineistoa. Tällaiseen aineistoon viitataan tarkastuskertomuksessa normaalilla viittauskäytännöllä.
- 4.138.3 Dokumentaatioon kuuluu myös aineistoa, joka tukee tarkastusta koskevaa tarkastusviraston päätöksentekoa ja jota ei erillisesti julkaista. Nämäkin asiakirjat ovat kuitenkin julkisuuslain nojalla pyydettyä julkisia. Asiakirjat tallennetaan tarkastuksen työtilaan ja niiden jäljitettävyyden takaamiseksi niihin sovelletaan seuraavissa kohdissa annettavia ohjeita.
- 4.139 Tarkastuksen työtilassa olevaan dokumentaatioon sisältyvän evidenssin ja päätelmien yhteys osoitetaan erilaisilla, toisiaan täydentävillä keinoilla. Keinoja ovat
- viitetekniikka
 - yhteenvedo- ja perustelumuiot
 - informatiiviset tiedostonimet.
- 4.139.1 Tarkastuksen päätelmien yhteys työtilassa olevien asiakirjojen sisältämään evidenssiin osoitetaan viitteillä. Kertomusluonnoksen havaintolukujen ingresseissä esitettyihin päätelmiin lisätään dokumentaatioviitteet, jotka osoittavat, mistä asiakirjoista päätelmän evidenssi on löydettävissä. Viitetekniikasta on tekninen ohje.
- Nämä, työtilasta löytyviin asiakirjoihin osoittavat viitteet poistetaan lopullisesta tarkastuskertomuksesta sekä lausunnon lähettävästä kertomusluonnoksesta.
- 4.139.2 Jos päätelmä perustuu laajaan aineistoon ja on tehty yhdistelemällä aineistosta erilaisia tietoja, asiasta on tarpeen tehdä lyhyt perustelumuiot. Muistioon kootaan keskeiset päätelmää tukevat tiedot, jotka auttavat paikallistamaan ja seuraamaan sitä, miten päätelmään on päästy. Perustelumuiot tehdään viittaus edellisessä kohdassa kuvatulla tavalla.
- Yhteenvetomuiot on laadittava esimerkiksi laajasta haastatteluaineistosta, joka koostuu useista litteroiduista tai äänitetyistä haastatteluista. Yhteenvetomuiot on tarpeen, koska tarkastusviraston ei ole mahdollista perustaa kannanottojaan suoraan alkuperäiseen laajaan haastatteluaineistoon. Yhteenvetomuiot on selvittävä, mihin haastatteluihin päätelmät perustuvat. Muistiossa ei ole tarpeen kertoa täsmälleen, mitä haastatteluissa on sanottu. Yhteenvetomuiot tallennetaan työtilaan osana dokumentaatiota. Alkuperäiset litteroinnit ja äänitteet eivät ole tarkastuksen esittelyaineistoa, eikä niitä sisällytetä dokumentaatioon.
- 4.139.3 Työtilaan tallennettavat asiakirjat tulee nimetä informatiivisesti niin, että tiedoston nimi kuvaa mahdollisimman hyvin sen sisältöä. Tämä helpottaa yleiskuvan muodostamista dokumentaation sisällöstä.
- 4.140 Menetelmäkuvaus dokumentoidaan yleensä riittävän hyvin tarkastuksen suunnitelmassa. Suunnitelmassa esitettyä menetelmien kuvaamista voi kuitenkin olla tarpeen täydentää päätelmien ymmärtämiseksi. Tämä tehdään joko niin, että työtilaan laaditaan ja tallennetaan erillinen menetelmäkuvaus tai niin, että tarkastuksen suunnitelmaan tehdään tarvittavat täydennykset ja täydennetty versio tallennetaan työtilaan eri nimellä kuin alkuperäinen suunnitelma.
- 4.141 Työtilaan tallennetaan tarkastuksen esittelyaineistoon kuuluvana myös kertomusluonnos, joka sisältää dokumentaatioviitteet tarkastuksen työtilassa oleviin asiakirjoihin.
- 4.142 Yleisesti saatavilla olevia julkaisuja ei tallenneta työtilassa olevaan dokumentaatioon, vaikka nekin kuuluvat esittelyaineistoon. Tarkastusdokumentaatio säilytetään tarkastuksen julkaisemisen jälkeen tarkastusviraston tiedonmuodostussuunnitelmassa määritellyllä tavalla.

5 Tarkastuksen raportointi

Raportointi tarkastuksen tavoitteen toteuttajana

- 5.1 Laadukas raportointi tukee tarkastuksen tavoitteen toteuttamista ja vaikuttavuutta. Vankan perustan laadukkaalle raportoinnille luo hyvin tehty tarkastus. Tarkastuksen tekemistä puolestaan tukee monipuolinen ja toimiva vuorovaikutus. Hyvällä tarkastuksen aikaisella vuorovaikutuksella voidaan myös olennaisesti lisätä raportoinnin mahdollisuuksia toteuttaa tarkastuksen tavoitteita ja vaikuttavuutta.
- 5.2 Oikein kohdennettu ja muutenkin laadukas raportointi varmistaa tarkastuksen vaikuttavuutta myös sen kautta, että se luo perustan olennaisiin asioihin kohdistuvalle jälkiseurannalle.
- 5.3 Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa arvioidaan keille, milloin ja millä tavalla tarkastuksesta raportoidaan, jotta raportointi edistäisi parhaiten tarkastuksen tavoitetta ja vaikuttavuutta. Tätä suunnitelmaa tarkennetaan tarvittaessa raportointivaiheeseen siirryttäessä. Pääsääntöisesti tarkastusraportointi suunnataan tarkastuskohteiden ja niiden toimintaa ohjaavan ministeriön ylimmälle johdolle.
- 5.4 Tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n mukaisesti tarkastusvirasto raportoi tarkastuksistaan tarkastuskertomuksilla. Muita päätyneiden tarkastusten raportointitapoja ovat eduskunnalle annettavat kertomukset sekä kirjeet ja niihin tarvittaessa liitettävät muistiot. Kaikista tarkastussuunnitelman perusteella aloitetuista tarkastuksista raportoidaan jollakin näistä tavoista. Kun virasto ottaa kantaa tarkastettuun asiaan, tarkastus raportoidaan aina tarkastuskertomuksella.
- 5.5 Tarkastusvirastosta annetun lain 6 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa eduskunnalle vuosittain syyskuun loppuun mennessä kertomuksen toiminnastaan ja tarvittaessa erilliskertomuksia. Vuosittain annettavassa kertomuksessa raportoidaan kootusti merkittävimpiä tarkastushavaintoja.
- 5.6 Pääjohtaja voi erikseen päättää, että annettu tarkastuskertomus annetaan myös eduskunnalle erilliskertomuksena.
- 5.7 Jos tarkastus pitää lopettaa ilman, että siitä annetaan tarkastuskertomus, tarkastuksen lopettaminen esitellään pääjohtajalle päätettäväksi. Kun pääjohtaja on päättänyt asiasta, tarkastuksen lopettamisesta ilman tarkastuskertomusta raportoidaan tarkastuskohteelle kirjeellä, jossa kerrotaan tiiviisti tarkastuksen lopettamisen perusteet. Kirjettä voidaan täydentää muistiolla, jossa kuvataan kirjettä laajemmin tarkastuksen tekemistä, alustavia havaintoja sekä syitä päättää tarkastus antamatta siitä tarkastuskertomusta. Muistioon ei sisälly tarkastusviraston kannanottoja.
- 5.8 Tarkastuksen tuloksista voidaan lisäksi viestiä suullisesti tarkastuskohteen ja sidosryhmien tapaamisissa, sosiaalisessa mediassa, seminaareissa tai työpajoissa tai laatimalla artikkeleita, katsauksia tai muita kirjoituksia. Tämä viestintä täydentää viraston raportointia, ja sillä voidaan tehokkaasti lisätä tarkastuksen vaikuttavuutta. Täydentäviä raportoinnin ja viestinnän keinoja voidaan toteuttaa hyvin monipuolisilla ja tilannekohtaisesti harkituilla tavoilla.

Tarkastuskertomus raportoinnin muotona

Tarkastuskertomuksen asema ja laadinnan perusteet

- 5.9 Tarkastuskertomus on raportoinnissa erityisessä asemassa, sillä siitä on säädetty tarkastusvirastosta annetussa laissa (676/2000). Lain 5 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa tarkastuksesta laaditun kertomuksen tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle. Tarkastusvirasto on päättänyt antaa kertomukset tiedoksi myös valtiovarain controller -toiminnolle.
- 5.10 Tarkastuskertomusten laadintaan tulee soveltaa tarkastusviraston antamaa erillistä tarkastuskertomusohjetta, jossa määritetään laillisuus-, tuloksellisuus- ja finanssipolitiikan tarkastusten kertomusten sisällön ja muodon pääpiirteet.

Tarkastuskertomuksen kirjoitus

- 5.11 Tarkastajat kirjoittavat tarkastuskertomuksen suunnitelmassa sovitun työnjaon mukaisesti. Esittelevä tarkastaja vastaa kertomuksen osien yhteensopivuudesta ja sisällön kokonaisuudesta sekä esittelee kertomuksen päätettäväksi. Tarkastuskertomuksesta päättävä henkilö ohjaa tarkastusta, mutta ei päätöksentekijänä itse tee tarkastusta tai kirjoita tarkastuskertomusta.
- 5.12 Tarkastuksen laatua valvovan henkilön tehtävänä on
- varmistaa, että tarkastuksesta voidaan raportoida eli että tarkastuksessa on hankittu riittävästi tarkastusevidenssiä tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi
 - käydä ennen kertomuksen kirjoittamisen aloittamista tarkastajien kanssa läpi aiottu keskeinen sisältö ja pääasialliset viestit niiden olennaisuuden varmistamiseksi. Nämä käsitellään tarkastuksen seurantakokouksessa.
 - varmistaa, että kertomusluonnoksen sisältö vastaa tarkastuksen suunnitelmassa sovittua asetelmaa ja että johtopäätökset ovat luotettavia ja olennaisia
 - varmistaa, että kertomus noudattaa kertomuksen rakenteesta ja sisällöstä annettua ohjetta.
- 5.13 Tarkastukseen osallistuvilla saattaa olla erilaisia näkemyksiä siitä, minkälaisia kannanottoja tarkastuksen perusteella voidaan tehdä. Sisäisistä näkemyseroista tulee keskustella ja ne pitää dokumentoida ennen kertomuksen antamista.
- 5.14 Tarkastusten laadunvalvonnasta ja laaduntarkastuksesta on annettu erillinen ohje, jossa käsitellään myös tarkastuskertomuksen laadunvalvontaa. Tarkastuksen laatua valvovan henkilön on noudatettava tätä erillistä ohjetta.

Palautemenettely ja päätös antaa kertomus

- 5.15 Tarkastuskertomusluonnoksesta tulee pyytää palautetta tarkastuskohteelta ja sen toimialasta vastaavalta ministeriöltä. Palautteen saamiseksi tarkastusvirasto lähettää kertomusluonnoksen tarkastuskohteelle ja vastuuministeriölle ja pyytää heiltä luonnoksesta lausunnon. Lausuntopyyntönsä tarkoituksena on erityisesti varmistaa, että kertomukseen ei sisälly asia- tai tulkintavirheitä, joilla olisi vaikutusta tarkastuksen kannanottoihin, sekä kuulla lausunnonantajien näkemys tarkastusviraston alustavista kannanotoista.
- 5.16 Lausuntoa pyydetään vain niiltä tahoilta, jotka ovat tarkastettavasta toiminnasta olennaisesti vastuussa. Nämä tahot ovat pääsääntöisesti samoja organisaatioita kuin ne, joille varsinainen tarkastuskertomus virastosta annetun lain 5 §:n mukaisesti annetaan. Lausuntoja ei pyydetä tarkastuskohteen sidosryhmiltä, intressitahoilta tai kaikilta niiltä tahoilta, joilta tarkastusaineistoa on hankittu.
- 5.17 Tarkastuskertomusluonnos ja siitä pyydettyä palaute ei ole enää väline, jolla tarkastuskohteelta hankitaan tietoa, vaan tarkastusviraston antaman lopullisen tarkastuskertomuksen tulee vastata mahdollisimman pitkälle kertomusluonnosta.
- 5.18 Tarkastaja voi olla alustavista johtopäätöksistä kirjallisesti yhteydessä tarkastuskohteisiin myös tarkastuksen aikana, jo ennen tarkastuskertomusluonnoksen lähettämistä. Lähetettyjen kirjeiden, muistioiden tai vastaavien yhteydenottojen ulkomuodosta ja sisällöstä tulee kuitenkin käydä selvästi ilmi, että kyseessä ei vielä ole tarkastusviraston luonnos tarkastuskertomukseksi.
- 5.19 Sujuvan vuorovaikutuksen turvaamiseksi on suositeltavaa järjestää kertomusluonnoksesta palautekokous, johon tarkastaja kutsuu palautteen kannalta keskeiset toimijat. Palautekokouksessa kohteille esitellään tarkastusviraston alustavat kannanotot (johtopäätökset ja suositukset) ja kuullaan kohteiden näkemys asiasta. Näin voidaan oikoa selviä väärinkäsityksiä, helpottaa lausuntojen käsitelyä sekä lisätä tarkastettujen valmiutta ottaa vastaan kriittistäkin arviointia. Tällainen palautekokous pyritään järjestämään ennen kuin kertomus lähetetään virallisesti lausunnonle.
- 5.20 Tarkastajat tekevät saadun palautteen perusteella sovitut täydennykset ja korjaukset kertomusluonnokseen.
- 5.21 Kertomusluonnosta muutetaan siltä osin kuin se on palautteen perusteella tarpeen. Muutoksia ei tehdä, jos tarkastetut ovat esittäneet niitä ilman riittäviä ja läpinäkyviä perusteita.

- 5.22 Lausunnoissa saadun palautteen käsittely, kertomusluonnokseen tehdyt muutokset sekä perusteet muuttamatta jättämiseen dokumentoidaan. Lausuntojen käsittelystä tehdään yhteenveto, joka julkaistaan viraston verkkosivuilla.
- 5.23 Jos saatu palaute on epäselvää tai jos lausunnonantaja on ymmärtänyt kertomusluonnoksen väärin, voidaan lausunnonantajaa pyytää tarkentamaan tai selventämään lausuntoaan. Myös tarkennuspyyntö ja saadut tarkennukset dokumentoidaan.
- 5.24 Tarkastuskertomus annetaan tarkastusviraston päätöksellä työjärjestyksessä säädetyn mukaisesti ja päätös esitetään kertomuksen alussa. Tarkastuksen esittelijänä toimii päävastuullinen tarkastaja tai esittelijäksi määrätty.
- 5.25 Päätökseen voidaan poikkeustapauksissa kirjata, että tarkastetun tulee ilmoittaa tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin se on ryhtynyt tarkastuksessa esitettyjen huomautusten johdosta, sekä määräaika tällaisen ilmoituksen antamiselle. Ilmoitusvelvollisuus perustuu tarkastusvirastosta annetun lain 5. pykälään. Kirjaus edellyttää, että tarkastuskertomuksessa on huomautettu epäkohdista, joiden perusteella tarkastetun edellytetään ryhtyvän välittömiin korjaaviin toimiin. Kirjauksessa pitää yksilöidä, missä tarkastuskertomuksen luvussa korjaavia toimia vaativat epäkohdat on esitetty.
- 5.26 Tarkastuskertomuksesta päätettäessä keskustellaan myös erilaisista muista vaihtoehdoista viestiä tarkastuksen tuloksista. Muita tapoja viestiä tarkastuksesta ovat esimerkiksi kirjoitukset aihepiirin julkaisuissa sekä tarkastuksen esittely alan tilaisuuksissa ja sosiaalisessa mediassa. Tarkastajan omalla jakelulla voidaan varmistaa, että keskeiset asiantuntijavirkamiehet saavat tiedon tarkastuskertomuksen valmistumisesta.
- 5.27 Kertomuksesta päätettäessä päätetään myös tarkastuksen jälkiseurantasuunnitelmasta. Suunnitelman esittelee tarkastuksen esittelevä tarkastaja.

Tarkastuskertomuksen sisällölliset vaatimukset

- 5.28 Tarkastuskertomus on asiakirja, jonka perusteella tarkastusviraston ulkopuoliset tahot muodostavat käsityksensä siitä, miten tarkastusvirasto on kannanottoihinsa päätynyt ja miten se toimii riippumattomana ulkoisena tarkastusviranomaisena.
- 5.29 Tarkastuskertomuksen pääasiana on esittää tarkastusviraston kannanotot (johtopäätökset ja suositukset), tärkeimmät havainnot perusteluineen sekä mahdollinen lausuma tarkastetusta asiasta. Kertomuksen liiteaineistona esitetään tiivistetysti tarkastusasetelma (tarkastuksen tarkoitus ja tavoite, tarkastuskysymykset ja kriteerit, olennaiset aineistot ja menetelmät) sekä tiedot tarkastuksen toteutuksesta. Yksityiskohtaisempia tietoja voidaan esittää tarkastuksen työpaperieissa.
- 5.30 Tarkastuskertomus laaditaan siten, että lukijana on ensisijaisesti tarkastuskohteen ja ohjaavan ministeriön ylin johto. Myös eduskunnan tarpeet tulee ottaa huomioon kertomusta laadittaessa.
 - 5.30.1 Finanssipolitiikan tarkastuksessa asioita arvioidaan ensi sijassa eduskunnan finanssivallan ja sen tarpeiden näkökulmasta. Tässä tarkoituksessa olennaisia raportoitavia asioita ovat havainnot virheistä tai puutteista, jotka kohtuullisella todennäköisyydellä voivat vaikuttaa finanssipolitiikan päätöksenteon sisältöön, arviointiin tai johtopäätöksiin politiikkatoimien tarpeellisuudesta, vaihtoehdoista ja vaikuttavuudesta.
- 5.31 Tarkastuskertomuksen tulee olla objektiivinen, luotettava, avoin ja käyttökelpoinen.
 - 5.31.1 Tarkastuskertomuksen objektiivisuus tarkoittaa, että asiat esitetään kertomuksessa monipuolisesti, tasapuolisesti ja neutraalisti. Kertomuksessa ei saa antaa yksipuolista tai rajoittunutta kuvaa tarkastettavasta asiasta. Myös havainnot, jotka eivät tue johtopäätöksiä, on tuotava avoimesti esille. Kertomuksessa tulee esittää vain tarkastusviraston omat, tarkastuksen perusteella muodostetut kannanotot eikä toimia muiden tahojen puolesta puhujana. Kertomuksen sanavalintojen tulee olla neutraaleja.

- 5.31.2 Tarkastuskertomuksen luotettavuus tarkoittaa, että kertomuksessa esitetyt asiat ovat hyvin perusteltuja. Jos kertomuksessa on tarvetta esittää tärkeänä pidetty mutta epävarma asia, varaukset tulee tuoda selkeästi esiin. Tarkastuskertomuksesta on selvästi ilmentävä, miten tarkastusviraston johtopäätökset ja suositukset pohjautuvat tarkastuksessa tehtyihin havaintoihin. Havaintojen taas tulee perustua dokumentoituun tarkastusprosessiin ja riittävästi havaintoja todentavaan aineistoon.
- 5.31.3 Tarkastuskertomuksen avoimuus tarkoittaa, että kertomuksesta havaitaan selvästi, mistä lähtökohdista tarkastus on tehty, mitä tarkastuksessa on tehty ja miten kannanottoihin on päädytty.
- Kertomuksen avoimuus tarkoittaa myös sitä, että tarkastuksen rajaukset tulee esittää selvästi. Rajaus kertoo, mitä kertomuksessa ei käsitellä ja minkälaisia johtopäätöksiä kertomuksen perusteella ei voi tehdä. Rajausten ja niiden merkityksen esittäminen vähentää odotuskuiluja ja perusteetonta kritiikkiä tarkastuksen tuloksia kohtaan.
- Avoimuus tarkoittaa myös sitä, että kertomus ei ole vihjaileva: tekstistä pitää selvästi ilmetä, sisältääkö jokin toteamus päätelmän vai ei. Toisaalta kertomuksessa ei pidä esittää asioita, joihin ei sisälly tulkintaa tai jotka eivät johda johonkin päätelmään.
- 5.31.4 Tarkastuskertomuksen käyttökelpoisuus tarkoittaa, että tarkastusaihetta käsitellään realistisella, ymmärrettävällä ja havainnollisella tavalla ja että kertomuksen tulee olla helpolukuinen.
- Käyttökelpoisuus ministeriöiden ylimmälle johdolle merkitsee osin erilaisia vaatimuksia kuin käyttökelpoisuus eduskunnalle. Ylimmälle johdolle on tarjottava tiivis tarkastuskertomus, joka sisältää riittävästi informaatiota konkreettisten ohjauspäätösten tueksi. Eduskunnalle on välitettävä hyvä yleisnäkemys tarkastettavasta asiasta.
- 5.32 Kertomuksessa tulee keskittyä tarkastuskysymyksen kannalta olennaisiin havaintoihin, joihin tarkastusviraston kannanotot perustuvat. Kertomukseen ei saa sisällyttää kuvailevaa aineistoa enempää kuin tarkastushavaintojen ymmärtämiseksi ja kannanottojen perustelemiseksi on tarpeen.
- 5.33 Havainnot on tulkittava selvästi niitä tarkastuskriteerejä vasten, joita tarkastuksessa käytetään. Havainnosta tulee ilmetä, onko asiantila hyvä, tyydyttävä vai huono. Havaittujen ongelmien lisäksi tarkastuskertomuksessa tulee kiinnittää huomiota ongelmien syihin. Syiden rakentava analysointi edistää suositusten vastaanotettavuutta ja tarkastuksen vaikuttavuutta.
- 5.34 Tarkastuskertomus on kirjoitettava siten, että se luo hallinnolle edellytykset kehittää taloudenhoidon laillisuutta ja tuloksellisuutta sekä korjata epäkohtia ja ongelmia. Tämä edellyttää, että suositukset ovat realistisia, riittävän konkreettisia ja vastuutahoille kohdennettuja.
- 5.35 Tarkastusviraston kannanottoina esitettyjen johtopäätösten tulee olla selvästi johdettavissa tarkastushavainnoista, kuitenkin siten, että tekstissä noustaan yksittäisiä havaintoja yleisemmälle tasolle. Suosituksia laadittaessa on kiinnitettävä huomiota niiden toteuttamisesta aiheutuviin valtiontaloudellisiin hyötyihin ja kustannuksiin.
- 5.35.1 Jos tuloksellisuustarkastus on kohdistunut rajatusti vain tuloksellisuuden edellytyksiin, on kannanotoissa hyvä pyrkiä tulkitsemaan, mitä tarkastushavainnot merkitsevät tuloksellisuuden kannalta. Tällaista tulkintaa voi kuitenkin tehdä vain, jos tarkastushavaintojen kokonaisuus antaa siihen perustellun mahdollisuuden.

6 Jälkiseuranta

Jälkiseurannan tarkoitus ja tavoite

- 6.1 Tarkastuksen yksi osa on sen seuranta, mitä toimenpiteitä tarkastetussa asiassa on tehty tarkastuksen jälkeen. Tätä kutsutaan jälkiseurannaksi. Jälkiseurannan tavoitteena on edistää tarkastuksen vaikuttavuutta kiinnittämällä huomiota siihen, miten tarkastuksen suosituksia on toteutettu ja miten viraston kannanottoja on otettu huomioon.
- 6.2 Koska jälkiseuranta on osa tarkastusprosessia, sen lainsäädännöllinen perusta on sama kuin tarkastuksen. Tarkastusvirastosta annetun lain 4 §:n mukaan tarkastusvirastolla on oikeus saada tarkastuskohteilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi.
- 6.3 Jälkiseurannassa selvitetään, mihin toimiin tarkastettu on ryhtynyt tarkastusviraston kannanottojen (johtopäätösten ja suositusten) perusteella, ja riittävätkö nämä toimet tarkastusviraston käsityksen mukaan korjaamaan tarkastuksessa havaitut epäkohdat.
- 6.3.1 Jälkiseurannalla virasto osoittaa tarkastetulle ja vastaavalle ministeriölle, että virasto seuraa kohdetta ja on kiinnostunut tarkastetun asiakokonaisuuden tilasta myös varsinaisen tarkastuksen jälkeen.
- 6.3.2 Jälkiseurannan perusteella tarkastusvirasto myös arvioi, minkälaisia toimia sen tulisi jatkossa kohdentaa asiaan. Jälkiseuranta antaa yleisemminkin tietoa tarkastusviraston oman toiminnan suunnittelua varten.
- 6.4 Jälkiseuranta ei ole tarkastusta, vaan nimenomaan tarkastuskohteessa tapahtuvien muutosten seuranta. Jälkiseurannassa havaintojen varmentamisen vaatimus ei ole niin vahva kuin tarkastuksessa. Tarkastajan tulee kuitenkin vakuuttua siitä, että kohde on asianmukaisesti tehnyt ne kehittämistoimet, jotka se mainitsee seuranta varten antamassaan selvityksessä. Sen sijaan toimien todellisia vaikutuksia ei jälkiseurannassa ryhdytä selvittämään, ellei siihen ilmene erityistä syytä.
- 6.5 Tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n mukaan tarkastetun ja ministeriön, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, on ilmoitettava tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty (ks. kohta 5.25). Vaatimus liittyy sellaisiin tarkastuksessa havaittuihin säännösten vastaisiin menettelyihin, joiden tarkastusvirasto katsoo edellyttävän vastuuviranomaiselta erityisiä, konkreettisia ja välittömiä korjaavia toimenpiteitä. Tällainen varsinaisesta jälkiseurannasta erillinen selvitys voi olla osa tarkastuksen jälkiseurantaa.

Jälkiseurannan suunnittelu, toteutus ja raportointi

- 6.6 Jälkiseuranta tehdään niistä tarkastuksista, joista on annettu tarkastuskertomus. Jälkiseurantaa ei välttämättä tehdä, jos tarkastuskohde on huomattavasti muuttunut. Jälkiseurannan toteuttamatta jättämisestä tehdään erillinen päätös.
- 6.7 Jälkiseuranta tehdään kahdessa vaiheessa: ensin jälkiseurantasuunnitelma ja sitten jälkiseurantaraportti.
- 6.8 Jälkiseurantasuunnitelma tehdään tarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä. Jälkiseurantasuunnitelmassa esitetään, (1) mitä asioita jälkiseurannassa seurataan, (2) miten seuranta aiotaan toteuttaa ja (3) milloin seurannasta aiotaan raportoida. Suunnitelma tehdään asiakirjapohjalle, jossa on tarkempia ohjeita suunnitelman sisällöstä.
- 6.9 Jälkiseurannassa seurataan tarkastuskertomuksen kannanottoluvussa esitettyjen suositusten toteutumista. Seurattavat suositukset tulee esittää jälkiseurantasuunnitelmassa selvästi ja yksilöidysti.

- 6.10 Jälkiseurannasta raportoinnin ajankohta määritellään tarkastuskertomuksen päätösvuorolla ja jälkiseurantasuunnitelmassa. Yleensä ajankohta on 2–3 vuotta tarkastuksen jälkeen. Ajankohtaa päätettäessä tulee arvioida, miten laajoja toimia ja muutoksia tarkastuksen kannanotoissa edellytetään ja kuinka kauan näiden toimien toteuttaminen tai aloittaminen voisi kestää.
- 6.11 Jälkiseurannassa lähetetään aina tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle selvityspyyntö siitä, mihin yksilöityihin toimiin nämä ovat tarkastuksen perusteella ryhtyneet ja mitä näistä toimista on seurannut. Muuten tiedonhankintamenetelmät voivat olla samoja kuin tarkastuksessa, esimerkiksi taloudellisen informaation, asiakirjojen tai tilastojen kerääminen ja analyysi, haastattelut tai kyselyt.
- 6.12 Jälkiseurantaraportissa todetaan, onko tarkastusviraston suositukset toteutettu, ja arvioidaan, ovatko toteutetut toimet riittäviä tarkastuksessa havaittujen epäkohtien korjaamiseksi.
- 6.13 Raportissa todetaan myös, mitkä ovat tarkastusviraston jatkotoimet jälkiseurannan perusteella. Jälkiseurantaa ei jatketa, jos epäkohdat katsotaan riittävässä määrin korjatuiksi. Jälkiseurantaa voidaan jatkaa, jos riittävä tietoa epäkohtien korjaamisesta ei ole vielä saatu. Päätelmänä voi olla myös esitys uuden tarkastuksen aloittamiseksi aiheesta.
- 6.14 Jälkiseurantaraportti kirjoitetaan asiakirjapohjalle, jossa on tarkempia ohjeita raportin sisällöstä.
- 6.15 Jälkiseurantaraportti lähetetään tarkastuskohteelle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle välittömästi jälkiseurannan valmistuttua.

VALTIONTALouden TARKASTUSVIRASTO
PORKKALANKATU 1, PL 1119, 00101 HELSINKI
PUH. 09 4321, WWW.VTV.FI