



Laillisuustarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen ohje



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

Annettu 6.5.2020

Laillisuustarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja finanssipolitiikan tarkastuksen ohje

Dnro 103/50/2020

Valtiontalouden tarkastusvirasto on Suomen perustuslain (731/1999) 90 §:ssä säädetty, eduskunnan yhteydessä toimiva ylin kansallinen tarkastusviranomainen. Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 1 § mukaan viraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Lain 20 § 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 koskevana ohjeena on annettu Tarkastusohjeiden yleinen osa, 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 toimintaamme, mutta ennen kaikkea tuottaa kokonaisvaltaisempaa tarkastustietoa paremmin hyödynnettävässä muodossa. Ohjeessa tunnistetaan tarkastuslajien lähestymistapojen ja menettelyjen erot, mutta korostetaan tarkastuslajien yhteisiä piirteitä: tarkoituksena on tuottaa 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 tarkastuseriaatteita sekä tuloksellisuus- ja laillisuustarkastuksen periaatteita.

Helsingissä 6. päivänä toukokuuta 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	13
	Suunnittelun tarkoitus ja vaatimukset	13
	Laillisuustarkastuksen suunnittelu	14
	Tuloksellisuustarkastuksen suunnittelu	17
	Finanssipolitiikan tarkastuksen suunnittelu	24
4	Tarkastuksen toteutus.....	28
	Tarkastuksen toteutuksen yhteiset tekijät	28
	Laillisuustarkastuksen toteutus	29
	Tuloksellisuustarkastuksen toteutus.....	33
	Finanssipolitiikan tarkastuksen toteutus.....	43
5	Tarkastuksen raportointi	48
	Raportointi tarkastuksen tavoitteen toteuttajana.....	48
	Tarkastuskertomus raportoinnin muotona	48
6	Jälkiseuranta	52
	Jälkiseurannan tarkoitus ja tavoite	52
	Jälkiseurannan suunnittelu, toteutus ja raportointi.....	52

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, tuloksellisuus-tarkastuksia 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 Viraston 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 näiltä tarkastuslajeilta esitetyt vaatimukset ISSAI-standardeissa 100, 300 ja 400.

Tarkastuksen lähtökohdat

- 1.5 Tarkastamisessa on kyse siitä, 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 toteuttaneet valtion taloudenhoitoa laillisesti, tuloksellisesti ja talousarvion mukaisesti eduskunnan tahtoa noudattaen.
- 1.6 Tarkastus on vastuullistavaa, kohdistuu jo toteutuneeseen toimintaan, tukee taloudenhoidon kehittämistä sekä perustuu annettuihin tarkastuskriteereihin.
 - 1.6.1 Tarkastus kohdistuu toimintaan, joka on jonkin toimijan vastuulla tai tämän suorittamaa. Tarkastus ei voi kohdistua ilmiöön tai käsitteeseen, johon ei liity jonkun toimijan konkreettista vastuuta jostakin toiminta-alueesta tai vastuuta tehdä jotakin.
 - 1.6.2 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 Arvioimalla toteutunutta toimintaa pyritään aina luomaan edellytyksiä kehittää taloudenhoitoa. Tarkastus voidaan kuitenkin tehdä tilivelvollisuuden, ennalta ehkäisevyyden tai muun erityisyyden vuoksi ilman, että tarkastuksen välittömänä tavoitteena olisi kehittäminen. 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 noudatetaan 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 toteutuneeseen tarkastusviraston toiminnassa.

Tämä edellyttää myös sitä, että toiminnassa vältetään luomasta sellaisia tilanteita ja olosuhteita, joissa ulkopuoliselle taholle voi syntyä epäily tarkastusviraston puolueettomuudesta, riippumattomuudesta, objektiivisuudesta tai tarkastajan ammatillisesta skeptisyydestä.

- 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, että tarkastajan riippumattomuus ja puolueettomuus ei vaarannu eikä siitä 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. Ennen tarkastuksen suunnitelmasta päättämistä tarkastuskohteella on ollut mahdollisuus antaa palautetta suunnitelmaluonnoksesta.
 - 1.13.3 Tarkastuksesta annetaan tarkastuskertomus, jossa esitetään tarkastuksen havainnot sekä tarkastusviraston kannanotot eli tarkastuksen johtopäätökset ja suositukset. Ennen kertomuksesta päättämistä tarkastuskohdetta kuullaan lähettämällä tälle palautetta varten tarkastuskertomusluonnos.
 - 1.13.4 Tarkastuksesta tehdään jälkiseuranta, jossa selvitetään, mitä toimenpiteitä 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 noudatetaan.
 - 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 palautteelle (tarkastuskertomusluonnos, palautteet ja palautteiden yhteenvedo)

- 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 esitetään pääjohtajan päätettäväksi. Tämä johtuu siitä, että tarkastussuunnitelma on pääjohtajan päätös tarkastuksen tekemisestä ja sen raportoimisesta tarkastuskertomuksena. Tällaisia tilanteita voivat olla esimerkiksi, jos tarkastus päätetään tarkastuksen suunnitelmaan tai kirjeeseen.
- 1.16 Tarkastus tehdään suunnitelmassa sovitulla tavalla. Kaikki tarkastukseen osallistuvat noudattavat viraston tarkastusohjetta.
- 1.17 Tarkastus tehdään viraston 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 virasto pyrkii toteuttamaan sille lainsäädännössä määritetyt tehtävät mahdollisimman hyvin. Tarkastuslajit vastaavat erilaisin painotuksin tarkastusvirastolle annettuun tehtävään. Yhdessä tarkastushankkeessa 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 virasto on tulkinut tarkoittavan tuloksellisuutta.
 - 2.1.3 Finanssipolitiikan tarkastus kohdistuu pääasiassa finanssipolitiikan hoidon tarkoituksenmukaisuuteen sekä finanssipolitiikan tietoperustaan.

Laillisuustarkastuksen tehtävä

- 2.2 Laillisuustarkastus standardien tarkoittamana toimintona ei tarkoita pelkästään toiminnan lainmukaisuuden selvittämistä. Sen määritelmään sisältyy myös toiminnan asianmukaisuus, joka voidaan hallinnossa tulkita erilaisten lainsäädäntöä alempitasoisten ohjeiden ja määräysten noudattamiseksi sekä yleensä hyvän hallinnon periaatteiden ja vaatimusten noudattamista. Tavoitteena on tuottaa tietoa päätöksentekijöille siitä, onko lakeja ja muita säännöksiä noudatettu, onko sääntelyllä saavutettu halutut tulokset ja onko toiminta hyvän hallinnon mukaista.
- 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 väärinkäytösnäkökulma on syytä ottaa huomioon. Väärinkäytöksissä havaitsemisriski on suurempi kuin virheiden kohdalla, koska mahdollisia väärinkäytöksiä peitellään tietoisesti ja pyritään antamaan tarkastajalle tahallaan totuudenvastaisia tietoja. Tarkastajan tulee tiedostaa koko tarkastusprosessin ajan, että ne tarkastustoimet, jotka ovat tehokkaita virheiden havaitsemisessa, eivät ole tehokkaita väärinkäytösten havaitsemisessa. Samoin esimerkiksi valtionaputarkastuksessa tarkastuksen laadussa ja havaintojen yksityiskohtaisuudessa ja luotettavuudessa otetaan huomioon se, että tarkastuksen havaintoja voidaan joutua hyödyntämään myös takaisinperintätilanteissa ja esitutkinnassa ja rikosasian oikeudenkäynnissä. Oikeudenkäyntitilanteissa voi tulla asianomaisten väitteiden perusteella arvioinnin kohteeksi myös tarkastuksen ja sen kannanottojen perusteltavuus silloin, kun tarkastuksen lopputuloksia hyödynnetään oikeudenkäynnissä tai muussa oikeudellisessa menettelyssä. On syytä huomata, että oikeudellisia kysymyksiä voidaan tuomioistuimessa esimerkiksi takaisinperinnän osalta arvioida toisin oikeudenkäynnissä kuin laillisuustarkastuksessa, koska prosesseilla on eri tarkoitus.
- 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 liittyy säännösten muodon toteuttamisen lisäksi sen selvittäminen, onko esitetyissä taloudellisissa tiedoissa olennaisia virheitä tai puutteita. Laillisuustarkastuksen lisäarvoa syntyy sen mahdollisuudesta tarkastella olemassa olevien, esimerkiksi tilintarkastuksissa todettujen, puutteiden ja epäsäännönmukaisuuksien syitä ja vaikutuksia laajempina kokonaisuutena.

- 2.7 Laillisuustarkastuksen pääasiallinen tehtävä on tarkastaa, onko valtion talousarviota sekä valtion taloudenhoitoa koskevia säännöksiä ja määräyksiä sekä hyvän hallinnon periaatteita noudatettu tarkastuskohteessa. Laillisuustarkastuksissa tarkastuskriteerit saadaan ensisijaisesti säädöksistä, valtion talousarviosta ja eduskunnan muista kannanotoista.
- 2.8 Laillisuustarkastusta suunniteltaessa ja toteutettaessa tunnistetaan eduskunnan asema valtioneuvoston tarkastusviraston ensisijaisena päämiehenä, joka on antanut perustuslaissa ja valtioneuvoston tarkastusvirastoa koskevissa laeissa tarkastusvirastolle valtioneuvoston 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 eduskunnan valvontavallan ja finanssivallan sekä yleensä eduskunnan lainsäädäntövallan käytössä hyödyllistä tietoa taloudenhoidon laillisuuteen ja asianmukaisuuteen liittyvistä ongelmakohteista ja kehittämistarpeista.
- 2.10 Tarkastuksen kohteena voivat olla Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot ja kaikki niihin osallistuvat tahot siten kuin valtioneuvoston tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja annetussa laissa tarkemmin säädetään.
- 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, onko valtionapujärjestelmässä ja valtionavussa tarkastuksen piiriin kuuluvilta osin noudatettu esimerkiksi unionin valtioneuvostoa 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 taloudenhoidon suunnittelussa ja ohjauksessa hyödynnettävää tietoa ja 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 tavoittilojen saavuttamiseksi (kuvio 1).
 - 2.15.1 Tuloksellisuustarkastuksessa valtion taloudenhoidon käsite ymmärretään laajasti. Taloudenhoito sisältää myös sen 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.

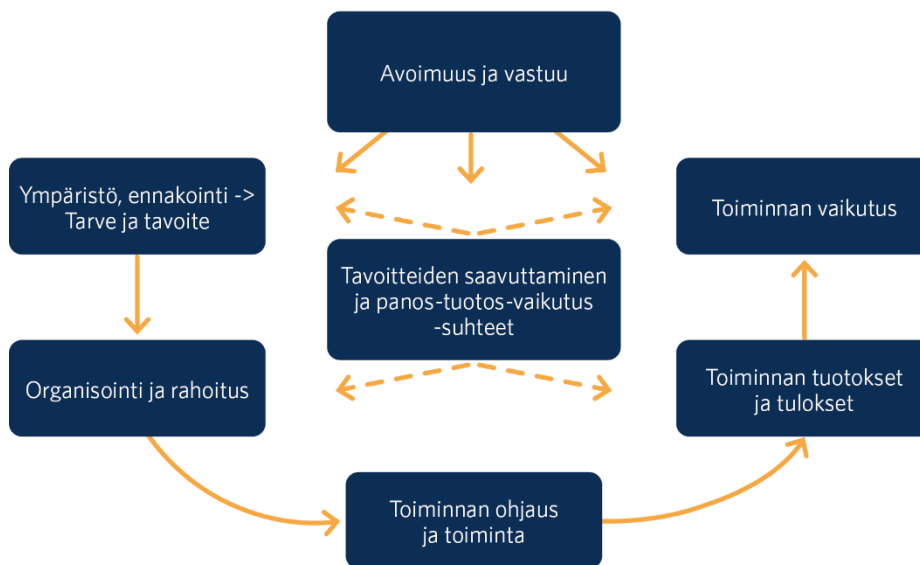
- 2.15.3 Taloudenhoitoa kuvataan tässä ohjeessa tarkemmalla tasolla tuloksellisuusketjun avulla. Tuloksellisuusketju muodostuu taloudenhoidon vaiheista, joissa taloudellinen panos muuntuu toiminnaksi, tuotoksiksi ja vaikutuksiksi (kuvio 2).
- 2.15.4 Taloudenhoitoon kuuluu myös tulojen kerääminen ja valtion 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 tarkastamiseen sisältyy siksi aina sen arvioiminen, onko toimintatavoissa ollut tuloksellisuuden esteitä ja miten toiminnan tuloksellisuutta olisi voitu parantaa. Arviointi ei kohdistu vain tehdyn toiminnan tehostamismahdollisuuksiin, vaan ottaa huomioon myös sen, olisiko ollut olemassa vaihtoehtoinen tapa toimia, jolla yhteiskunnallista tavoitetilaa olisi voitu edistää pienemmin kustannuksin.
- 2.18 Jokaisen tarkastuksen lähtökohtana on kysymys, ovatko vastuulliset tahot toimineet tuloksellisesti. Tuloksellisuus on myös tuloksellisuustarkastuksissa käytettävä yleinen tarkastuskriteeri.
- 2.18.1 ISSAI-standardit määrittelevät tuloksellisuuden tarkastamisen sen selvittämiseksi, 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 Tuloksellisuustarkastuksissa voidaan valita tulossuuntautunut tai järjestelmäsuuntautunut tarkastus pääasiassa suunnitteluvaiheessa tehdyn tuloksellisuusketjun riskianalyysin 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 tuloksellisuudelle. Myös tämä voi olla peruste kohdistaa tarkastus erilaisin painotuksin tuloksellisuusketjun eri

kohtiin. Tällöinkin rajauksessa käytetään arviota 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 virkamies laissa.

Valtiontaloudellinen merkitys ja valtiontaloudellinen näkökulma tuloksellisuustarkastuksessa

- 2.22 Tuloksellisuustarkastus suuntautuu 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 Valtiontaloudellinen 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 Valtiontaloudellisen merkityksen ja tarkastuksen vaikutusmahdollisuuksien kannalta olennaista on, että tarkastetulla toiminnalla on olennainen yhteys valtiontalouteen nykyhetken jälkeenkin. Myös

toiminta, johon aiemmin on käytetty vähän varoja, voi olla tarkastuksellisesti tärkeä, jos sillä on osoitetusti myöhemmin merkittävää vaikutusta valtiontalouteen.

- 2.26 Päättynyt tai päättymässä oleva toiminta voi olla tuloksellisuustarkastuksen kohteena, jos tarkastuksella on odottavissa selviä sovellettavissa olevia oppeja muissa toiminnoissa tai jos tarkastus nähdään tarpeelliseksi tilivelvollisuuden, ennalta ehkäisevyyden tai muun erityisyyden vuoksi.
- 2.27 Valtiontaloudellisen näkökulman soveltaminen merkitsee ensinnäkin sitä, että tarkastuksessa on selvästi esillä, millä tavalla tarkastetut asiat vaikuttavat tai ovat yhteydessä valtiontalouteen tai sen osaluoihin.
- Toiseksi tarkastuksessa tehdään taloudellista analyysiä 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 käyttämisenä.
- 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 sitova toiminta ei valtiontaloudellisesta näkökulmasta arvioituna voi pitää tuloksellisenä, jos se esimerkiksi aiheuttaa merkittäviä haittavaikutuksia muille talousyksiköille. Valtiontaloudellisen näkökulman soveltaminen ei siis tarkoita huomion kiinnittämistä vain valtiontaloudellisiin kustannuksiin ja 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. Säädöksissä määrättyä toimintaa ja sen tavoitteita ei tarkasteta, ellei niillä ole yhteyttä valtiontalouteen, vaikka säädökset ja niiden toimeenpano olisivat sinänsä yhteiskunnallisesti merkittäviä ja aiheuttaisivat olennaisia kustannuksia muille talousyksiköille kuin valtiolle.
- 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 perustelujen tai tavoitteenasettelun selkeyden osalta. 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 risiiritaisuudesta, jos tämä on haitallista valtion taloudenhoidolle.
- 2.34 Laeissa on voitu määrätä keinoista tavoitetilan saavuttamiseksi. Jos tarkastuksessa ilmenee, että säädetyillä 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. Tätä toteutetaan tarkastamalla
- ovatko finanssipolitiikan valmistelussa, päätöksenteossa ja seurannassa käytettävät tiedot ja perustelut luotettavia ja riittäviä
 - tuottaako 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 kestävydestä.
- 2.40 Finanssipolitiikan tarkastus voi kattaa viraston tehtävistä niin tarkoituksenmukaisuuden kuin laillisuuden ja talousarvion noudattamisen tarkastamista. Useimmiten finanssipolitiikan tarkastukset ovat tuloksellisuustarkastusten tapaan tarkoituksenmukaisuuden tarkastuksia.

Valtiontaloudellinen merkitys ja näkökulma finanssipolitiikan tarkastuksessa

- 2.41 Finanssipolitiikan tarkastuksessa valtiontaloudellinen merkitys tarkoittaa sitä, että tarkastuksen pääasiallisen kohteen, finanssipolitiikan valmistelun ja sen tietoperustan arvioidaan vaikuttavan olennaisesti valtiontalouden tai julkistalouden kokonaishallintaan. Finanssipolitiittiset toimet eivät välttämättä suoraan sido valtion varainkäyttöä, vaan vaikutus julkiseen talouteen on välillinen, joten toimien suora varainkäyttö ei tavallisesti ole olennaisin finanssipolitiikan tarkastuksen suuntaamisperuste.
- 2.42 Valtiontaloudellisen näkökulman soveltaminen puolestaan tarkoittaa pääasiassa toimien valtiontaloudellisen vaikuttavuuden ja tietoperustan analysoimista. Analyysissä taloudellisuus ja suorat kustannukset eivät usein ole yhtä keskeisellä sijalla kuin ne ovat 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 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 otetaan huomioon suunnitelman laadinnassa. Muistiossa on voitu tuoda esiin tarkastuksen tarkoitukseen ja perusvalintoihin liittyviä seikkoja, jotka ohjaavat tavanomaista enemmän tarkastusasetelman laadintaa.
- Suunnittelun alkuvaiheisiin kuuluu aina varmistaa aiheen ajankohtaisuus ja muu relevanssi perustelumuihistion laatimisen jälkeisessä tilanteessa.
- 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 vastuutahojen näkemys suunnitellun tarkastusasetelman mahdollisuuksista tuottaa käyttökelpoista tietoa sekä yhteistyöhön kohdistuvista odotuksista. Toimiva vuorovaikutus varmistaa hyvää tiedonsaantia ja tarkastuksen vaikuttavuutta.
- 3.8 Suunnittelun päättyessä virastolla 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 muodostetaan tarkastuslajikohtaisten ohjeiden mukaisesti soveltamalla seuraavia yleisiä periaatteita:
- Varmentavissa tarkastuksissa tarkastuskriteerit perustuvat normeihin ja suosituksiin.
 - Tarkastuskriteerit soveltuvat tarkastuskohteen arviointiin ja ovat objektiivisia ja perustuvat lainsäädäntöön, hyvän hallinnon periaatteisiin, eduskunnan tai hallituksen hyväksymiin politiikatavoitteisiin tai yleisesti hyväksytyyn tai perusteltavissa olevaan tulkintaan tai suosituksiin tuloksellisuudesta tai muusta tarkoituksenmukaisuudesta.
 - Tarkastuskriteerit esitetään arvioivissa tarkastuksissa ja tarvittaessa varmentavissa tarkastuksissa tarkastuskertomuksessa tai sen liitteessä.

- Tarkastuskriteereiden perusteella tarkastuskohde ja tarkastuksen tulosten käyttäjät voivat ymmärtää, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa on arvioitu.
- Tarkastuskriteerit tukevat 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 (mukaan lukien tarkastuskohteen sisäinen valvonta), jotta tarkastus voidaan suunnitella ja toteuttaa menestyksellisesti.
- 3.12 Suunnitelmassa esitetään tarkastuksen toteuttamisen kannalta olennaiset organisaatiot ja toimijat sekä tarkastustehtävään ja tarkastustoimeksiantoon liittyvä keskeinen säädösperusta.

Tarkastuksen kohteena oleva asia (kohdeasia) ja tarkastuskriteerien tunnistaminen

- 3.13 Toimiva tarkastusasetelma muodostetaan kohdeasian ja tarkastuskriteerien määrittämisen kautta.
- 3.14 Kun ylin tarkastusviranomainen voi päättää laillisuustarkastuksen aiheista, sen on valittava alueita, joilla on merkitystä kohderyhmälle.
- 3.15 Kun ylin tarkastusviranomainen voi päättää laillisuustarkastuksen aiheista, tarkastajan on määriteltävä kriteereillä arvioitava kohdeasia.
- 3.16 Kun ylin tarkastusviranomainen voi päättää laillisuustarkastuksen aiheista, tarkastajan on määriteltävä tarkastuskriteerit etukäteen, jotta niiden perusteella voidaan muodostaa kohdeasiasta johtopäätökset/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 tarkastettavan kohteen ja sen toimintaympäristön ymmärtäminen. Tämä on erityisen tärkeää riskianalyyssivaiheessa 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. Kohdeasian tulisi olla luonteeltaan sellainen, että siihen liittyen on mahdollista kerätä riittävää evidenssiä johtopäätösten tekemiselle. Laadullisissa ja siten herkemmin subjektiivisissa asioissa kohdeasian tunnistamisessa ja tarkastuskriteerien määrittelyssä otetaan erityisesti huomioon mahdollisuus muodostaa sellaiset kriteerit, joita useampi asiaa tunteva henkilö voi arvioida samalla tavalla ja joihin toinen asiaan perehtynyt henkilö voisi päätyä (tarkastuskriteerien intersubjektiivisuus).
- 3.20 Tarkastuksessa käytettävien kriteerien tunnistaminen on toinen keskeinen vaihe tarkastussuunnittelussa. Tarkastuskriteerit voivat olla muodollisia, kuten säännöksiä, määräyksiä tai rajoituksia, tai vähemmän muodollisia, kuten hyvän hallinnon periaatteita tai odotuksia tai ohjeita hallinnon toiminnalle.
- 3.21 Tarkastuskriteerien tulee olla muodostettavaan tarkastusasetelmaan soveltuvia. Yleisenä määritelmänä tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että niiden tulee olla relevantteja, luotettavia, täydellisiä, objektiivisia, ymmärrettäviä, vertailukelpoisia, hyväksyttäviä ja käytettävissä olevia.

- 3.22 Tarkastuskriteereitä muodostettaessa otetaan huomioon, että oikeusjärjestyksen normit ja eri sektoreiden lainsäädännön tavoitteet sekä perustavanlaatuisetkin ajattelumallit säännösten ja tavoitteiden taustalla voivat olla ristiriidassa keskenään. Näissä tilanteissa on erityisen tärkeää tarkastusasetelmassa mahdollisimman perustellusti ja avoimesti asettaa tarkastuskriteerit.
- 3.23 Tarkastusasetelman muodostamisessa määritetään VTV:n tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti, onko kyse varmentavasta vai arvioivasta tarkastuksesta. Yksittäisissä tarkastusprojekteissa kohteen kanssa käytävillä keskusteluilla varmistetaan, että kohteen johdolla on tiedossa tarkastuksessa käytettävät tarkastuskriteerit.

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 taloushoidossa 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 seikkoja, joiden perusteella rahamääräisen olennaisuusrajan alapuolelle jääviä havaintoja voidaan laillisuustarkastuksessa pitää olennaisina, ovat perusteltu epäily mahdollisesta petoksesta, avustuspetoksesta, luottamusaseman väärinkäytöstä tai tahallisesta tai huolimattomuudesta tehdyistä virkavelvollisuuksien tai muiden velvollisuuksien laiminlyönnistä, väärän tai ilmeisesti virheellisen tiedon antamisesta. Virhe tai puute on olennainen, jos tämänkaltaiset seikat johtavat tarkastettua toimintaa koskevan eduskunnan lainsäädäntövallan tai finanssivallan tai hallinnon ohjauksen kannalta merkittävän oikeudellisen säännöksen tai hyvän hallinnon vaatimuksen toteutumatta jäämiseen.
- 3.29 Riskien arviointimalli on oma suunnittelun kokonaisuutensa. Toiminnan sisäsyntyisiä riskejä voi syntyä muun muassa 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 ylimmän tarkastusviranomaisen 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 varmuustaso. Rajoitettu varmuus ilmoitetaan johtopäätöksessä negatiivisessa muodossa - esimerkiksi, että tarkastajan tietoon ei ole tullut seikkoja, etteikö kriteereitä olisi noudatettu kaikilta olennaisilta osiltaan. Rajoitetunkin varmuuden tuottamaan tarkoitettussa toimeksiantossa 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.

Laillisuustarkastuksen tarkastussuunnitelma

- 3.36 Kirjallinen projektikohtainen tarkastussuunnitelma (ml. riskianalyysi) kuvaa tarkastustoimenpiteet ja niiden perusteet.
- 3.37 Tarkastajan on tarvittavin menettelyin varmistettava, että virheellisten johtopäätösten riski on hyväksyttävällä tasolla.
- 3.38 Tarkastajan on laadittava ja dokumentoitava tarkastussuunnitelma, jossa kuvataan, kuinka tarkastuksessa tuotetaan tarkastuskertomus sekä määritellään tähän tarvittavat resurssit ja tarkastuksen aikataulu.
- 3.39 Tarkastussuunnitelmassa dokumentoidaan tarkastuksen strategia ja tarkastuksen konkreettinen suunnitelma. Laillisuustarkastuksessa keskeiset tarkastussuunnitelmaan liittyvät asiat esitetään yhdessä asiakirjassa.
- 3.40 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.
- 3.41 Tarkastusmenetelmät tulee valita ja suunnitella siten, että ne vastaavat oletettuihin ja tunnistettuihin riskeihin. Tarkastusmenetelmät tulee valita tarkastuksen kohdeasian, tarkastuskriteerien ja tarkastusasetelman mukaan.
- 3.42 Tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti tarkastuskohtaisiin projektisuunnitelmiin kirjataan, miten tarkastus tukee hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden toteuttamista.
- 3.43 Mikäli tilintarkastusten yhteydessä toteutetusta laillisuustarkastuksesta päädytään myöhemmin laatimaan erillinen laillisuustarkastuskertomus, laaditaan tarkastuksesta tällöin myös tämän ohjeen mukainen tarkastussuunnitelma.
- 3.44 Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa on suositeltavaa käydä keskusteluja kohdeorganisaation johdon ja niiden muiden henkilöiden kanssa, jotka vastaavat tarkastuksen kohteena olevan asian hallinnosta. Tavoitteena on selvittää heille muun muassa laillisuustarkastuksen tehtävä, ajoitus, vastuut ja soveltuvat tarkastuskriteerit. Suunnitteluvaiheessa tarkastuskohteita on syytä informoida toteutettavasta tarkastuksesta, mikäli siitä ei arvioida olevan haittaa tarkastuksen toteuttamiselle.

Tuloksellisuustarkastuksen suunnittelu

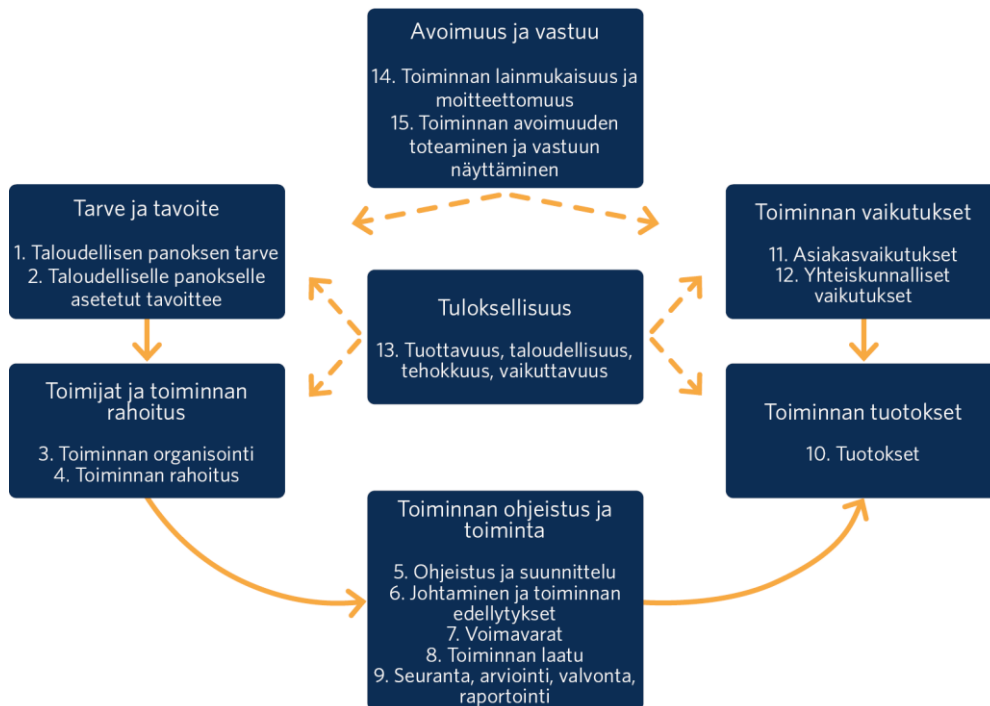
Suunnittelun lähtökohdat

- 3.45 Suunnittelussa tuotetaan tarkastusasetelma tarkastuksen suorittamiseksi. Asetelmassa kuvataan tarkastuksen tarkempi kohdentuminen ja toteutus.
- 3.46 Tarkastussuunnitelmaan valitun tarkastusaiheen perustelumui stiosta ilmenee, miksi aihe on sisällytetty tarkastussuunnitelmaan ja mikä on tarkastuksen tarkoitus ja alustavasti suunniteltu lähestymistapa.
 - 3.46.1 Perustelumui stio on tarkastuksen suunnittelun lähtökohta ja se otetaan huomioon suunnitelman laadinnassa. Muistiosta on voitu tuoda esiin tarkastuksen tarkoitukseen ja perusvalintoihin liittyviä seikkoja, joilla on tavanomaista suurempi merkitys tarkastusasetelman laatimisen kannalta.
 - 3.46.2 Tarkastusaiheen perustelumui stiossa on myös saatettu tuoda esiin erityisiä seikkoja tarkastuksen hyödyntäjistä. Myös nämä otetaan huomioon tarkastusasetelmaa tehtäessä.
 - 3.46.3 Suunnittelun aikana tulee arvioida uudelleen aihevalinnan perustelumui stiosta tehtyjä valintoja ja näiden ajankohtaisuutta sekä esittää perustelluin syin tarkastusasetelmaa, joka pohjautuu toisenlaisiin lähtökohtiin.
- 3.47 Tarkastussuunnitelmaan otettu tuloksellisuustarkastus kattaa lähtökohtaisesti koko tuloksellisuusketjun, ellei perustelumui stiosta ole toisin valittu.
- 3.48 Tarkastus voi suunnitteluvaiheessa tehtävän analyysin seurauksena saada tulos-, järjestelmä- tai ongelmasuuntautuneen tarkastuksen luonteen. Jos ongelmasta tai riskistä ei ole etukäiteistä tietoa, suunnitelma etenee aluksi noudattaen perusmallia, jossa arviointi kohdistuu koko tuloksellisuusketjuun. Usein tarkastuksissa yhdistetään eri suuntautumism vaihtoehtoja.
- 3.49 Jos tarkastuksen suunnitteluvaiheessa havaitaan olevan perusteltua kohdistaa tarkastus rajattuun ongelmaan tai riskiin, muuttaa tämä tarkastusasetelman osin erilaiseksi kuin se olisi perusmallin mukaisessa, koko tuloksellisuusketjuun kohdistuvassa tarkastuksessa.
- 3.50 Tarkastusaihe on saatettu ottaa jo tarkastussuunnitelmaan ongelmasuuntautuneena tarkastuksena. Tällöin suunnitteluvaiheessa on jo lähtökohtaisesti otettava huomioon tarkastuksen erityisluonne ja tarkastusasetelma voidaan suunnitella sen mukaiseksi.
- 3.51 Suunnittelun tuotoksena on suunnitelma tarkastuksen toteuttamiseksi. Jos tarkastusta ei aloiteta, suunnitelmassa esitetään perustelu tälle valinnalle.
- 3.52 Tuloksellisuustarkastukseen kuuluu myös innovatiivisuus. Innovatiivisuus tarkastuksessa voi tarkoittaa uudentyypin lähestymistavan löytämistä tarkastusaiheeseen, aineistojen hankinnan tai analyysin uusien menetelmien kokeiluja tai ennakkoluulottomien suositusten antamista tarkastuksen evidenssin perusteella. Tarkastuksen suunnitteluvaiheessa on hyvä tuoda esiin ja rohkaista tarkastajia innovatiivisuuteen.
- 3.53 Tuloksellisuustarkastukset eivät lähtökohtaisesti kohdistu talouden hoidon väärinkäytöksiin. Tarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa on kuitenkin aina otettava väärinkäytösriski huomioon, arvioitava tämän merkitystä ja viestittävä tarvittaessa epäilyistä viraston sisällä. Epäilyt väärinkäytöksistä voivat johtaa esimerkiksi siihen, että kohteesta aloitetaan erillinen laillisuustarkastus tai että käynnissä olevaan tarkastuslajiin lisätään kysymys, johon vastataan eri tarkastuslajin keinoin.

Tarkastusasetelman luominen

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

- 3.56 Suunnittelussa tarkennetaan perustelumuihistossa 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.
- 3.57 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.
- 3.58 Tuloksellisuustarkastuksen peruskysymyksiä ovat,
- ovatko toiminnasta vastuulliset tahot toimineet tuloksellisesti ja
 - miten tuloksellisuutta voitaisiin edistää.
- Tarkastusasetelma rakennetaan sellaiseksi, että näistä peruskysymyksistä tuotetaan tietoa tarkastuksen tarkoitusta edistävällä tavalla.
- 3.59 Ongelmasuuntautuneessa tarkastuksessa peruskysymyksiä ovat,
- onko ongelma ennakkotietojen mukainen
 - onko ongelma ja sen syyt ja vaikutukset tunnistettu
 - onko tehty riittävästi tilanteen korjaamiseksi.
- 3.60 Tuloksellisuustarkastuksen tarkastusasetelman luomisessa käytetään apuna tuloksellisuusketjua, joka kuvaa tuloksellisen toiminnan vaiheita (kuvio 3).
- 3.61 Tuloksellisuusketjusta voidaan erottaa kolme päävaihetta:
- valtion varojen kohdentaminen toimintaan, jonka odotetaan täyttävän yhteiskunnallisia tarpeita
 - taloudellisen panoksen muuntaminen toiminnaksi ja tuotoksiksi
 - toiminnan vaikutusten aikaansaaminen.
- 3.62 Toimintaa on hoidettu tuloksellisesti vain, jos tuloksellisuusketjun kaikissa päävaiheissa on onnistuttu. Tämä on otettava huomioon tarkastusasetelmaa luotaessa.
- 3.63 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

- 3.64 Kun suunnittelun aikana on arvioitu, mitkä vaiheet tuloksellisuusketjussa ovat erityisen tärkeitä ja riskialttiita, voidaan tätä arviota käyttää tarkastuksen kohdennusperusteena.
- 3.65 Koko tuloksellisuusketjun kattava tarkastusasetelma on tarpeen, jos riskit eivät paikannu ketjussa vain joihinkin vaiheisiin.
- 3.66 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.
- 3.67 Riskiarvioiden lisäksi tarkastusasetelmaan vaikuttavat arviot käytettävissä olevista työpäivistä ja osaamisesta sekä tarkastuksen muista resursseista ja toteuttamismahdollisuuksista. Näistäkin syistä tarkastuksessa voi olla tarpeen rajautua esimerkiksi tuloksellisuusketjun alkupäässä aikaansaatuun tuloksellisuuden edellytysten täyttymiseen.
- 3.68 Jos samasta aihepiiristä tehdään useita tarkastuksia, tarkastukset voidaan kohdistaa ketjun eri kohtiin ja silloin tarkastusten tarkastusasetelmat voidaan muotoilla vastaavasti rajatummin, mutta toisaalta syvemmälle menen.
- 3.69 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 voidaan hyödyntää tarkastuksessa. Tämän perusteella pohditaan, missä määrin tarkastuksessa on tarvetta ja mahdollisuuksia itse tuottaa vaikuttavuustietoa.
- 3.70 Tarkastuksessa tuotetun vaikuttavuustiedon tarvetta lisää se, jos viranomaisen tuottama tieto arvioidaan määrältään tai laadultaan puutteelliseksi. Siinäkin tapauksessa voidaan harkita tarkastuskysymysten rajaamista tuloksellisuusketjun muihin osiin, jos vaikuttavuustiedon tuottaminen arvioidaan eri syistä vaikeaksi.
- 3.71 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.

- 3.72 Jos tarkastuksen tavoite ja mahdollinen pääkysymys keskittyvät vain yhteen tuloksellisuusketjun vaiheeseen, tämän vaiheen tulee olla tuloksellisuuden kannalta olennainen ja sisältää olennaisesti tuloksellisuuteen vaikuttavia ongelmia.
- 3.73 Tuloksellisuusketjun loppupäässä aikaansaattava yhteiskunnallinen vaikuttavuus on tarkastetuissa toiminnoissa aina olennaisinta. Tarkastuksen kohteeksi valitun osatoiminnan on tarkoitus edistää tehokkaasti yhteiskunnallista vaikuttavuutta ja toimia osaltaan tuloksellisen toiminnan edellytyksenä. Tätä yhteyttä tarkastettavan osatoiminnan ja toiminnan tuloksellisuuden, ml. yhteiskunnallisen vaikuttavuuden, välillä on pidettävä esillä tarkastuksen aikana ja raportoinnissa.
- 3.74 Koska tarkastuksen suunnitteluun käytetään selvästi vähemmän aikaa kuin varsinaiseen tarkastukseen, tuloksellisuuden ongelmien havainnointi ja niiden pohtiminen ei edellytä tarkastuksenomaista tiedonmuodostusta, jossa tieto varmistetaan useammasta lähteestä. Ongelmien analysoinnin ja esittämisen pitää kuitenkin perustua perusteltuihin näkemyksiin asioiden tilasta. Ongelmien havainnoinnin lähteenä voi käyttää myös hallinnon omia riskianalyseja.
- 3.75 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

- 3.76 Aihevalinnan perustelumuiotio 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.
- 3.77 Tarkastuksen tavoitteesta tai mahdollisesta pääkysymyksestä lähtien muodostetaan 3–5 keskeistä tarkastuskysymystä. Tarkastuskysymyksille taas muodostetaan tarkastuksen sisältöä tarkemmin kuvaavia osakysymyksiä.
- 3.78 Kun tarkastusasetelma kattaa koko tuloksellisuusketjun, yksi mahdollisuus on asettaa tuloksellisuusketjun kolmelle päävaiheelle (ks. 3.61) tarkastuskysymys, joka jaetaan edelleen päävaihetta koskeviksi osakysymyksiksi.
- 3.79 Tätä ohjetta tarkentavissa tuloksellisuustarkastuksen oppaissa tai malleissa esitetään esimerkkejä kysymyksistä, joita tuloksellisuusketjun eri vaiheista voidaan esittää.
- 3.80 Tarkastuskysymykset esitetään kysymyslauseen muodossa. Niiden tulee olla selvät ja ymmärrettävät. Tarkastuskysymyksissä ei käytetä ilmaisuja, jotka muuttavat kysymykset epämääräisiksi.
- 3.81 Tarkastuskysymysten tulisi olla muodoltaan normatiivisia (onko tehty hyvin). Osakysymykset voivat olla asiantilan selvittämiseen pyrkiviä, ilman arvottavaa luonnetta (miten on tehty).
- 3.82 Jos tarkastuksen tavoite ja mahdollinen pääkysymys eivät suoraan huomioi taloudellisuusnäkökulmaa, 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.
- 3.83 Tarkastuksen aikana on kaikkien tarkastuskysymysten kohdalla pyrittävä soveltamaan taloudellista analyysiä siitä riippumatta, onko tarkastuskysymyksessä otettu taloudellisuusnäkökulma huomioon.
- 3.84 Taloudellisuuteen liittyvien kysymysten asettaminen ja taloudellisen näkökulman soveltaminen edellyttävät, että suunnitteluvaiheessa selvitetään monipuolisesti kohteen valtiontaloudellista merkitystä sekä panosten määräytymistä ja kohdentumista. Samoin se edellyttää sen miettimistä, mitä taloudellinen näkökulma aiheeseen merkitsee ja miten aihetta voi analysoida siitä näkökulmasta.

- 3.85 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

- 3.86 Tuloksellisuustarkastus edellyttää vähintään yhtä normatiivista tarkastuskysymystä ja sille määritettyä tarkastuskriteeriä.
- 3.87 Tarkastuksissa kaikille normatiivisille tarkastuskysymyksille on määritettävä tarkastuskriteerit. Tarkastuskriteerit pitää ilmaista selvästi ja ymmärrettävästi. Kriteerien perusteella eduskunnalla, kohteen edustajilla ja tarkastuksen sidosryhmillä on mahdollisuus ymmärtää, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa arvioidaan.
- 3.88 Ongelmasuuntautuneessa tarkastuksessa tarkastuskriteerien määrittelytarve on erilainen kuin normaalitilanteessa. Jo se, että tarkastus on aihevalinnassa katsottu ongelmasuuntautuneeksi, pitää sisältää käsityksen, että on poikettu jostakin toivottavasta asiantilasta. Normatiivisluonteisen aihevalinnan jälkeen normatiiviset tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit eivät saa kuitenkaan välttämättä samaa painoarvoa kuin muissa tuloksellisuustarkastuksissa. Ongelmasuuntautuneessakin tarkastuksessa on kuitenkin pyrittävä asettamaan joitakin normatiivisia tarkastuskysymyksiä ja näille on määritettävä tarkastuskriteerit.
- 3.89 Jo tarkastuskriteerejä harkittaessa on tarpeen ottaa huomioon, että tarkastusvirasto ei voi ottaa kantaa asiaan, jolle ei ole määritetty arvioinnin perustana olevaa, julkilausuttua tarkastuskriteeriä.
- 3.90 Kriteerit on eroteltava kriteerien lähteistä, eli siitä, mistä kriteerit saadaan. Tarkastuskriteerien lähteet on ilmaistava selkeästi.
- 3.91 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.
- 3.92 Toissijaisesti tarkastuskriteereinä voidaan käyttää tulossopimuksissa, ohjelmatavoitteissa, 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 tarkastettavan kanssa ja käsitellä asiaa suunnitelmaraportissa.
- 3.93 Joskus varsinkaan ensisijaiset kriteerilähteet eivät sisällä selviä kriteerejä tarkastukselle. Tämä voi olla tilanne varsinkin laadullisissa tavoitteissa. Tällöin tarkastajan tulee tulkita ja täsmentää tarkastuksen kriteerit eri lähteitä hyväksikäyttäen. Tärkeää on, että kriteerit täsmennetään avoimesti ja että tarkastettavilla on mahdollisuus arvioida kriteerejä. Mitä enemmän tarkastaja joutuu tulkitsemaan hyvän toiminnan kriteerejä, sitä tärkeämpää on määrittelyjen avoimuus ja keskustelu niiden hyväksyttävyydestä.
- 3.94 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 niitä on alettu pitää yleisesti hyväksytyinä vasta jälkikäteen. Samoin, jos tarkastajan määrittelemät kriteerit perustuvat johonkin hyvän toiminnan ideaalimalliin, on kriteerejä sovellettaessa otettava huomioon, mitä tarkastuskohteelta voidaan kohtuudella vaatia. Täydellisuuden odottaminen voi olla paitsi kohtuutonta, myös toiminnan taloudellisuuspyrkimysten vastaista.

Tarkastusaineistojen, analyysien ja vuorovaikutuksen suunnittelu

- 3.95 Tarkastuksen suunnitteluun sisältyy sen kuvaaminen, millä tarkastusaineistoilla tarkastuskysymyksiin vastataan, miten aineistot kerätään ja miten paljon resursseja aineistojen kerääminen vaatii. Li-

säksi suunnittelun kuluessa määritellään pääasialliset aineistojen analysointitavat. Suunnittelun tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuskysymyksiin voidaan todella vastata ja että aineistot sekä menetelmät soveltuvat esitettyihin kysymyksiin.

- 3.96 Tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi kiinnitetään erityistä huomiota mahdollisuuteen käyttää määrällisiä tarkastusaineistoja ja määrällistä analyysia.
- 3.97 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 suuren työmäärän tarkastuskysymyksiin vastaaminen edellyttää.
- 3.98 Aineiston analyysillä tarkoitetaan tarkastusaineiston erittelyä ja jäsentelyä, jota ohjaavat tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit.
- 3.99 Tarkastusvirastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastuksessa on mahdollista käyttää myös ulkopuolisia asiantuntijoita. Jos tarkastuksessa päädytään käyttämään ulkopuolisia asiantuntijoita, tulee erityisesti pohtia ulkopuolisen asiantuntijan edellytyksiä objektiivisen tiedon tuottamiseen aiheesta, ulkopuolisen asiantuntijan käytön ja hankintaprosessin merkitystä tarkastuksen kustannusten ja aikataulujen kannalta (kun otetaan huomioon palvelun hankintaprosessiin kuluva aika) sekä tarkastuksen luottamuksellisten tai salaisten tietojen käsittelyä. Ulkopuolista asiantuntemusta voidaan käyttää myös tarkastuksen laadunvalvonnassa. Ulkopuolisen asiantuntemuksen käyttö tulee kuvata tarkastuksen suunnitelmassa.
- 3.100 Suunnitteluvaiheessa suunnitellaan myös tarkastuksen aikaista vuorovaikutusta. Samoin arvioidaan, keille, milloin ja millä tavalla tarkastuksesta viestitään ja raportoidaan, jotta näillä parhaiten edistetään tarkastuksen tavoitetta ja vaikuttavuutta.

Tarvittava osaaminen

- 3.101 Tarkastuksen suunnitteluun kuuluu erityisen tärkeänä osana sen varmistaminen, että tarkastuksen tekemiseen on riittävä osaaminen. Tuloksellisuustarkastuksessa osaaminen liittyy erityisesti tarkastettavan aiheen 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

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

Tarkastuksen toteuttamisen ja vaikuttavuuden riskit

- 3.107 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 muuttuvat olosuhteet huomioon ottaen ole tarkoituksenmukainen. Tarkastusriskit eivät ole vain tarkastusprosessia koskevia,

vaan niihin kuuluu myös se, että tarkastuskysymyksiin ei saada vastauksia tai että vastaukset eivät ole luotettavia.

- 3.108 Riskejä pohdittaessa tulee myös etsiä toimenpiteitä, joilla riskejä voidaan hallita tai toteutuessa niihin vastata.
- 3.109 Tarkastuksen suunnittelussa on hyvä huomioida ja varautua sellaisiin ennakoitavissa oleviin kehityspiirteisiin, jotka toteutuessaan heikentäisivät tarkastuksen vaikuttavuutta ja jotka puoltaisivat tarkastusasetelman olennaista muuttamista tai tarkastuksen keskeyttämistä.
- 3.110 Riskeistä ja epävarmuuksista tulee keskustella suunnittelun eri vaiheissa tarkastukseen osallistuvien kanssa. Myös keskustelut tarkastettavan sekä toimialasta vastaavan ministeriön kanssa auttavat usein hahmottamaan tarkastuksen tekemiseen liittyviä riskejä. Esille tulevat riskit vaikuttavat tarkastusasetelman luomiseen.
- 3.111 Yhtenä merkittävänä tuloksellisuustarkastuksen toteuttamisen ja vaikuttavuuden riskitekijänä on tarkastuksen tekijöiden riittävä osaaminen. Osaamista on arvioitava suunnittelun aikana ja dokumentoitava käsitteily joko tarkastuksen suunnitelmaan, suunnitelman liitteisiin tai suunnitelmavaiheen työpapereihin.
- 3.112 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 dokumentoituina jo tarkastusta aloitettaessa. Suunnitelmaraportissa esitetyt epävarmuustekijät luovat myös alustavat perustelut tarkastusasetelman mahdollisille muutoksille tai sille, että tarkastuskysymykseen kyetään antamaan vain osittainen vastaus.

Suunnitelmaraportti

- 3.113 Suunnitelmaraportti kuvaa suunnittelun tarkastuksen tarkastusasetelman sekä esittää suunnittelumatriisin ja projektisuunnitelman.
- Jos suunnittelussa päädytään siihen, että tarkastusta ei ole tarkoituksenmukaista suorittaa, suunnitelmaraportti sisältää perustelut tarkastuksen päättämisestä suunnitelmaan. Päätöksen siitä, että varsinaista tarkastusta ei aloiteta, tekee pääjohtaja.
- 3.114 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.
- 3.115 Suunnitelmaraportissa käsitellään tulosten hyödyntämisen yhteydessä myös tarkastuksen aikaista vuorovaikutusta ja tarkastusraportointia. Suunnitelmaraportin ohjeellista sisältöä on kuvattu tarkemmin raportin mallipohjassa.
- 3.116 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

- 3.117 Suunnittelussa tuotetaan tarkastusasetelma tarkastuksen suorittamiseksi. Asetelmassa kuvataan tarkastuksen tarkempi kohdentuminen ja toteutus.
- 3.118 Tarkastusaiheen perustelumuihistiosta ilmenee, miksi aihe on sisällytetty tarkastussuunnitelmaan ja mikä on tarkastuksen tarkoitus ja alustavasti suunniteltu lähestymistapa.
- 3.118.1 Perustelumuihistio on suunnitelman lähtökohta, joka otetaan huomioon suunnitelman laadinnassa. Muistiossa on voitu tuoda esiin tarkastuksen tarkoitukseen ja perusvalintoihin liittyviä seikkoja, joilla on tavanomaista suurempi merkitys tarkastusasetelman laatimisen kannalta.
- 3.118.2 Tarkastusaiheen perustelumuihistiossa on myös saatettu tuoda esiin erityisiä seikkoja tarkastuksen hyödyntäjistä. Myös nämä otetaan huomioon tarkastusasetelmaa tehtäessä.
- 3.118.3 Suunnittelun aikana tulee arvioida uudelleen aihevalinnan perustelumuihistiossa tehtyjä valintoja ja näiden ajankohtaisuutta sekä esittää perustelluin syin tarkastusasetelmaa, joka pohjautuu toisenlaisiin lähtökohtiin.
- 3.119 Suunnittelun tuotoksena on suunnitelma tarkastuksen toteuttamiseksi. Jos tarkastusta ei aloiteta, suunnitelmassa esitetään perustelu tälle valinnalle.

Tarkastusasetelman luominen

- 3.120 Suunnitelman resurssien ja ajankäytön tulee painottua tarkastusasetelman laatimiseen pohtimalla analyttisesti erilaisia tarkastusmahdollisuuksia ja -asetelmia.
- 3.121 Suunnittelussa tarkennetaan perustelumuihistiossa 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.
- 3.122 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.
- 3.123 Yhteiskunnallinen vaikuttavuus on tarkastetuissa toiminnoissa aina olennaisinta. Tätä näkökulmaa on pidettävä esillä tarkastuksen aikana ja raportoinnissa.
- 3.124 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.
- 3.125 Tarkastuksen kohdentamisen vaihtoehtoista keskustellaan 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

- 3.126 Aihevalinnan perustelumuihistio, 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.

- 3.127 Tarkastuksen tavoitteesta tai mahdollisesta pääkysymyksestä lähtien muodostetaan 3–5 keskeistä tarkastuskysymystä. Tarkastuskysymyksille taas muodostetaan tarkastuksen sisältöä tarkemmin kuvaavia osakysymyksiä.
- 3.128 Tarkastuskysymykset esitetään kysymyslauseen muodossa. Niiden tulee olla selvät ja ymmärrettävät.
- 3.129 Tarkastuskysymysten tulisi olla muodoltaan normatiivisia (onko tehty hyvin). Osakysymykset voivat olla asiantilan selvittämiseen pyrkiviä ilman arvottavaa luonneta (miten on tehty).
- 3.130 Taloudellisuuteen liittyvien kysymysten asettaminen ja taloudellisen näkökulman soveltaminen edellyttävät, että suunnitteluvaiheessa selvitetään monipuolisesti kohteen valtiontaloudellista merkitystä sekä panosten määräytymistä ja kohdentumista. Samoin se edellyttää sen miettimistä, mitä taloudellinen näkökulma aiheeseen merkitsee ja miten aihetta voi analysoida siitä näkökulmasta.
- 3.131 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

- 3.132 Finanssipolitiikan tarkastus edellyttää vähintään yhtä normatiivista tarkastuskysymystä ja sille määriteltyä tarkastuskriteeriä.
- 3.133 Tarkastuksissa kaikille normatiivisille tarkastuskysymyksille on määritettävä tarkastuskriteerit. Tarkastuskriteerit pitää ilmaista selvästi ja ymmärrettävästi. Kriteerien perusteella eduskunnalla, kohteen edustajilla ja tarkastuksen sidosryhmillä on mahdollisuus ymmärtää, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa arvioidaan.
- 3.134 Jo tarkastuskriteerejä harkittaessa on tarpeen ottaa huomioon, että tarkastusvirasto ei voi ottaa kantaa asiaan, jolle ei ole määritetty arvioinnin perustana olevaa, julkilausuttua tarkastuskriteeriä.
- 3.135 Kriteerit on eroteltava kriteerien lähteistä, eli siitä, mistä kriteerit saadaan. Tarkastuskriteerien lähteet on ilmaista selkeästi.
- 3.136 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 suosituksen, ohjeet ja parhaat käytänteet.
- 3.137 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 tarkastettavan kanssa ja käsitellä asiaa suunnitelmaraportissa.
- 3.138 Joskus varsinkaan ensisijaiset kriteerilähteet eivät sisällä selviä kriteerejä tarkastukselle. Tämä voi olla tilanne varsinkin laadullisissa tavoitteissa. Tällöin tarkastajan tulee tulkita ja täsmentää tarkastuksen kriteerit eri lähteitä hyväksikäyttäen. Tärkeää on, että kriteerit täsmennetään avoimesti ja että tarkastettavilla on mahdollisuus arvioida kriteerejä. Mitä enemmän tarkastaja joutuu tulkitsemaan hyvän toiminnan kriteerejä, sitä tärkeämpää on määrittelyjen avoimuus ja keskustelu niiden hyväksyttävyydestä.
- 3.139 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 niitä on alettu pitää yleisesti hyväksytyinä vasta jälkikäteen. Samoin, jos tarkastajan määrittelemät kriteerit perustuvat johonkin hyvän toiminnan ideaalimalliin, on kriteerejä sovellettaessa otettava huomioon, mitä tarkastuskohteelta voidaan kohtuudella vaatia. Täydellisuuden odottaminen voi olla paitsi kohtuutonta, myös toiminnan taloudellisuuspyrkimysten vastaista.

Tarkastusaineistojen, analyysien ja vuorovaikutuksen suunnittelu

- 3.140 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.
- 3.141 Tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi kiinnitetään erityistä huomiota mahdollisuuteen käyttää määrällisiä tarkastusaineistoja ja määrällistä analyysia.
- 3.142 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 suuren työmäärän tarkastuskysymyksiin vastaaminen edellyttää.
- 3.143 Aineiston analyysillä tarkoitetaan tarkastusaineiston erittelyä ja jäsentelyä, jota ohjaavat tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit.
- 3.144 Tarkastusvirastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastuksessa on mahdollista käyttää myös ulkopuolisia asiantuntijoita. Jos tarkastuksessa päädytään käyttämään ulkopuolisia asiantuntijoita, tulee erityisesti pohtia ulkopuolisen asiantuntijan edellytyksiä objektiivisen tiedon tuottamiseen aiheesta, ulkopuolisen asiantuntijan käytön ja hankintaprosessin merkitystä tarkastuksen kustannusten ja aikataulujen kannalta (kun otetaan huomioon palvelun hankintaprosessiin kuluva aika) sekä tarkastuksen luottamuksellisten tai salaisten tietojen käsittelyä. Ulkopuolista asiantuntemusta voidaan käyttää myös tarkastuksen laadunvalvonnassa. Ulkopuolisen asiantuntemuksen käyttö tulee kuvata tarkastuksen suunnitelmassa.
- 3.145 Suunnitteluvaiheessa suunnitellaan myös tarkastuksen aikaista vuorovaikutusta. Samoin arvioidaan, keille, milloin ja millä tavalla tarkastuksesta viestitään ja raportoidaan, jotta näillä parhaiten edistetään tarkastuksen tavoitetta ja vaikuttavuutta.

Tarvittava osaaminen

- 3.146 Tarkastuksen suunnitteluun kuuluu erityisen tärkeänä osana sen varmistaminen, että tarkastuksen tekemiseen on riittävä osaaminen. Finanssipolitiikan tarkastuksessa osaaminen liittyy erityisesti tarkastettavan aiheen 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

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

Tarkastuksen toteuttamisen ja vaikuttavuuden riskit

- 3.152 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 muuttuvat olosuhteet huomioon ottaen ole tarkoituksenmukainen. Tarkastusriskit eivät ole vain tarkastusprosessia koskevia, vaan niihin kuuluu myös se, että tarkastuskysymyksiin ei saada vastauksia tai että vastaukset eivät ole luotettavia.
- 3.153 Riskejä pohdittaessa tulee myös etsiä toimenpiteitä, joilla riskejä voidaan hallita tai toteutuessa niihin vastata.
- 3.154 Tarkastuksen suunnittelussa on hyvä huomioida ja varautua sellaisiin ennakoitavissa oleviin kehityspiirteisiin, jotka toteutuessaan heikentäisivät tarkastuksen vaikuttavuutta ja jotka puoltaisivat tarkastusasetelman olennaista muuttamista tai tarkastuksen keskeyttämistä.
- 3.155 Riskeistä ja epävarmuuksista tulee keskustella suunnitelman eri vaiheissa tarkastukseen osallistuvien kanssa. Myös keskustelut tarkastettavan sekä toimialasta vastaavan ministeriön kanssa auttavat usein hahmottamaan tarkastuksen tekemiseen liittyviä riskejä. Esille tulevat riskit vaikuttavat tarkastusasetelman luomiseen.
- 3.156 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 suunnitelmavaiheen työpapereihin.
- 3.157 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 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

- 3.158 Suunnitelmaraportti kuvaa suunnitellun tarkastuksen tarkastusasetelman sekä esittää suunnittelumatriisin ja projektisuunnitelman.
- Jos suunnittelussa päädytään siihen, että tarkastusta ei ole tarkoituksenmukaista suorittaa, suunnitelmaraportti sisältää perustelut tarkastuksen päättämisestä suunnitelmaan. Päätöksen siitä, että varsinaista tarkastusta ei aloiteta, tekee pääjohtaja.
- 3.159 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.
- 3.160 Suunnitelmaraportissa käsitellään tulosten hyödyntämisen yhteydessä myös tarkastuksen aikaista vuorovaikutusta ja tarkastusraportointia. Suunnitelmaraportin ohjeellista sisältöä on kuvattu tarkemmin suunnitelmaraportin mallipohjassa.
- 3.161 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 säädöspäätöksellisesti laaja tiedonsaantioikeus. Tarkastuksessa tarvittavien tietojen saamista tukee hyvä vuorovaikutus tarkastettavien 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 diariomaton valmisteluaineisto, virastojen intranetsivuilla olevat aineistot ja turvaluokitellut aineistot.
 - 4.5.2 Tarkastajalla on oikeus saada nähtäväksi virkamiesten omat valmisteluaineistot arkistoista, työhuoneista, tiedostoista yms. paikoista. Kaikkea olennaista valmisteluaineistoa voi olla vaikea löytää. Jos esimerkiksi päätössiakirjoissa on esitetty lukuja ilman laskelmia tai perusteita, voi niihin viitaten pyytää valmistelijan omia valmistelutiedostoja tai työpapereita nähtäväksi. Jos pyyntöön vastataan, ettei tausta-aineistoa ole, se on jo sinällään raportoitava tarkastushavainto.
 - 4.5.3 Vahvasta tiedonsaantioikeudesta huolimatta aineistoja pyydetessä ja etsittäessä tulee olla asiallisen kohtelias. Toisaalta on pidettävä huoli, että tarkastuksessa tarvittavat aineistot myös saadaan. Mahdolliset ongelmat aineiston saannissa pyritään selvittämään, tarkastusta ohjaavan tuella, ensi sijassa tarkastuskohteen asianomaisen henkilön ja tarvittaessa tämän esimiehen kanssa.
 - 4.5.4 Viime kädessä virasto voi asettaa valtioneuvoston tarkastusvirastosta annetun lain 15 §:n nojalla uhkasakon tietojensaannin tehostamiseksi. Vakavista tiedonsaantiongelmista raportoidaan tarkastusaiheesta laaditussa tarkastuskertomuksessa.
- 4.6 Käsiteltäessä tiedonsaantioikeuden piiriin kuuluvia turvaluokitettuja aineistoja noudatetaan 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 viraston tekemiä johtopäätöksiä tarkastushavainnoista. Viraston kannanotot muodostuvat lisäksi muista viraston tekemistä johtopäätöksistä ja suosituksista.
- 4.9 Kannanotot perustuvat viraston 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 Viraston kannanotot on tarkoitettu ensisijaisesti tarkastuskohteen ja 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 havainnot ja johtopäätökset perustuvat 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 arvioidaan sisäisen valvonnan riskit, sitä enemmän täytyy kiinnittää huomiota tarkastusevidenssin määrään ja laatuun.
- 4.16 Tarkastusmenetelmät riippuvat kuitenkin usein kohdeasiasta ja määritellyistä tarkastuskriteereistä. Samoin tarkastajan arviointi voi vaikuttaa valittuihin tarkastusmenetelmiin. Tarkastusmenetelmien tulee kuitenkin vastata arvioituihin ja tunnistettuihin riskeihin ja soveltua asetettuihin tarkastuskriteereihin.
- 4.17 Kohdeasia ja keskeiset tarkastuskriteerit tulee tunnistaa viimeistään tarkastussuunnitelmavaiheessa, jolloin voidaan muodostaa alustava käsitys mahdollisista evidenssin hankintatavoista. Saatavissa olevalla evidenssin määrällä ja laadulla on vaikutusta siihen, annetaanko tarkastuksesta kohtuulliseen varmuuteen vai rajoitettuun varmuuteen perustuva lausuma. Mikäli evidenssin hankinta osoittautuu vaikeammaksi kuin tarkastussuunnittelussa oletettiin, voidaan joutua muuttamaan lausuman luonnetta tai laajemmin tarkastusraportoinnin luonnetta laatimalla aiheesta selontekotyypinen (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 kerättyä evidenssiä vasten ja tarvittaessa lisäaineiston kerryttäminen.
- 4.19 Tarkastusevidenssiä tulee kerätä kunnes tarkastajan näkemyksen mukaan sitä on riittävästi johtopäätösten tekemistä varten.
- 4.20 Tarkastusevidenssin riittävyyteen vaikuttavat sekä laadulliset että määrälliset tekijät. Riittävyyttä voidaan arvioida evidenssin relevanssin, luotettavuuden ja soveltuvuuden avulla. Usein tällä on myös yhteys tarkastusevidenssin määrälliseen riittävyyteen. Tarkastusevidenssin riittävyyttä tarkastuksen johtopäätösten perustaksi on aina systemaattisesti arvioitava.
- 4.21 Tarkastusevidenssin hankinnassa on syytä riskin ohella painottaa myös satunnaisotantaa sekä kokonais kattavuutta. Yleisesti voidaan todeta, että jos systemaattisesti toteutetussa tarkastuksessa ei tule esiin enää uusia olennaisia havaintoja, voidaan kertynyttä evidenssiä pitää riittävänä. Toisaalta, jos tarkastuksessa nousee esiin yksittäisiä havaintoja poikkeavuuksista, voi olla tarpeellista hankkia lisäevidenssiä tarkastamalla lisää vastaavantyyppisiä tapauksia (esimerkiksi vastuualue, toimittaja, kululaji tms.).
- 4.22 Tarkastusevidenssin keräämisessä voidaan käyttää erilaisia tarkastustekniikoita, kuten:
- havainnointi ja tarkkailu
 - selvitykset ja kyselyt
 - ulkopuoliset vahvistukset
 - uudelleen suorittaminen
 - uudelleenlaskenta
 - aineistotarkastustoimenpiteet
 - kontrollien testaus.

Otanta

- 4.23 Mahdollinen otanta toteutetaan tarkastusasetelmaan sopivasti tilintarkastusohjeistuksessa 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 Kaikissa tarkastuksen vaiheissa laaditaan 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 Tarkastusdokumentaation tulisi olla niin yksityiskohtaista ja täydellistä, että varmentavissa tarkastuksissa kokenut tarkastuksen ammattilainen, joka ei ole ollut tarkastuksen kanssa tekemisissä, voi ymmärtää ja todeta tehdyn työn ja johtopäätökset dokumentaatioon perustuen.
- 4.28 Dokumentaatiosta on käytävä ilmi, kuinka tarkastaja on määritellyt tarkastuksen tavoitteen, kohdeasian, kriteerit ja laajuuden sekä perusteet jonkin tietyn analyysimenetelmän käytölle. Tätä tarkoitusta varten dokumentointi on 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 Tarkastusdokumentaatiota on tarkemmin ohjeistettu tarkastusviraston tilintarkastusohjeessa ja sen liitteissä. Laillisuustarkastuksissa noudatetaan tarkastusdokumentaation osalta tilintarkastusohjeistusta.

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 Olennaisista puutteista tarkastuskriteerien mukaisuudessa on tiedotettava asianomaisille hallinnon tasoille ja tarvittaessa hallinnon vastuuhenkilöille. Tiedotusvelvollisuus koskee myös muita merkittäviä tarkastusta koskevia asioita, jotka suoraan liittyvät tarkastuskohteeseen.
- 4.35 Kohdeorganisaatiolle annetaan tietoa laillisuustarkastuksen toteuttamisesta yleisesti ja meneillään olevasta tarkastuksesta erikseen. Näin varmistetaan myös se, että tarkastuksen toteuttamisessa toimitaan hyvän hallinnon mukaisesti ja turvataan niiden oikeudet, joita tarkastuksessa käsiteltävä asia koskee.
- 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 tarkoitettut 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 raportoinnin harkinta

- 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 sellaisia sääntöjenvastaisuuksia, joista saattaa koitua oikeudellisia seuraamuksia, tulee tarkastajan pyrkiä huolehtimaan, ettei tarkastuksessa vaikeuteta asian myöhemmää tutkintaa ja oikeudellista prosessointia. Tarvittaessa tulee konsultoida tarkastusviraston oikeudellista neuvontaa tai informoida toimivaltaisia tutkintaviranomaisia.
- 4.42 Tarkastuksen rajoitteista johtuen on väistämätön riski, että tarkastuksessa ei havaita toiminnan mahdollisia laittomuuksia.
- 4.43 Laillisuustarkastuksessa periaatteena on, että vain toimivaltainen tuomioistuin voi päättää lopullisesti toimien laittomuudesta.

- 4.44 Laillisuustarkastuksessa otetaan huomioon, että laillisuustarkastus voi johtaa tarkastuskohteena olevan viranomaisen tai oikeushenkilön oikeudellisen aseman ja niissä toimivien henkilöiden oikeusturvan kannalta merkittäviin oikeudellisiin ja hallinnollisiin jatkomenettelyihin. Näitä ovat muun muassa esitutkinta ja muut rikosoikeudelliset toimenpiteet sekä hallinto-oikeudellisten seuraamusten ja sanktioiden määräämiseen mahdollisesti johtavat menettelyt.
- 4.45 Laillisuustarkastuksen raportoinnissa otetaan huomioon syyttömyysolettama siten, ettei kohdetta tai sen edustajaa aiheettomasti leimata tarkastuksen perusteella.
- 4.46 Laillisuustarkastuksessa ei käsitellä eikä oteta kantaa yksittäiseen asiaan, jota koskeva oikeudenkäynti on vireillä tai joka on tutkittavana toimivaltaisessa lainvalvontaviranomaisessa.

Evidenssin arviointi

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

Johtopäätösten tekeminen

- 4.54 Tarkastaja tekee oikeat johtopäätökset evidenssin perusteella.
- 4.55 Tarkastustulosten ja olennaisuuden pohjalta tarkastajan on pääteltävä, onko kohdeasia kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettujen 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 pyritään selostamalla, kuinka tuloksia, kriteereitä ja johtopäätöksiä muodostettaessa huomioitiin perustelut ja erilaiset näkökohdat ja kuinka tietyt yleiset johtopäätökset ja suositukset muodostettiin tarkastustulosten pohjalta.
- 4.59 Tarkastajan on myös arvioitava, onko tarkastuksen toteutuksen jälkeen tapahtunut tarkastuskohdeessa tai kohdeasiassa sellaisia muutoksia, jotka tulisi huomioida tarkastuksen johtopäätöksissä tai tarkastusraportoinnissa.

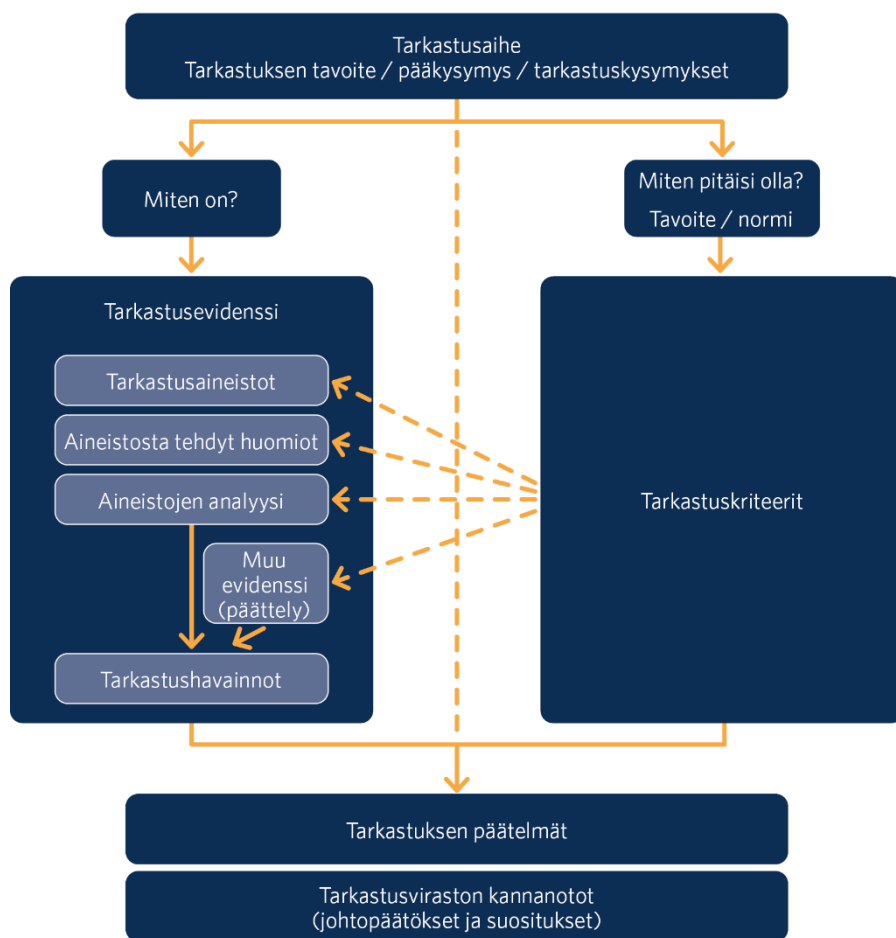
Tuloksellisuustarkastuksen toteutus

Tiedonmuodostuksen periaatteet ja käsitteet

- 4.60 Tarkastusviraston asema ja uskottava toiminta riippumattomana ulkoisena tarkastajana edellyttää, että tiedonmuodostus perustuu kestäväan 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 viraston 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 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 tiedonmuodostus etenee järjestelmällisesti suunnitelmassa päätetyn tarkastusasetelman mukaisesti.

Tuloksellisuustarkastus voi kuitenkin vaatia myös joustavuutta ja tarkastuksen kuluessa esiin tulleiden asioiden huomioon ottamista. 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 selvyuden 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 ennakoasenteista mahdollisimman vapaata aineistojen valintaa, analysointia ja havaintojen esiintuomista. Harkinta ja valinnat kuuluvat tarkastukseen, mutta niitä ohjaavat hyväksytyyn tarkastusasetelmaan kuuluvat tavoite, kysymykset ja kriteerit, eivätkä omat mielitykset.
- Tarkastuksessa voi olla perusteltua tehdä tietynlainen päätelmä, vaikka jokin yksittäinen asia puhuisi toisenlaisen päätelmän puolesta. Objektiiviseen tiedonmuodostukseen kuuluu se, että eri suuntiin johtavan evidenssin merkitystä harkitaan huolella eikä ristiriitaisten aineiden olemassaoloa peitellä.
- 4.63.6 Samoin kuin tutkimuksessa, tarkastuksen tiedonmuodostuksessa käytetään erilaisia otteita. Selittävällä tarkastusotteella pyritään toteamaan kausaalisia syy-seuraussuhteita, millä on tärkeä merkitys ongelma- ja riskikohtien paikantamisessa.
- Usein tarkastuksessa pyritään myös ymmärtämään toimijoiden toimintatapoja ja motiiveja. Tämä tarkastusote on tärkeä, koska sen avulla osataan suunnata tarkastuksen tiedonkeruu ja analyysi oikeisiin asioihin: todellisten ongelma- ja riskikohtien tunnistaminen vaatii tarkastettavien toimintatapojen ymmärtämistä. Toiseksi, otetta tarvitaan päätelmien tekemisessä, jotta osataan suhteuttaa asioita oikein, pystytään ennakoimaan vasta-argumentteja ja tiedetään, mitä hallinnon on mahdollista toteuttaa.
- 4.63.7 Luotettava tiedonmuodostus edellyttää, että tarkastuksessa käytetään erilaisia aineistoja ja erilaisia analyysimenetelmiä. Vain harvoin hyvin täsmällisesti määriteltyihin tarkastuskysymyksiin voidaan vastata tukeutuen ainoastaan yhteen lähteeseen tai käyttäen vain yhdenlaista aineistoa.
- Määrällisiä aineistoja ja menetelmiä käytetään 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 pitäisi olla") tarkastellaan tarkastuksen suunnittelussa tarkastuskriteerien määrittämisen yhteydessä. Tätä 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 pitäisi olla (tavoitetilaa).
- 4.65.3 Kysymys "miten pitäisi olla" ei ole vain vertailuperusta, vaan kysymys myös ohjaa tarkastusaineistojen keräämistä ja analysoimista tarkastuskysymyksen kannalta olennaisiin asioihin. "Miten on" -kysymykseen pyritään vastaamaan ainoastaan niiden asioiden perusteella, jotka ovat relevantteja "miten pitäisi olla" -kysymyksen suhteen.



Kuvio 4: Tarkastuksen tiedonmuodostuksen kokonaisuus

Tarkastuskriteerit

- 4.66 Tarkastuskriteeri tarkoittaa arviointi- tai arvosteluperustetta, mittapuuta, tunnusmerkkiä tai muuta ominaisuutta, joka määrittää tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilaa. Tarkastuskriteereillä on tärkeä asema tarkastuksen tiedonmuodostuksessa. Tarkastuskriteerit konkretisoivat "miten pitäisi olla" -kysymyksen taustalla olevaa tavoitetilaa ja antavat vertailuperustan sille, onko havaittujen asioiden tila toivotunlainen. Näin ne muodostavat operationaalisen tekijän, joka sekä ohjaa aineistoa ja analyysiä koskevia valintoja että antaa mittavälineen arvioida, vastaako havaittu asia riittävästi tavoitetilaa (kuvio 4).

Tarkastuskriteerit määritellään tarkastuksen suunnitelmassa. Suunnittelua koskevassa luvussa kuvataan lähemmin kriteerien muodostamista.

Kun toiminnalle asetettu tavoite on esitetty selvänä määrällisenä mittarina, merkitsevät tavoite ja kriteeri samaa asiaa. Tällöin kriteerin käyttö tiedonmuodostuksen perustana on melko yksiselitteistä.

Sen sijaan, jos tavoite on esitetty laadullisesti, joudutaan tarkastuskriteeriä tulkitsemaan, eikä toiminnan arviointi ole yksinkertaista. Laadullinen tavoite on kuitenkin pyrittävä muodostamaan tarkastuskriteeriksi mahdollisimman yksiselitteisesti ja läpinäkyvästi.

Yhtenä tarkastuskriteerinä on aina taloudellisuus.

- 4.67 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.

Tarkastushavainnot

- 4.68 Tarkastushavainnot ovat tarkastuskysymysten ja -kriteerien kannalta relevantteja ja niistä käsin tulkittuja asioiden tilaa koskevia huomioita, jotka perustuvat tosiasioihin. Sen toteaminen, miten jokin asiantila on, ei ole vielä tarkastushavainto. Pelkästä asiantilan toteamisesta päästään tarkastushavaintoon, kun havaittuun asiantilaan liitetään tarkastuskysymyksestä ja -kriteereistä lähtevää tulkintaa. Yksittäiset tarkastushavainnot kertovat osaltaan siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.
- 4.69 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.
- 4.69.1 Tarkastushavaintojen tulee perustua riittävään, olennaiseen ja luotettavaan aineistoon sekä sen analysointiin.
- 4.69.2 Tiedonmuodostuksen aikana tehdään koko ajan erilaisia huomioita, joista osa ohitetaan tarkastusasetelman kannalta epärelevantteina. Yksittäiset, näennäisesti vähämerkityksiset huomiot voivat kuitenkin myöhemmin yhdistettyinä olla perustana merkittävällekin tarkastushavainnolle. Tällaiset hajahuomiot voivat myös olla eräänlaisia johtolankoja varsinaisiin tarkastushavaintoihin.

Tarkastusevidenssi

- 4.70 Tarkastuksen johtopäätösten tulee perustua tarkastusasetelmaan ja systemaattiseen analyysiin sekä riittävään ja vakuuttavaan tarkastusevidenssiin, jonka perusteella on luotettavasti voitu päätyä esitettyihin johtopäätöksiin.
- 4.70.1 Tarkastusevidenssi tarkoittaa sitä tarkastushavaintojen ja niitä tukevien huomioiden, analyysien ja päättelyn kokonaisuutta, joka muodostaa perustan tarkastusviraston kannanotoille.
- 4.70.2 Evidenssi johtopäätökselle on riittävää, kun toinen asiantunteva henkilö voisi sen perusteella päätyä samaan johtopäätökseen.
- 4.70.3 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

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

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

4.75 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

4.76 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, kun tarkastuskysymyksiin voidaan vastata luotettavasti tai kun samat asiat alkavat toistua aineistossa.

4.77 Pyrkimys tiedonmuodostuksen tehokkuuteen ei kuitenkaan saa vaarantaa tärkeintä tavoitetta, olennaisen ja luotettavan tiedonmuodostuksen toteutumista.

4.77.1 Aineistojen tehokas käyttö vaatii keskittymistä olennaisimmiksi arvioituihin aineistolähteisiin. Lisäksi se vaatii aineistojen jatkuvaa aktiivista valikointia tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamana sekä kykyä rajata lähteitä kokonaan pois.

4.77.2 Tiedonmuodostuksessa on tehokasta käyttää valmiina saatavissa olevaa tietoa. Tällaista tietoa voidaan muuntaa tarkastushavainnoksi yhdistelemällä sitä muihin tietoihin sekä tulkitsemalla ja arvottamalla tietoa tarkastuskriteerien avulla. Ennalta tunnettu tieto voi tällöin saada uutta sisältöä ja merkitystä toiminnasta ohjausvastuussa oleville. Valmiina olevaa tietoa käytettäessä sen luotettavuudesta on varmistuttava.

4.77.3 Kun tarkastuskohteelta pyydetään aineistoja, on otettava huomioon siitä kohteelle aiheutuvat keruu- tai muokkauuskustannukset ja arvioitava, niiden kohtuullisuutta suhteessa tarkastuksen tavoitteisiin. Ennen laajoja aineistopyyntöjä on aiheutuvista kustannuksista keskusteltava kohteen kanssa ja tarvittaessa perusteltava aineiston tarpeellisuus tarkastuksen tavoitteiden kannalta.

4.78 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. Lähdekritiikille tulee alistaa yhtä lailla niin asiakirja-aineisto, tilastot kuin haastattelemallakin saatu tieto.

4.79 Lähdekritiikissä on keskeistä ottaa huomioon, miten lähde on syntynyt, millä tavalla tiedon laatua siinä on varmennettu 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.

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

- 4.79.2 Varmentavien lähteiden etuina 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.
- 4.79.3 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 tulkintaa, joka on altista subjektiivisuudelle.
- 4.79.4 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 on otettava huomioon.

Erilaisten aineistojen merkitys

- 4.80 Tarkastuskysymykseen haetaan vastausta käyttämällä useita erilaisia sekä määrällisiä että laadullisia tarkastusaineistoja. Tämä on lähdekritiikin ohella yksi aineistojen ja havaintojen luotettavuuden varmennuskeino.
 - 4.80.1 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.
 - 4.80.2 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.
 - 4.80.3 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.
 - 4.80.4 Keskeisiin asiakirjoihin ja muihin kirjallisiin dokumentteihin perehdytään aina.
 - 4.80.5 Pääsääntöisesti tulee 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.
 - 4.80.6 Lähteissä havaittuihin tietojen välisiin ristiriitoihin on aina kiinnitettävä huomiota ja pyrittävä selvittämään ristiriitojen syyt. Ristiriitojen syiden selvittäminen voi myös johtaa uusiin olennaisiin tarkastushavaintoihin.

Suullisen tiedon asema

- 4.81 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.

- 4.81.1 Suullista tietoa hankitaan eri tavoin haastatteleamalla, 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 niiden luotettavuus tulee arvioida samaan tapaan kuin suullisen tiedon.
- 4.81.2 Suullisen tiedon luotettavuutta arvioitaessa on syytä huomioida, että se kertoo usein enem-mänkin toiminnan merkityksestä kuin itse toiminnasta. Suullinen tieto ei vain kerro, mitä hallinnon toimijat tekevät, vaan mitä he halusivat tehdä, uskoivat tekevänsä tai mitä he jäl-kikäteen katsoivat tekevänsä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että suullinen tieto ei pyrkisi to-tuuden esittämiseen. Esimerkiksi haastattelut voivat paljastaa ennestään tuntemattomia ta-pahtumia tai uusia seikkoja, joita ei muulla tavalla ole ollut mahdollista selvittää. Tarkastuk-essa on myös tärkeää päästä perille hallinnon toimijoiden aikeista, koska niillä voi olla olen-naista merkitystä esimerkiksi kehittämissuosituksia annettaessa.
- 4.81.3 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: esimerkiksi etukäteen määritellään, millainen toimintaprosessin pitäisi olla, jonka jäl-keen tiedustellaan henkilöiltä, mitä prosessissa on tehty.
- Vastuullisten taipumusta kaunistella omaa toimintaa voidaan hallita tekemällä täsmälli-siä, yksityiskohtaisia kysymyksiä jostain tietystä toimintatilanteesta. Tämä vaatii huolellista pohjatyötä ja esimerkiksi konkreettisten tapausten osoittamista, ettei toiminta ole aina ollut ongelmatonta. Myös hyvä vuorovaikutus edistää suullisen tiedon luotettavuutta.

Tarkastusaineistojen analyysi

- 4.82 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".
- 4.83 Aineistojen analyysissä tarkastajan tulee olla kriittinen ja objektiivinen. Analyysissä arvioidaan aineis-ton ja päätelmien sisäistä johdonmukaisuutta sekä selvitetään syyt poikkeamiin.
- Analyyisin tulee olla aktiivista aineistojen käyttämistä ja tulkintaa, jossa tarkastuskysymystä va-laistaan eri puolilta ja haetaan eri lähteistä lisätietoa, joka vahvistaa tai kiistää aiemmin saatuja tie-toja tai muodostettua kuvaa.
- Analyyysiin kuuluu myös pyrkiminen asioiden oivaltavaan yhdistelyyn, jolloin voidaan päästä yk-sittäisistä vähämerkityksisistä asioista merkittäviin tarkastushavaintoihin, jotka tukevat tarkastus-kohteen johtoa toimintojen edelleen kehittämisessä.
- 4.84 Tarkastusaineiston luonne (esimerkiksi määrällinen, laadullinen) ohjaa analyysimenetelmien valin-taa siinä, mitä menetelmiä aineistoon voi ja kannattaa kohdistaa. Valitun analyysitavan tulee olla sellainen, joka erittelee ja järjestelee tietoja tehokkaimmin ja läpinäkyvimmin. Analyysin läpinäky-vyys tarkoittaa analyysin etenemisen jäljitettävyyttä.
- Tarkastuksessa kokonaisuudessaan on kuitenkin pyrittävä yhdistämään laadullista ja määrällistä analyysiä. Laadullisella analyysillä voidaan tehdä esimerkiksi alustavia havaintoja, joita testataan ja tarkennetaan määrällisellä analyysillä.
- 4.85 Aineiston analyysi on usein luonteeltaan jatkuvaa aineiston järjestelyä ja huomioiden keräämistä. Laadullisissa aineistoissa tällainen aineiston keruuseen tiiviisti sidoksissa oleva työskentely voi muo-dostaa pääosan analyysistä eikä sille välttämättä ole tehokkaampaa vaihtoehtoa. Laadullisen aineis-ton käsittelyssä apuna voi käyttää laadullisen aineiston analyysiin tarkoitettuja ohjelmia.
- Määrämuotoisissa menetelmissä on mahdollista käyttää analyysiohjelmia, joiden etuina ovat analyysin tehokkuus, jäljitettävyys ja tulosten luotettavuus. On kuitenkin tärkeää tietää, mihin me-netelmät ja ohjelmat soveltuvat, sekä ymmärtää, mitä ohjelman suorittamassa analyysissä tapahtuu. Muutoin tulosten väärintulkintojen mahdollisuus on suuri.

Menetelmän soveltaminen muodostaa tarkastuksessa tavallisesti selkeän osakokonaisuuden. Tämä tekee mahdolliseksi sen, että viraston menetelmätuntijat voivat avustaa tarkastusta. Menetelmäsiantuntija voi olla myös viraston ulkopuolinen taho.

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.

- 4.86 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 tehtävässä kokonaisarviossa 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 perehdytetty henkilö saatavissa vakuuttuneeksi siitä, että tosiasiat ja niiden yhteydet tukevat päätelmää.
- 4.91 Päätelmien varmuusaste voi vaihdella. Mitä kiistanalaisemmaksi ennakoidusta päätelmästä on kyse, sitä suurempaan perusteltavuuteen tulee pyrkiä. Tämä voi vaatia, että päätelmien tueksi kerätään tavanomaista suurempi määrä tosiasioita sekä osoitetaan tavallista huolellisemmin tosiasioiden keskinäisiä yhteyksiä.
- 4.92 Päätelmien varmuusaste ja päätelmiin liittyvät varaukset on tuotava raportoinnissa selvästi ja läpinäkyvästi esiin. Tämä voi edellyttää myös sellaisten tarkastushavaintojen raportoimista, jotka eivät tue päätelmiä.
- Erityisiä varauksia sisältävistä päätelmistäkin voi raportoida, jos kyse on merkittävistä ja suurista riskeistä käsittävistä asioista. Tällöin on kuitenkin oltava huolellinen, jotta raportointi ei ole vahinkoa aiheuttavasti vihjailevaa.

Tarkastusviraston kannanotot

- 4.93 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat niitä johtopäätöksiä ja suosituksia, jotka virasto tarkastuksen perusteella tekee.
- 4.94 Vastaukset tarkastuksen kysymyksiin ovat viraston tekemiä johtopäätöksiä tarkastushavainnoista ja päätelmistä. Viraston kannanotot muodostuvat lisäksi muista viraston tekemistä johtopäätöksistä ja suosituksista.
- 4.95 Kannanotot perustuvat viraston 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.
- Toisaalta silloin, kun tarkastus on rajattu tuloksellisuusketjun johonkin osaan, on kannanotoissa hyvä mahdollisuuksien mukaan pyrkiä tulkitsemaan, mitä tarkastushavainnot merkitsevät koko tuloksellisuusketjun kuvaaman tuloksellisuuden kannalta. Tällaisen tulkinnan tekeminen vaatii kuitenkin riittävää tarkastushavainnosta saatavaa tukea. Jos yli tarkastuskysymysten menevän tuloksellisuuspäätelmän edellytykset täyttyvät, päätelmän esittäminen lisää selvästi kannanoton arvoa toiminnan kehittämisen kannalta.
- 4.96 Viraston kannanotot on tarkoitettu ensisijaisesti tarkastuskohteen ja 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

- 4.97 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 analyysistä 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 Tarkastusevidenssi 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 viraston tai muiden julkaisemaa aineistoa. Tällaiseen aineistoon viitataan tarkastuskertomuksessa normaalilla viittauskäytännöllä.
- 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 seuraavia ohjeita.
- 4.100 Tarkastuksen työtilassa olevaan dokumentaatioon sisältyvän evidenssin yhteyden osoittaminen havaintoihin, päätelmiin ja johtopäätöksiin vaatii erilaisten, toisiaan täydentävien keinojen käyttöä. Keinoja ovat
- viitetekniikka
 - yhteenveto- ja perustelumuiot ja
 - 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 lausunnon lähettävästä kertomusluonnoksesta.

4.100.2 Jos päätelmä perustuu laajaan aineistoon ja on tehty yhdistelemällä aineistosta erilaisia tietoja, on tarpeen tehdä asiasta lyhyt perustelumustio. Muistioon kootaan keskeiset päätelmää tukevat tiedot, jotka auttavat paikallistamaan ja seuraamaan sitä, miten päätelmään on päästy. Perustelumustioon tehdään viittaus edellisessä kohdassa kuvatulla tavalla.

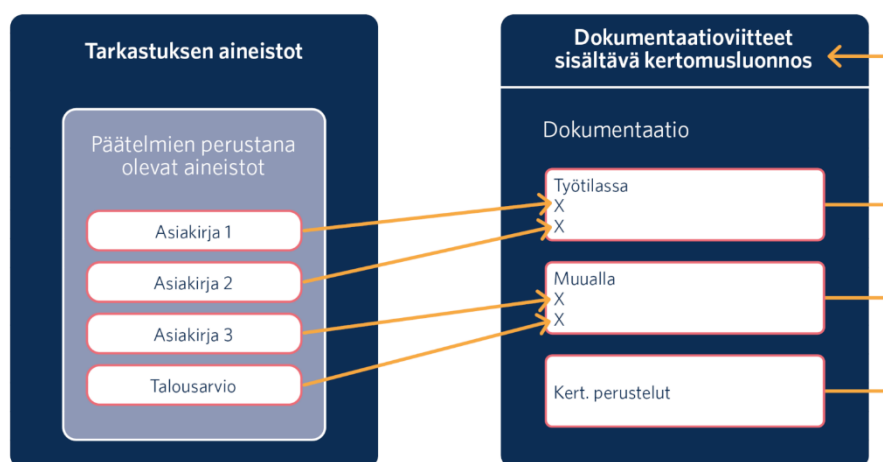
Yhteenvetomustio on laadittava esimerkiksi laajasta haastatteluaineistosta, joka koostuu useista litteroiduista tai äänitetyistä haastatteluista. Yhteenvetomustio on tarpeen, koska tarkastusviraston ei ole mahdollista perustaa kannanottojaan suoraan alkuperäiseen laajaan haastatteluaineistoon. Yhteenvetomustioista on selvittävä, mihin haastatteluihin päätelmät perustuvat. Muistiossa ei ole tarpeen kertoa täsmälleen haastateltavien henkilöllisyyttä tai mitä haastatteluissa on sanottu. Yhteenvetomustio tallennetaan työtilaan osana dokumentaatiota. Alkuperäiset litteroinnit ja äänitteet eivät ole tarkastuksen esittelyaineistoa, eikä niitä sisällytetä dokumentaatioon.

4.100.3 Työtilaan tallennettavat asiakirjat nimetään informatiivisella tavalla, joka kuvaa mahdollisimman hyvin tiedoston sisältöä. Tämä helpottaa yleiskuvan muodostamista dokumentaation sisällöstä.

4.101 Tarkastuksen suunnitelma täyttää yleensä menetelmäkuvausten dokumentointitarpeet. Kuitenkin suunnitelmassa esitettyä menetelmien kuvaamista voi olla tarpeen täydentää päätelmien ymmärtämiseksi. Tämä tehdään joko erillisellä työtilaan tallennetulla menetelmäkuvauksella tai tekemällä tarvittavat täydennykset tarkastuksen suunnitelmaan, joka 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 viraston 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 yleiset periaatteet ja käsitteet.
- 4.105 Finanssipolitiikan tarkastuksessa noudatetaan aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmien osalta samoja periaatteita kuin tutkimuksessa. Tämä tarkoittaa, että tiedonmuodostuksen tulee olla objektiivista, kriittistä ja loogisesti etenevää. Lisäksi tiedonmuodostuksen perusteiden on oltava riittävästi yksilöityjä ja todennettuja, jolloin päätelmät ovat myös muiden jäljitettävissä ja arvioitavissa.
- 4.106 Finanssipolitiikan tarkastuksessa voidaan kuitenkin vaatia myös joustavuutta ja tarkastuksen kuluessa esiin tulleiden asioiden huomioon ottamista. 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 ennakkoasenteista mahdollisimman vapaata aineistojen valintaa, analysointia ja havaintojen esiintuomista.
- 4.111 Objektiiviseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että eri suuntiin johtavan evidenssin merkitystä harkitaan huolella eikä ristiriitaisten aineiden olemassaoloa peitellä.

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 säästönmukaisuus, 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, kun tarkastuskysymyksiin voidaan vastata luotettavasti tai kun samat asiat alkavat toistua aineistossa.
- 4.115 Pyrkimys tiedonmuodostuksen tehokkuuteen ei kuitenkaan saa vaarantaa tärkeintä tavoitetta, olennaisen ja luotettavan tiedonmuodostuksen toteutumista.
- 4.115.1 Aineistojen tehokas käyttö vaatii keskittymistä olennaisimmiksi arvioituihin aineistolähteisiin. Lisäksi se vaatii aineistojen jatkuvaa aktiivista valikointia tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamana sekä kykyä rajata lähteitä kokonaan pois.

- 4.115.2 Tiedonmuodostuksessa on tehokasta käyttää valmiina saatavissa olevaa tietoa. Tällaista tietoa voidaan muuntaa tarkastushavainnoksi yhdistelemällä sitä muihin tietoihin sekä tulkitsemalla ja arvottamalla tietoa tarkastuskriteerien avulla. Ennalta tunnettu tieto voi tällöin saada uutta sisältöä ja merkitystä toiminnasta ohjausvastuussa oleville. Valmiina olevaa tietoa käytettäessä sen luotettavuudesta on varmistuttava.
- 4.115.3 Kun tarkastuskohteelta pyydetään aineistoja, on otettava huomioon siitä kohteelle aiheutuvat keruu- tai muokkauskustannukset ja arvioitava, niiden kohtuullisuutta suhteessa tarkastuksen tavoitteisiin. Ennen laajoja aineistopyyntöjä on aiheutuvista kustannuksista keskusteltava 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 Tarkastuskysymyksen haetaan vastausta käyttämällä useita erilaisia sekä määrällisiä että laadullisia tarkastusaineistoja. Tämä on lähdekritiikin ohella yksi aineistojen ja havaintojen luotettavuuden varmennuskeino.
- 4.118 Keskeisiin asiakirjoihin ja muihin kirjallisiin dokumentteihin perehdytään aina.
- 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 niiden luotettavuus tulee arvioida samaan tapaan kuin suullisen tiedon.
- 4.120.2 Suullisen tiedon luotettavuutta arvioitaessa on syytä huomioida, että se kertoo usein enemmän 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 katsoivat tekevänsä. 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 aikeista, 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 päätteilyä: esimerkiksi etukäteen määritellään, millainen toimintaprosessin pitäisi olla, jonka jälkeen tiedustellaan henkilöiltä, mitä prosessissa on tehty.
- Vastuullisten taipumusta kaunistella omaa toimintaa voidaan hallita 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 Analyysin tulee olla aktiivista aineistojen käyttämistä ja tulkintaa, jossa tarkastuskysymystä valaistaan eri puolilta ja haetaan eri lähteistä lisätietoa, joka vahvistaa tai kiistää aiemmin saatuja tietoja tai muodostettua kuvaa.
- 4.123 Analyysiin kuuluu myös pyrkiminen asioiden oivaltavaan yhdistelyyn, jolloin voidaan päästä yksittäisistä vähämerkityksisistä asioista merkittäviin tarkastushavaintoihin, jotka tukevat tarkastuskohteen johtoa toimintojen edelleen kehittämisessä.
- 4.124 Tietyn menetelmän soveltaminen muodostaa tarkastuksessa tavallisesti selkeän osakokonaisuuden. Tämä tekee mahdolliseksi sen, että viraston menetelmätuntijat voivat avustaa tarkastusta. Menetelmäsiiantuntija voi olla myös viraston 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 ristiinriidattomuutta, mutta myös muunlaisia ominaisuuksia, kuten objektiivisuutta, tasapainoisuutta ja kohtuullisuutta. Päätelmän uskottavuus syntyy perusteiden laadusta ja riittävydestä.
- 4.131 Päätelmien varmuusaste voi vaihdella. Mitä kiistanalaisemmaksi ennakoidusta päätelmästä on kyse, sitä suurempaan perusteltavuuteen tulee pyrkiä. Tämä voi vaatia, että päätelmien tueksi kerätään tavanomaista suurempi määrä tosiasioita sekä osoitetaan tavallista huolellisemmin tosiasioiden keskinäisiä yhteyksiä.
- 4.132 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 virasto tarkastuksen perusteella tekee.
- 4.134 Vastaukset tarkastuksen kysymyksiin ovat viraston tekemiä johtopäätöksiä tarkastushavainnoista ja päätelmistä. Viraston kannanotot muodostuvat lisäksi muista viraston tekemistä johtopäätöksistä ja suosituksista.

- 4.135 Kannanotot perustuvat viraston 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 Viraston kannanotot on tarkoitettu ensisijaisesti tarkastuskohteen ja 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 Tarkastusevidenssi 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 seuraavia ohjeita.
- 4.139 Tarkastuksen työtilassa olevaan dokumentaatioon sisältyvän evidenssin ja päätelmien yhteyden osoittaminen vaatii erilaisten, toisiaan täydentävien keinojen käyttöä. Keinoja ovat
- viitetekniikka
 - yhteenveto- ja perustelumuiot ja
 - 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 viitteet vain työtilasta löytyviin asiakirjoihin poistetaan lopullisesta tarkastuskertomuksesta sekä lausunnon lähettävästä kertomusluonnoksesta.
- 4.139.2 Jos päätelmä perustuu laajaan aineistoon ja on tehty yhdistelemällä aineistosta erilaisia tietoja, on tarpeen tehdä asiasta 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 nimetään informatiivisella tavalla, joka kuvaa mahdollisimman hyvin tiedoston sisältöä. Tämä helpottaa yleiskuvan muodostamista dokumentaation sisällöstä.

- 4.140 Tarkastuksen suunnitelma täyttää yleensä menetelmäkuvauksen dokumentointitarpeet. Kuitenkin suunnitelmassa esitettyä menetelmien kuvaamista voi olla tarpeen täydentää päätelmien ymmärtämiseksi. Tämä tehdään joko erillisellä työtilaan tallennetulla menetelmäkuvauksella tai tekemällä tarvittavat täydennykset tarkastuksen suunnitelmaan, joka 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 viraston tiedonmuodostussuunnitelmassa määritellyllä tavalla.

5 Tarkastuksen raportointi

Raportointi tarkastuksen tavoitteen toteuttajana

- 5.1 Laadukas raportointi tukee tarkastuksen tavoitteen toteuttamista ja vaikuttavuutta. Hyvin tehty tarkastus luo vankan perustan laadukkaalle raportoinnille. 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 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 ohjaavan ministeriön ylimmälle johdolle.
- 5.4 Tarkastusvirastosta annetun lain 5 § mukaisesti virasto 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 Virastosta annetun lain 6 § 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 tarkastuskertomuksen antamista, 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. Nämä täydentävät viraston raportointia ja voivat tehokkaasti lisätä tarkastuksen vaikuttavuutta. Täydentäviä raportoinnin ja viestinnän keinoja voidaan toteuttaa hyvin erilaisilla 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 virasto antaa tarkastuksesta laaditun kertomuksen tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle. Tarkastusvirasto on päättänyt antaa kertomukset tiedoksi myös valtiovarain controller -toiminnolle.
- 5.10 Tarkastuskertomusten laadintaan sovelletaan viraston antamaa erillistä ohjetta, jossa määritetään laillisuus-, tuloksellisuus- ja finanssipolitiikan tarkastusten kertomusten sisällön ja muodon pääpiirteet.

Tarkastuskertomuksen kirjoitus

- 5.11 Tarkastuskertomuksen kirjoittavat tarkastajat 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.

Palautemenettely ja päätös antaa kertomus

- 5.15 Tarkastuskertomusluonnos lähetetään palautteen saamiseksi tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle, joita virasto pyytää antamaan 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 eli pääsääntöisesti samoilta organisaatioilta 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 pyydetty palaute ei ole enää tiedonhankintaväline tarkastetuilta, vaan kertomusluonnoksen tulee vastata mahdollisimman pitkälle viraston antamaa tarkastuskertomusta.
- 5.18 Tarkastaja voi olla alustavista johtopäätöksistä kirjallisesti yhteydessä tarkastettaviin myös tarkastuksen aikana, ennen tarkastuskertomusluonnoksen lähettämistä. Lähetetyistä kirjeistä, muistioista tai vastaavista tulee kuitenkin ulkomuodon ja sisällön kautta käydä selvästi ilmi, että kyseessä ei vielä ole tarkastusviraston luonnos tarkastuskertomukseksi.
- 5.19 Sujuvan vuorovaikutuksen turvaamiseksi on suositeltavaa järjestää kertomusluonnoksesta palautekokous. Palautekokouksessa kohteille esitellään tarkastusviraston alustavat kannanotot (johtopäätökset ja suositukset) ja kuullaan kohteiden näkemys asiaan. Näin voidaan oikoa selviä väärinkäsityksiä, helpottaa lausuntojen käsittelyä sekä lisätä tarkastettujen valmiutta ottaa vastaan kriittistäkin arviointia. Tällainen palautekokous pyritään järjestämään ennen kuin kertomus lähetetään virallisesti palautteelle.
- 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, tehdyt muutokset sekä perusteet muuttamatta jättämiin 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 viraston 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. Maininta edellyttää, että tarkastuskertomuksessa on huomautettu epäkohdista, joiden perusteella tarkastetun edellytetään ryhtyvän välittömiin korjaaviin toimiin. Maininnassa 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 virasto on kannanottoihinsa päätenyt ja miten virasto 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 työpaperissa.
- 5.30 Tarkastuskertomus laaditaan siten, että lukijana on ensisijaisesti tarkastuskohteen ja ohjaavan ministeriön ylin johto. Myös eduskunnan tarpeet otetaan 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 kertomuksessa asiat esitetään monipuolisesti, tasapuolisesti ja neutraalisti. Kertomuksessa ei saa antaa yksipuolista tai rajoituttua kuvaa. Myös havainnot, jotka eivät tue johtopäätöksiä, on oltava avoimesti esillä. Kertomuksessa esitetään tarkastusviraston omat, tarkastuksen perusteella muodostetut kannanotot eikä toimita muiden tahojen puolestapuhujana. Kertomuksen sanavalinnat ovat neutraaleja.

- 5.31.2 Tarkastuskertomuksen luotettavuus tarkoittaa, että kertomuksessa esitetyt asiat ovat hyvin perusteltuja. Jos on tarvetta esittää tärkeänä pidetty mutta epävarma asia, varaukset tuodaan selkeästi esiin. Tarkastuskertomuksesta on selvästi ilmevä, miten tarkastusviraston johtopäätökset ja suositukset pohjautuvat tarkastuksessa tehtyihin havaintoihin. Näiden taas tulee perustua dokumentoituun tarkastusprosessiin ja riittävään havaintoja todentavaan aineistoon.
- 5.31.3 Tarkastuskertomuksen avoimuus tarkoittaa, että kertomuksesta voidaan selvästi havaita, mistä lähtökohdista tarkastus on tehty, mitä tarkastuksessa on tehty ja miten kannanottoihin on päädytty.
- Kertomuksen avoimuus tarkoittaa myös tarkastuksen rajausten selvää esittämistä. Rajausten kertoo, mitä kertomuksessa ei käsitellä ja minkälaisia johtopäätöksiä kertomuksen perusteella ei voi tehdä. Rajausten ja niiden merkityksen esittäminen vähentää odotuskuluja 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 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 kertomus on helppolukuinen.
- Käyttökelpoisuus ylimmälle johdolle merkitsee osin erilaisia vaatimuksia kuin käyttökelpoisuus eduskunnalle. Ylimmälle johdolle on tiiviyn lisäksi tarjottava riittävästi informaatiota konkreettisten ohjauspäätösten tueksi. Eduskunnan kannalta käyttökelpoisuus merkitsee ennen kaikkea hyvää yleisnäkemyksen välittymistä tarkastetusta asiasta.
- 5.32 Kertomuksessa keskitytään tarkastuskysymyksen kannalta olennaisiin havaintoihin, joihin viraston kannanotot perustuvat. Kertomukseen ei saa sisällyttää kuvailevaa aineistoa enempää kuin tarkastushavaintojen ymmärtämiseksi ja kannanottojen perustelemiseksi on tarpeen.
- 5.33 Havainnot on tulkittava selvästi niitä tarkastuskriteerejä vasten, joita tarkastuksessa käytetään. Havainnosta tulee ilmetä, onko asiantila hyvä, tyydyttävä vai huono. Havaittujen ongelmien lisäksi tulisi kiinnittää huomiota niiden syihin. Syiden rakentava analysointi edistää suositusten vastaanotettavuutta ja tarkastuksen vaikuttavuutta.
- 5.34 Tarkastuskertomus on kirjoitettava siten, että se luo hallinnolle edellytykset kehittää taloudenhoiton 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 tarkastetulle asialle tehdään tarkastuksen jälkeen. Tätä kutsutaan jälkiseurannaksi. Jälkiseurannan tavoitteena on edistää tarkastuksen vaikutavuutta 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. Virastosta annetun lain 4 §:n mukaan virastolla on oikeus saada tarkastettavilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi.
- 6.3 Jälkiseurannassa selvitetään, mihin toimiin tarkastettu on ryhtynyt tarkastusviraston kannanottojen (johtopäätösten ja suositusten) perusteella, ja ovatko nämä toimet tarkastusviraston käsityksen mukaan riittävät 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 viraston tulisi jatkossa kohdentaa asiaan. Jälkiseuranta antaa yleisemminkin tietoa viraston 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 esittämänsä kehittämistoimet. Sen sijaan toimien todellisia vaikutuksia ei jälkiseurannassa ryhdytä selvittämään, ellei siihen ilmene erityistä syytä.
- 6.5 Virastosta 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 virasto 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 kannanotot -luvussa esitettyjen suositusten toteutumista. Seurattavat suositukset tulee esittää jälkiseurantasuunnitelmassa selvästi ja yksilöidysti.

- 6.10 Jälkiseurannasta raportoinnin ajankohta määritellään tarkastuskertomuksen päätösvivulla 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 esitetään, onko tarkastusviraston suositukset toteutettu, ja arvioidaan, ovatko toteutetut toimet riittäviä tarkastuksessa havaittujen epäkohtien korjaamiseksi.
- 6.13 Raportissa esitetään myös tarkastusviraston jatkotoimet jälkiseurannan perusteella. Jälkiseurantaa ei jatketa, jos epäkohdat katsotaan riittävässä määrin korjatuiksi. Jälkiseurantaa voidaan jatkaa, jos riittävää tietoa epäkohtien korjaamisesta ei ole vielä saatu. Päätelmänä voi olla myös esitys uuden tarkastuksen aloittamiseksi aiheesta.
- 6.14 Jälkiseurantaraportti kirjoitetaan 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