

Toiminnantarkastuksen ohje

Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastusohjeita 1/2007



Toiminnantarkastuksen ohje

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

Edita Prima Oy
Helsinki 2007

Esipuhe

Toiminnantarkastuksen ohjeet annettiin edellisen kerran vuonna 2002. Ne koskivat varsinaisen tarkastuksen prosessia, esiselvitystä sekä tarkastuskertomusta. Nyt käsillä oleva ohje on laajennettu koskemaan valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaa toiminnantarkastusta kokonaisuutena, lähtien sen perustehtävän tunnistamisesta ja tarkastustoiminnan suunnittelusta ja päätyen esiselvityksen, tarkastuksen tiedonmuodostuksen ja raportoinnin kautta jälkiseurantaan sekä koko prosessin kattavaan laadunvarmistukseen.

Yleisemmällä tasolla toiminnantarkastusta ohjaavat virastosta annettu laki, viraston työjärjestys ja strategia sekä tarkastustyön kansainväliset standardit. Tässä toiminnantarkastuksen ohjeessa kuvataan ja määritetään, mitä lainsäädäntö, viraston muut ohjeet sekä kansainväliset standardit merkitsevät toiminnantarkastukselle. Yhdessä virastoa koskevien säädösten kanssa ohje luo edellytykset INTOSAI:n tarkastusstandardien mukaiselle toiminnantarkastukselle.

Ohje on luonteeltaan toiminnantarkastuksen perustoimintaa koskeva yleisohje ja sen tarkoituksena on toimia tarkastustehtävissä toimivien toiminnantarkastajien perustyökaluna. Ohje sisältää tärkeimmät elementit, joista laadukas toiminnantarkastus muodostuu. Ohjeessa esitetään käsitteelliset ja toiminnalliset rajat, joissa toiminnantarkastusta tehdään, sekä määritetään yleiset pääsäännöt kaikille toiminnantarkastuksissa toteutettaville toimille. Vaikka ohje sisältää jonkin verran puhtaasti teknisluonteisia kohtia, se ei anna neuvoja kaikkiin tarkastustyön tilanteisiin, vaan jättää paljon liikkumatilaa tarkastajan ammattitaitoon ja osaamiseen kuuluvalla harkinnalla ja pohdinnalla. Tätä kautta ohje edistää tarkastustoiminnan vaikuttavuuden kannalta tärkeän innovatiivisen ja käyttökelpoisen tarkastustiedon tuottamista.

Ohjeen ulkopuolelle on rajattu tarkastukset, jotka tehdään yhteistyössä toiminnantarkastuksen ulkopuolisten tahojen kanssa. Tällaisia ovat esimerkiksi tarkastusviraston toimintayksiköiden yhteistyönä toteuttamat tarkastukset sekä muiden maiden tarkastusvirastojen kanssa toteutettavat yhteis- ja rinnakkaistarkastukset. Ohjeessa ei myöskään käsitellä toiminnantarkastukseen liittyvää asiantuntijatoimintaa.

Ohje toimii myös tarkastusviraston vuosille 2007–2012 vahvistetun strategian toteuttamisen välineenä. Ohjeella edistetään viraston voimavarojen oikeaa kohdentamista ja toimivaa laadunhallintaa sekä terävöitetään toiminnantarkastajien osaamista ja ammatti-identiteettiä. Toiminnan dokumentaation paranemisen kautta ohjeella on tärkeä tehtävänsä myös toi-

minnantarkastuksen julkisen läpinäkyvyyden ja tilivelvollisuuden edistämiseksi.

Kansainvälisessä katsannossa toiminnantarkastus on hyvin monimuotoista ja sen sisällön tyhjentävä määrittely on osoittautunut haasteelliseksi. Toiminnantarkastuksen ohje voi osaltaan tuoda lisäarvoa asiaa koskevaan keskusteluun ja lisätä ymmärrystä toiminnantarkastukselle tyypillisistä näkökulmista, lähestymistavoista ja tiedonmuodostuksesta.

Tarkastusten kohteessa ja toimintaympäristössä tapahtuu jatkuvasti muutoksia, jotka vaikuttavat toiminnantarkastukseen. Jatkuvan parantamisen periaate sopii niin tarkastustyöhön kuin sitä koskeviin ohjeisiin. Ohjeeseen sisältyvillä seuranta- ja laadunarviointitoimenpiteillä seurataan järjestelmällisesti ohjeen toimivuutta. Tarpeen mukaan ohjetta muutetaan.

Helsingissä 23. päivänä elokuuta 2007


Ylijohtaja Vesa Jatkola

Sisällys

Tiivistelmä	7
1 Toiminnantarkastuksen tehtävä	9
Toiminnantarkastus osana tarkastusvirastoa	9
Toiminnantarkastus tarkastamisena	10
Valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus	10
Toiminnantarkastuksen valtiontaloudellinen näkökulma	14
Yleiset toiminnantarkastusta ohjaavat periaatteet	14
2 Toiminnantarkastusten suuntaaminen	18
Tarkastusoikeudet	18
Tarkastusten suuntaamisen perusteet	19
Riskianalyysit	20
3 Esiselvitys	21
Esiselvityksen tavoite	21
Esiselvitysprosessi	21
Tarkastustarpeen selvittäminen	24
Tarkastusasetelman luominen	26
Tarkastuksen toteuttamisen riskit	33
Aihekartoitus ja teemasuunnitelma osana esiselvitystä	34
Esiselvitysraportti	35
4 Tarkastuksen tiedonmuodostus	36
Tiedonmuodostuksen periaatteet ja käsitteet	36
Tarkastusaineistot	41
Tarkastusaineistojen analyysi	45
Päätelmät	47
Tarkastuksen dokumentointi	49

5	Raportointi	50
	Raportoinnin perusta ja raportointitavat	50
	Raportoinnin vaiheet	51
	Tarkastuskertomuksen sisällölliset vaatimukset	55
	Tarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö	57
	Tarkastuskertomuksen muut vakio-osat	63
	Tarkastuskertomuksen kieli- ja ulkoasu	67
	Aloite, selvitys ja kirje raportointitapoina	71
6	Jälkiseuranta	74
	Jälkiseurannan tavoite ja tarkoitus	74
	Jälkiseurannan toteutus	75
	Jälkiseurannasta raportointi	77
7	Tarkastusten laadunvarmistus	78
	Laadunvarmistus laadunhallinnan osana	78
	Tarkastusaiheiden suunnittelun laadunvarmistus	79
	Tarkastusprosessin aikainen laadunvarmistus	80
	Jälkikäteinen tarkastusten laadun arviointi	86
	Lähteet	88
	Liitteet	90
	Liite 1: Tulos- ja riskiprisma	90
	Liite 2: Apukysymyksiä esiselvitysraportin kirjoittamista varten	92
	Liite 3: Apukysymyksiä tarkastuskertomuksen kirjoittamista varten	95

Tiivistelmä

- Toiminnantarkastus tarkastaa valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta. Taloudenhoito tarkoittaa toimintaketjua, jossa valtion taloudellinen panos muuntuu toiminnaksi, tuotoksiksi ja vaikutuksiksi. Tätä ketjua kuvataan toiminnantarkastuksessa tuloksellisuusketjun käsitteellä.
- Taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus tarkoittaa taloudenhoidon tuloksellisuutta. Jotta valtion taloudenhoito olisi tuloksellista, koko tuloksellisuusketjun tulee toimia taloudellisesti, tehokkaasti ja vaikuttavasti. Tuloksellisuus on kaikkien toiminnantarkastusten yleinen tarkastuskriteeri.
- Tarkastusaiheiden valintaa ohjaa viraston strategia 2007–2012.
- Esiselvityksissä selvitetään tarkastusaiheen tarkempi tarkastustarve eli analysoidaan aiheen valtiontaloudellinen merkitys ja aiheeseen liittyvät riskit. Lisäksi esiselvityksessä luodaan tarkastusasetelma. Asetelman lähtökohdaksi on aina kysymys, onko tarkastettava toiminta ollut tuloksellista. Yksittäisen toiminnantarkastuksen tarkastusasetelma tarkennetaan tästä lähtökohdasta käsin.
- Tarkastuskysymyksiin vastataan muodostamalla tietoa objektiivisin ja luotettavin menetelmin. Tiedonmuodostuksessa on tärkeää tarkastajan kriittinen asennoituminen.
- Tarkastuksen päätelmät ja viraston kannanotot raportoidaan tarkastuskertomuksessa. Kertomuksen on oltava objektiivinen, luotettava ja avoin, ja asiat tulee esittää lukijalle käyttökelpoisessa muodossa.
- Tarkastuksen jälkiseurannassa selvitetään, missä määrin tarkastuksen suositukset ovat toteutuneet. Suositusten toteutumisesta raportoidaan eduskunnalle ja tarkastetulle.

1 Toiminnantarkastuksen tehtävä

Toiminnantarkastus osana tarkastusvirastoa

- 1.1 Tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä on säädetty perustuslain 90 §:ssä (731/1999). Tehtävää on tarkennettu tarkastusvirastosta annetussa laissa (676/2000) sekä laissa valtionalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995). Viraston velvoitteesta yhteistyöhön Euroopan tilintarkastustuomioistuimen kanssa säädetään Euroopan yhteisön perustamissopimuksessa (artikla 248).
- 1.2 Tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista.
- 1.3 Tarkastusvirasto on päättänyt toteuttaa lakien mukaista tehtäväänsä tekemällä tilintarkastuksia ja toiminnantarkastuksia. Tätä varten virasto on jaettu tilin- ja toiminnantarkastuksen yksiköihin, jotka tekevät tarvittaessa yhteistyötä tarkastuksissa.
 - 1.3.1 Toiminnantarkastus painottaa taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta, tilintarkastus taloudenhoidon laillisuutta ja talousarvion noudattamista. Toiminnantarkastukset kohdennetaan ja tarkastuskysymykset asetetaan taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuden näkökulmasta. Tällöin kiinnitetään huomiota myös taloudenhoidon laillisuudessa ja talousarvion noudattamisessa esiin tuleviin ongelmiin.
 - 1.3.2 Toiminnantarkastuksessa voidaan harkinnan mukaan keskittyä pelkästään taloudenhoidon laillisuuteen tai talousarvion noudattamiseen, jos tällainen tarkastus vaatii laaja-alaista selvitystyötä. Tällainen tarkastus tehtäisiin yhteistyössä tilintarkastuksen kanssa.
- 1.4 Tilin- ja toiminnantarkastuksen sekä niihin liittyvän asiantuntija-toiminnan tavoitteet on määritelty viraston strategiassa. Tiivistetyksi tavoitteena on
 - varmistaa, että valtion taloudenhoidon säännöksiä ja määräyksiä noudatetaan ja että valtionaloudesta annetaan oikeat ja riittävät tiedot
 - edistää valtion taloudenhoidon yhteiskunnallista vaikuttavuutta ja toiminnallista tuloksellisuutta sekä hyvää hallintoa ja taloudenhoitoa.

Toiminnantarkastus tarkastamisena

- 1.5 Kaikessa tarkastamisessa on kyse siitä, vastaako jonkin toimijan vastuulla oleva asiantila toimivaltaisten elinten päätöksiä tai näiden ilmaisemaa tahtoa. Toiminnantarkastuksessa tämä tarkoittaa sen tarkastamista, ovatko valtionhallinnossa vastuussa olevat tahot toteuttaneet valtion taloudenhoitoa tarkoituksenmukaisesti ja eduskunnan tahtoa noudattaen.
- 1.6 Toiminnantarkastus on muun tarkastuksen tavoin vastuullistavaa, kohdistuu jo toteutuneeseen toimintaan ja nojautuu arvioinneissaan annettuihin tarkastuskriteereihin.
 - 1.6.1 Toiminnantarkastus 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 Toiminnantarkastus kohdistuu jo toteutuneeseen toimintaan, eikä tarkastuksessa ennakoida yhteiskunnallista kehitystä tai sen vaatimia toimia. Tarkastus voi kuitenkin kohdistua tarkastuskohteen suunnittelutoimintoihin tai varautumiseen tuleviin riskeihin.
 - 1.6.3 Toiminnantarkastus on lähtökohdiltaan arvottavaa. Arvottaminen perustuu tarkastuskriteereihin, jotka määrittävät tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilan. Tarkastuskriteerit saadaan ensi sijassa säädöksistä ja niiden tausta-aineistosta, talous-arvioista sekä eduskunnan muista kannanotoista.

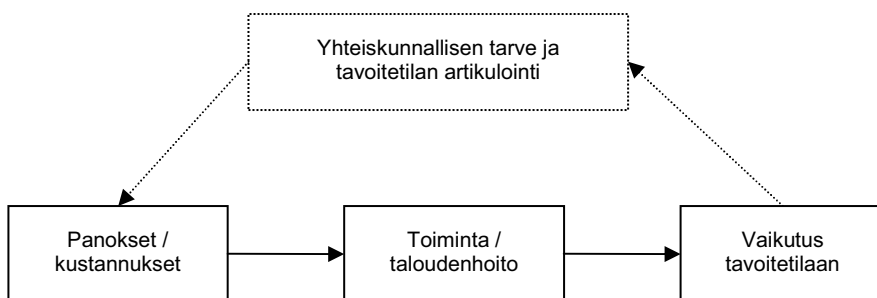
Valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus

Valtion taloudenhoito

- 1.7 Toiminnantarkastuksen kohteena on valtion taloudenhoito. Valtion taloudenhoito on toimintaa, jossa viranomaiset käyttävät valtion varoja joidenkin tavoitetilojen saavuttamiseksi (kuvio 1).
 - 1.7.1 Taloudenhoitoa kuvataan tässä ohjeessa tarkemmin tuloksellisuusketjun avulla. Tuloksellisuusketju muodostuu taloudenhoidon osista, jossa taloudellinen panos muuntuu toiminnaksi, tuotoksiksi ja vaikutuksiksi. Tuloksellisuusketjun vaiheita ovat yhteiskunnallisen tarpeen toteaminen, tavoitteiden asettaminen, toiminnan organisointi ja resursointi, varsinainen toiminta ja toiminnan johtaminen ja ohjaus, toiminnasta aiheutuvat kustannukset, toiminnan tuotok-

set ja niiden myötä aikaansaadut vaikutukset (kuvio 2, s. 13). Taloudenhoitoon kuuluu myös tulojen kerääminen ja valtion varallisuuden hoito: näissäkin toiminnoissa valtion varoja käytetään tiettyjen tavoitetilojen – verotulojen saamisen tai tietyn varallisuustason – saavuttamiseksi.

Valtion taloudenhoito -käsite tulkitaan toiminnantarkastuksessa siis laajasti: taloudenhoito sisältää myös sen substanssiasioihin liittyvän päätöksenteon, joka aiheuttaa valtiolle välittömiä tai välillisiä taloudellisia seuraamuksia.



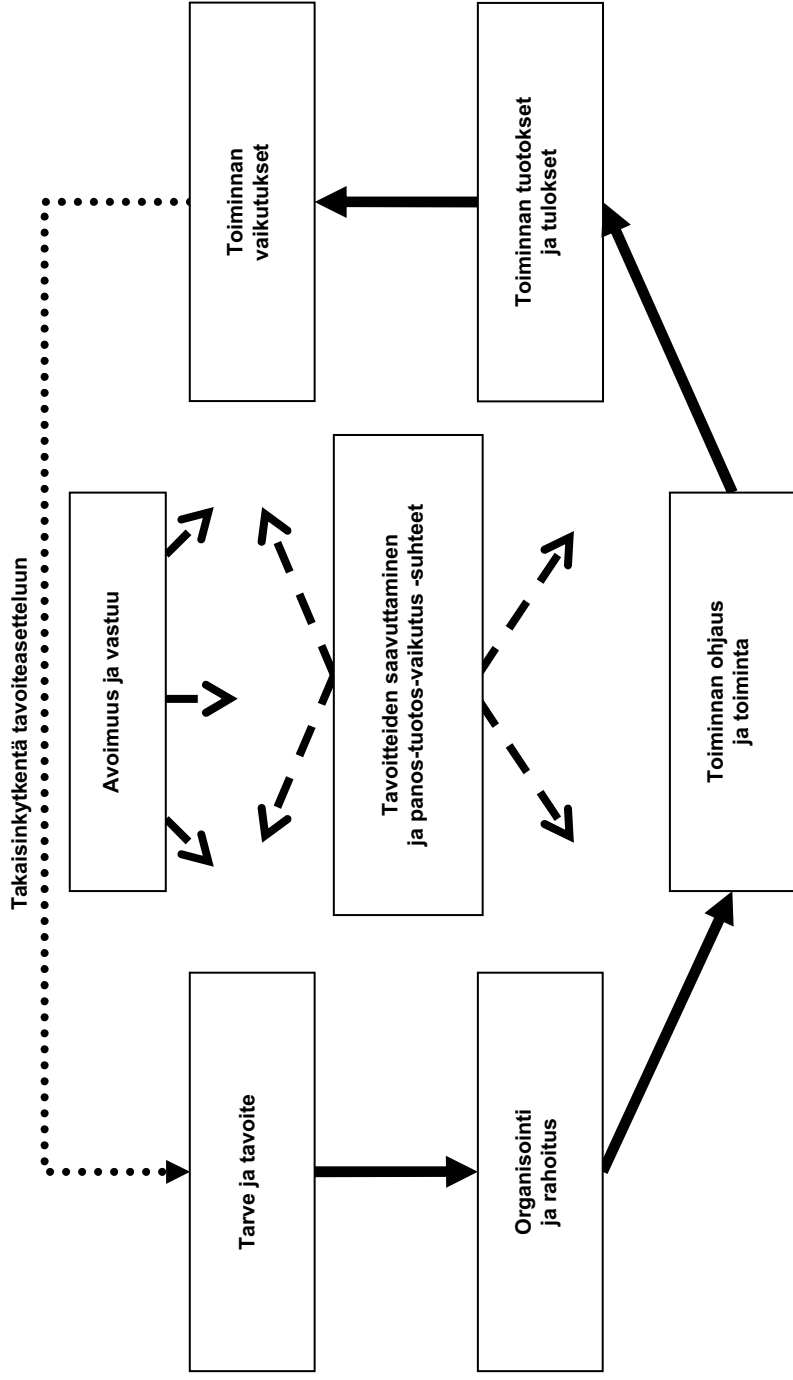
KUVIO 1. Valtion taloudenhoidon perusasetelma.

1.7.2 Taloudenhoidon suppea tulkinta kattaisi ainoastaan talousjohtamisen ja -hallinnon toimet, kuten budjetoinnin, maksuliikkeen hoidon, määrärahojen seurannan ja raportoinnin. Vaikka toiminnantarkastus ei erityisesti kohdistu talousjohtamiseen ja -hallintoon, näiden toimivuudella on kuitenkin huomattava merkitys valtion toiminnan tuloksellisuuden tukemisessa ja siten myös toiminnantarkastuksen tehtäväkentässä.

Taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus

1.8 Toiminnantarkastuksen lähtökohta ja kaikkien toiminnantarkastusten perusnäkökulma on valtion taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus eli tuloksellisuus. Taloudenhoito on tarkoituksenmukaista (tuloksellista) silloin, kun taloudenhoidosta vastaava viranomainen edistää tavoitetilaa mahdollisimman paljon mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin. Tämä perustuu yleiseen rationaalisuusperiaatteeseen, jonka mukaisesti toimittaessa valtion varoilla saadaan kokonaisuudessaan aikaan suurin määrä hyötyjä.

- 1.9 Vaatimus valtion taloudenhoidon tuloksellisuudesta sisältyy taloarviosta annettuun lakiin (423/1988) ja asetukseen (1243/1992) ja erityisesti talousarvion yleisiin soveltamismääräyksiin sekä hallintolakiin (434/2003). Talousarviolaissa ja -asetuksessa tuloksellisuus jaetaan laaja-alaiseen yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen sekä toiminnalliseen tuloksellisuuteen. Toiminnallinen tuloksellisuus on jaettu edelleen toiminnalliseen tehokkuuteen ja laadunhallintaan sekä henkisten voimavarojen hallintaan (ns. tulosprisma, ks. liite 1).
- 1.10 Taloudenhoidon tuloksellisuutta voidaan kuvata ja arvioida tuloksellisuusketjun avulla (kuviot 2). Jotta taloudenhoito olisi tarkoituksenmukaista, koko tuloksellisuusketjun tulee toimia taloudellisesti, tehokkaasti ja vaikuttavasti. Tuloksellisuus on tällä tavoin määriteltynä yleinen, kaikissa toiminnantarkastuksissa käytettävä tarkastuskriteeri.
- 1.11 Kaikissa toiminnantarkastuksissa pyritään tarkastelemaan, saavutetaanko tavoitetilat mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin. Tarkastuksissa on lisäksi aina tarkastettava tuloksellisuusketjun vaiheita, jotta tarkastetun toiminnan ja havaittujen vaikutusten syy-yhteydestä voidaan varmistua. Myös syiden löytäminen tuloksellisuuden puutteille edellyttää koko tuloksellisuusketjun tarkastelemista. Tarkastus joudutaan kohdistamaan tuloksellisuusketjun vaiheisiin myös silloin, kun toiminnan tuloksellisuus on vaikeasti arvioitavissa.
- 1.12 Yksittäinen toiminnantarkastus on usein perusteltua kohdistaa tuloksellisuusketjun eri kohtiin erilaisin painotuksin. Tarkastus voidaan esimerkiksi rajata kokonaan toiminnan ohjausjärjestelmiin. Rajauksen syy voi olla muun muassa se, että jokin ketjun vaihe arvioidaan tuloksellisuuden kannalta erityisen riskialttiiksi. Tarkastuksen rajaus ketjun yhteen tai useampaan vaiheeseen edellyttää, että vaiheen merkitys tuloksellisuudelle on perusteltu. Tuloksellisuusketjun tarkastamisen näkökulmia on käsitelty lähemmin luvussa 3 (Esiselvitys).



KUVIO 2. Tuloksellisuusketju.

Toiminnantarkastuksen valtiontaloudellinen näkökulma

- 1.13 Toiminnantarkastus tarkastelee toimintoja aina valtiontaloudellisesta näkökulmasta. Tämä tarkoittaa sen arvioimista, onko yhteiskunnalliseen tarpeeseen vastattu ja onko tavoiteltuja tiloja lähestytty mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin.

Jokaisessa tarkastuksessa huomio kohdistetaan sekä tavoitetiloihin että valtiolle aiheutuneisiin tai aiheutuviin kustannuksiin. Tavoitteiden toteutumista ei voida tarkastaa ilman, että huomioidaan tavoitteiden toteuttamisesta aiheutuneet kustannukset.

- 1.13.1 Toiminnantarkastus ei kohdistu toimintaan, jolla ei ole merkittävää yhteyttä valtiontalouteen. Merkittävä yhteys valtiontalouteen tarkoittaa, että toimintaan käytetään olennaisesti valtion varoja tai sillä vaikutetaan olennaisesti valtion tuloihin, menoihin tai varallisuuteen.

Tarkastuksen kohteena voi olla myös säädösten toimivuus, jos säädeltävä asia vaikuttaa välittömästi tai välillisesti valtiontalouteen. Säädöksissä määrätty toiminta ja sen tavoitteet ilman valtiontaloudellista yhteyttä eivät ole tarkastuskohteena, vaikka säädökset ja niiden toimeenpano voivat sinänsä olla yhteiskunnallisesti merkittäviä ja aiheuttaa olennaisia kustannuksia muille talousyksiköille kuin valtiolle.

- 1.13.2 Tarkastuksessa kiinnitetään huomiota myös välillisiin valtiontaloudellisiin vaikutuksiin. Välillisiä vaikutuksia käsiteltäessä tulee osoittaa se vaikutusketju, jota kautta toiminnalla on yhteys valtiontalouteen. Mitä välillisempi ja epävarmempi vaikutus on, sitä vahvempaa evidenssiä asia vaatii.

- 1.13.3 Tarkastuksessa on kiinnitettävä huomiota myös muille talousyksiköille kuin valtiolle aiheutuviin ei-toivottuihin kustannuksiin ja vaikutuksiin. Niiden tunnistaminen kuuluu tarkastukseen osana tavoitetilan ja sen toteutumisen tarkastelua. Esimerkiksi toimintaa koskevien säännösten perusteluissa on jo voitu tuoda esiin arvioita muihin talousyksiköihin kohdistuvista vaikutuksista.

Yleiset toiminnantarkastusta ohjaavat periaatteet

Tarkastustoiminta viraston työnä

- 1.14 Tarkastusvirasto päättää virastosta annetussa laissa ja viraston työ-

järjestyksessä määrätyn työnjaon mukaisesti tarkastussuunnitelmaan valittavista aiheista, tarkastusten aloittamisesta sekä tarkastuskertomusten antamisesta.

Toiminnantarkastukset tehdään yksikössä yhteistyönä: tarkastuksiin osallistuvat vastuullisen tarkastajan lisäksi muut asiaa tuntevat tarkastajat, yksikön johto, esimiehet ja tukipalvelut. Tarvittaessa tarkastuksiin voi osallistua myös viraston muiden toimintayksiköiden edustajia. Kaikki toiminnantarkastukset tehdään tarkastuksen tekemisestä ja tarkastuskertomuksesta annettujen viraston ohjeiden mukaan.

Tarkastustoiminta ja lainsäädäntö

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

Toiminnantarkastus voi raportoida myös siitä, että poliittisessa päätöksessä ilmaistua tarvetta toiminnalle ei olosuhteiden muutosten vuoksi enää ole tai tarve on olennaisesti muuttunut. Samoin toiminnantarkastus voi raportoida säädösten mahdollisesta ristiriitaisuudesta, jos siitä aiheutuu epätarkoituksenmukaisuutta valtion taloudenhoidolle.

1.16 Laeissa on voitu määrätä keinoista tavoitetilan saavuttamiseksi. Jos tarkastuksessa ilmenee, että säädetyillä keinoilla ei ole ollut tavoiteltua vaikuttavuutta tai että niistä aiheutuu ei-toivottuja vaikutuksia, on tästä raportoitava tarkastuskertomuksessa.

Tarkastustoiminta ja hallinnon vastuu

1.17 Hallintoyksiköt ovat vastuussa niille määrättyjen tehtävien tuloksellisesta toteuttamisesta, sisäisen valvonnan riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä tuloksellisuuden varmistamisessa sekä tuloksellisuutta koskevien oikeiden ja riittävien tietojen asianmukaisesta raportoimisesta. Toiminnantarkastuksen tehtävänä on tuottaa tarkastuksillaan tietoa siitä, miten hyvin hallinto on huolehtinut näistä vastuistaan.

1.18 Tarkastuksen tekeminen ja tarkastuskertomuksen antaminen ei miltään osin poista hallinnon vastuuta. Toiminnantarkastuksen vastuu tarkastetun asian tilasta rajoittuu siihen, että tarkastus on

tehty ja siitä on laadittu tarkastuskertomus laatuvaatimukset täyttäneen.

- 1.19 Tarkastuksissa arvioidaan, ovatko hallinnon ohjaus- ja raportointijärjestelmät sekä toimet tuloksellisuuden varmistamiseksi olleet riittäviä. Toiminnantarkastuksen tehtävään kuuluu siis myös arvioida sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan kuuluvia järjestelmiä ja menettelyjä, joilla tuloksellisuutta on varmistettu.
- 1.20 Jokaisessa toiminnantarkastuksessa pyritään toteamaan, antaako hallinto toimintansa tuloksellisuudesta oikean ja riittävän kuvan. Jos hallinto ei ole huolehtinut tarkastetun toiminnan tuloksellisuudesta tai tuottanut siitä asianmukaista tietoa, toiminnantarkastusta ei päätetä vain tämän toteamiseen. Tarkastamalla tällöin itse tuloksellisuutta voidaan eduskunnalle antaa asiasta parempi kuva.
- Raportoinnissa on kuitenkin tärkeää keskittyä ennen muuta siihen, onko hallinto huolehtinut riittävästi vastuistaan. Havainnot tuloksellisuusraportoinnin olennaisista puutteista raportoidaan tarkastuskertomuksessa. Vähäisemmätkin puutteet dokumentoidaan tarkastuksen työpapereihin.

Toiminnantarkastuksen tiedonmuodostus

- 1.21 Toiminnantarkastus on käytännössä monimuotoista ja vaativaa tarkastustoimintaa, jossa tietoa hankitaan, yhdistellään ja analysoidaan useilla eri tavoilla. Viraston perustuslaillinen asema tarkastetusta toiminnasta riippumattomana ulkoisena arvioijana edellyttää, että tarkastuksen tiedonmuodostus on korkealaatuista ja että viraston kannanotot on perustellusti johdettu tarkastushavainnoista.
- 1.22 Toiminnantarkastus pyrkii tarkastuksissaan osoittamaan mahdollisimman luotettavasti, miten tuloksellista toiminta on ollut. Tarkastettavan toiminnan tila, tai edes toiminnan tavoitteet, eivät kuitenkaan aina ole yksiselitteisesti määriteltävissä.
- 1.23 Viraston kannanotot perustuvat harkintaan siitä, mitä tarkastusaineiston perusteella voidaan lausua. Tämän vuoksi kannanottojen perustana olevan tiedonmuodostuksen on oltava mahdollisimman luotettavaa ja yleisesti hyväksyttävää. Luotettavuuden ja hyväksyttävyyden varmistamiseksi tiedonmuodostuksessa noudatetaan aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmien osalta tutkimuksen periaatteita (ks. luku 4).
- 1.24 Tarkastuksen tiedonmuodostukseen kuuluu erityisesti, että havaintojen luotettavuus varmistetaan käyttämällä erilaisia aineistoja ja

menetelmiä. Havaintojen varmistusvaiheessa käytetään mahdollisuuksien mukaan alkuperäislähteitä. Tarkastuksen tiedonmuodostuksen perusteissa painottuvat kriittinen asennoituminen ja perusteltu tarkastusasetelma.

- 1.25 Virastolla on laajat tietojensaantioikeudet. Näitä käytetään täysimääräisesti hyväksi tiedonmuodostuksen luotettavuuden lisäämiseksi.
- 1.26 Tiedonmuodostuksen korkea laatu on osoitettava myös viraston ulkopuolisille tahoille. Erityisesti eduskunta, toimialasta vastaava ministeriö ja tarkastettu on vakuutettava kannanottojen ja perusteiden luotettavuudesta. Tämä edellyttää selvää ja loogista raportointia.

Muut tarkastukseen vaikuttavat säädökset, ohjeet ja standardit

- 1.27 Tarkastusvirastoa ja tarkastajia velvoittavat yleiset hyvää hallintoa koskevat säädökset, kuten hallintolaki (434/2003), viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettu laki (621/1999) ja kielilaki (423/2003), sekä tarkastusviraston henkilöstöä koskevat säädökset, kuten eduskunnan virkamieslaki (1197/2003).
- 1.28 Ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälinen yhteistyöjärjestö INTOSAI on laatinut yleiset tarkastusstandardit. Niiden ja käytännön kokemusten pohjalta INTOSAI on myös laatinut toiminnantarkastusta koskevat ohjeet (Implementation Guidelines for Performance Auditing). Nämä viraston antamat toiminnantarkastuksen ohjeet noudattavat INTOSAI:n ohjeissa esitettyjä hyvän toiminnantarkastuksen vaatimuksia. Osa vaatimuksista täyttyy jo virastoa koskevassa lainsäädännössä.

2 Toiminnantarkastusten suuntaaminen

Tarkastusoikeudet

- 2.1 Viraston toimivaltuudet eli tarkastusoikeus on määritelty virastosta annetun lain (676/2000) 2 §:ssä sekä laissa valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995). Lisäksi yksittäisiä tarkastustehtäviä ja tarkastusoikeuksia koskevia säännöksiä sisältyy eräisiin erityislakeihin.¹ Tärkeimmät tarkastusoikeuden piiriin kuuluvat tarkastettavat ovat valtion viranomaiset ja laitokset sekä valtionapua saaneet yhteisöt.
- 2.2 Viraston tärkeimmät tarkastuskohteet ovat valtion tulot, menot ja omaisuuden hoito eli talousarviotalous, valtion määräysvallassa olevat yhtiöt, valtion liikelaitokset ja valtion rahastot. Laissa on painotettu, että valtionyhtiöiden tarkastuksen tulisi kohdistua erityisesti valtion omistajaohjaukseen ja osakasvallan käyttöön.
- Tarkastusvirastolla ei ole oikeutta tarkastaa eduskuntaa eikä sen suoraan valvomia laitoksia tai rahastoja, joista merkittävimmät ovat Kansaneläkelaitos, Suomen itsenäisyyden juhlarahasto (SIT-RA) ja Suomen Pankki. Virastolla on kuitenkin oikeus saada toiminnassaan tarvitsemansa selvitykset ja muut tiedot Kansaneläkelaitokselta ja Suomen Pankilta.
- 2.3 Virastolla on oikeus tarkastaa yhteisöjä ja yksityisiä henkilöitä, jotka ovat saaneet valtiolta varoja, tukea tai etua (tässä: valtionapua). Tältä osin tarkastusoikeus on kuitenkin rajoitettu sen selvittämiseen, (1) ovatko valtionavun saamiseksi annetut tiedot oikeat, (2) onko myöntämispäätöksen ehtoja noudatettu ja (3) onko valtionapu käytetty siihen tarkoitukseen, johon se on annettu. Muilta osin virastolla ei ole oikeutta tarkastaa valtionavun saajan toimintaa tai tilejä.
- 2.4 Virasto voi tarkastaa myös
- yhteisöjä, jotka ovat saaneet valtiolta luvan hankkia varoja tiettyyn tarkoitukseen valtion viranomaisten käytettäväksi tai

¹ Laki valtion liikelaitoksista 1185/2002, Laki öljysuorarahastosta 1406/2004, Puolusuojarahastolaki 306/2003, Puoluelaki 10/1969 ja Ilmailulaki 1242/2005.

- edelleen jaettavaksi; näitä ovat erityisesti arpajaislaissa (1047/2001) tarkoitetut rahapeliyhteisöt
- valtion maksuliikettä hoitavia luottolaitoksia ja muita yhteisöjä, joille on uskottu valtion varojen, omaisuuden hoidon tai tilinpidon tehtäviä; tarkastusoikeus on rajoitettu siihen, miten maksuliikettä hoidetaan
 - valtion viranomaisten hallussa olevia muille kuuluvia varoja, joista valtio on vastuussa.
- 2.5 Viraston tarkastusoikeus kattaa myös Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot. Näitä ovat Euroopan unionin ja Suomen valtion väliset varainsiirrot sekä varainsiirrot kuntien, kuntayhtymien, seurakuntien, yritysten, muiden yhteisöjen, säätiöiden tai yksityisten henkilöiden ja Euroopan unionin välillä (laki 353/1995).

Tarkastusten suuntaamisen perusteet

- 2.6 Virastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastusten suorittaminen perustuu viraston vahvistamaan tarkastussuunnitelmaan. Toimintatarkastus voidaan siis aloittaa vain, jos aihe on hyväksytty viraston vuotuiseseen tarkastussuunnitelmaan tai jos suunnitelmaa on muutettu.
- 2.7 Tarkastusaiheiden valintaa tarkastussuunnitelmaan eli tarkastusten suuntaamista ohjaa viraston strategia 2007–2012. Strategiassa on määriteltä (1) yleiset tarkastusten suuntaamisen kriteerit, (2) pysyvät tarkastusalueet, joihin tarkastustoimintaa kohdistetaan vuosittain sekä (3) tarkastustoiminnan strategiset teema-alueet ja niiden alla vuosittain eduskunnalle raportoitavat tarkastusteemat.
- 2.8 Yleisiä tarkastusten suuntaamisen kriteerejä käytetään perusteena tarkastusaiheiden valinnalle tarkastussuunnitelmaan. Suuntaamiskriteerit ovat tarkastettavan asian taloudellinen merkitys, asiaan liittyvä taloudellinen riski sekä käyttökelpoisen tarkastustiedon tuottaminen.
- 2.8.1 Tarkastettavan asian taloudellinen merkitys tarkoittaa asian vaikutusta valtiontalouteen: valtion menoihin, tuloihin, omaisuuteen tai sitoumuksiin. Asia voi vaikuttaa valtiontalouteen suoraan, kuten esimerkiksi päätös valtionavun myöntämisestä, tai vaikutus voi olla välillinen. Välillisesti valtiontalouteen vaikuttavien aiheiden esittäminen tarkastussuunnitelmaan edellyttää perusteltua oletusta aiheen ja valtiontalouden välisestä vaikutusketjusta. Aihevalinnas-

sa priorisoidaan valtiontaloudellisesti merkittäviä aiheita.

2.8.2 Toinen suuntaamiskriteeri on taloudellinen riski, joka tarkoittaa tässä epätoivottua tapahtumaa, tekijää tai ongelmaa, jolla on kielteinen vaikutus valtion taloudenhoitoon ja sen tuloksellisuuteen. Tavoitteiden saavuttamisen kannalta myös menetetyt mahdollisuudet ovat riskejä. Taloudellinen riski sisältää kaksi asiaa: (1) tuloksellisuudelle haitallisen asian todennäköisyys sekä (2) haitallisen asian seuraukset tuloksellisuudelle ja tätä kautta valtiontaloudelle.

2.8.3 Kolmas suuntaamiskriteeri on se, että tarkastuksilla tuotetaan käyttökelpoista tarkastustietoa. Käyttökelpoisuus edellyttää, että tarkastustiedolla on huomattavaa merkitystä valtion taloudenhoitoa koskevassa päätöksenteossa tai että tarkastustiedolla selvitetään, onko valtion taloudenhoito ollut laillista tai tarkoituksenmukaista.

Molemmat ehdot edellyttävät, että tarkastuskohde on valtion taloudenhoidon kannalta olennainen ja tiedonmuodostuksen ajankohta on tarkoituksenmukainen.

Riskianalyysit

2.9 Yksikön ehdotus tarkastusaiheiksi perustuu tarkastusalueen riskien systemaattiseen ja kattavaan analysointiin. Analyysi tehdään yhteistyössä tilintarkastuksen kanssa ja siinä käytetään hyväksi myös viraston johdon tietoja. Riskien analyysistä (hallinnonalaselvityksistä) on annettu erillinen ohje.

2.10 Hallinnonalaselvitysohjetta voi käyttää soveltaen hyväksi myös esiselvityksessä, kun tarkastuskohteessa olevia riskejä analysoidaan tarkastusnäkökulmien määrittämistä varten. Esiselvityksessä valitun tarkastuskohteen riskejä ja ongelmia analysoidaan tarkemmalla tasolla kuin tarkastussuunnittelua palvelevassa riskien analyysissä.

3 Esiselvitys

Esiselvityksen tavoite

- 3.1 Esiselvityksen tavoite on tuottaa tietoa, jonka perusteella voidaan päättää, suoritetaanko aiheesta tarkastus vai ei. Tätä varten esiselvityksessä selvitetään,
- mikä on aiheen valtiontaloudellinen merkitys
 - minkälaisia valtiontaloudellisia riskejä ja ongelmia aiheessa on
 - miten aihetta voi tarkastaa ja voidaanko siitä tuottaa käyttökelpoista tietoa.
- 3.2 Jos tarkastuksen aloittaminen aiheesta on perusteltua, esiselvityksen tavoitteena on myös tukea tulevan tarkastuksen toteuttamista. Tätä varten esiselvityksessä luodaan tarkastusasetelma eli suunnitellaan tarkastuksen kohdentuminen, toteutus, aikataulu ja resurssit.
- 3.3 Esiselvityksen konkreettisena tuotoksena on esiselvitysraportti ja sen osana tarkastuksen hankesuunnitelma. Esiselvitysraportti on perustelu tarkastussuunnitelmaan valitun aiheen tarkastustarpeesta sekä suunnitelma siitä, miten tarkastus toteutetaan. Esiselvitysraportti ja hankesuunnitelma ovat myös toimintayksikön toimeksianto tarkastuksen toteuttamiseksi. Samalla yksikkö ja tarkastaja sitoutuvat tarkastuksen edellyttämiin resursseihin ja aikatauluihin sekä tarkastuksen toteuttamiseen liittyviin epävarmuuksiin.

Esiselvitysprosessi

- 3.4 Esiselvitys alkaa aloituskokouksella ja päättyy esiselvityskokoukseen. Esiselvityksen tekotapa määräytyy pitkälti tarkastusaiheen mukaan. Kaikkien esiselvityksen resurssien ja ajankäytön tulee kuitenkin painottua tarkastustarpeen selvittämiseen ja erilaisten tarkastusmahdollisuuksien analyttiseen pohdintaan.

Aloituskokous

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

- etsiä ja hahmottaa tarkastusaiheen olennaisia piirteitä ja tuoda esiin erilaisia näkökulmia aiheeseen
 - alustavasti suunnata esiselvitystä
 - koordinoida esiselvitystä muihin aihetta lähellä oleviin tarkastuksiin
 - sopia, kuinka paljon henkilötyöpäiviä ja muita resursseja esiselvityksen tekemiseen käytetään.
- 3.5.1 Aloituskokoukseen osallistuvat esiselvityksen tekijän/tekijöiden lisäksi ylijohdaja, ryhmäpäällikkö ja kertomuspäällikkö(t) sekä tarvittaessa muut tarkastusaihetta tuntevat henkilöt. Pääjohtajalle varataan mahdollisuus osallistua aloituskokoukseen ilmoittamalla hänelle kokouksesta hyvissä ajoin. Jos esiselvitys liittyy laajempaan tarkastusteemaan, aloituskokoukseen kutsutaan myös teemasta tehtäviä tarkastuksia koordinoiva tarkastaja.
- Aloituskokouksen kutsuvat koolle ryhmäpäällikkö ja tarkastaja keskusteltuaan kokouksen ajankohdasta ja kokoukseen osallistuvista henkilöistä.
- 3.5.2 Aloituskokoukseen voi valmistautua tutustumalla perusteluihin, joilla aihe on valittu tarkastussuunnitelmaan. Perustelut on kirjattu hallinnonalaselvityksiin tai vastaaviin tarkastussuunnittelun perusteluaineistoihin.
- Tarkastaja voi täydentää perusteluita tekemällä aloituskokouksen keskustelupohjaksi aiheesta 1–2 sivun taustamuistion. Sen tekemiseen voi käyttää muutaman työpäivän. Aloituskokouksessa ovat käytettävissä myös tukipalvelujen aiheesta tekemät tietohaut.
- 3.5.3 Jos esiselvitykseen osallistuu useampia tarkastajia, aloituskokouksessa päätetään heidän työnjaostaan. Kokouksessa päätetyt esiselvityksen resurssitiedot kirjataan suunnittelulomakkeelle. Lomakkeelle voidaan kirjata myös keskeiset aloituskokouksessa sovitut asiat.
- 3.5.4 Esiselvityksen aloittamisesta tiedotetaan tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle vakiomuotoisella kirjeellä. Esiselvityksen aloittamisesta tiedotetaan myös viraston sisällä. Yksikön sihteeri lähettää viraston sisäisen ja ulkoisen tiedotteen.

Esiselvityksen työnjako ja yhteydenpito tarkastettavan kanssa

- 3.6 Esiselvityksen toteuttaa tehtävään määrätty tarkastaja(t). Esiselvityksen tekemistä ohjaa ryhmäpäällikkö, jonka tehtävänä on ohjata ja tukea tarkastajia sekä valvoa, että esiselvitys tehdään annettujen ohjeiden mukaan. Ryhmäpäällikkö hyväksyy esiselvityksen vietäväksi esiselvityskokoukseen.

3.7 Esiselvityksen aikana tarkastusaiheesta keskustellaan kohteesta vastaavan yksikön ja ministeriön tai molempien kanssa. Poikkihallinnollisissa aiheissa keskusteluja käydään useampien asiasta vastaavien yksiköiden kanssa.

Keskustelujen tarkoitus on selvittää tarkastettavan ja/tai ministeriön näkökannat erityisesti (1) aiheen merkittävyyteen ja riskeihin, (2) tarkastuksen mahdollisiin näkökulmiin, (3) tarkastuksen suunniteltuihin kriteereihin sekä (4) mahdollisuuksiin tuottaa aiheesta käyttökelpoista tietoa. Lisäksi keskustelujen tarkoitus on selvittää tarkastettavalle, miksi virasto on aloittanut aiheesta esiselvityksen. Yhteisymmärrys tarkastettavien kanssa tarkastuksen lähtökohdista edesauttaa yleensä tarkastuksen toteuttamista ja tarkastuksen vaikuttavuutta.

Ryhmäpäällikkö osallistuu pääsääntöisesti esiselvityksen aikaisiin keskusteluihin tarkastettavien kanssa ja ministeriössä.

Esiselvityskokous

3.8 Esiselvitys päätetään esiselvityskokoukseen. Kokouksen tarkoitus on päättää, mihin toimiin esiselvityksen perusteella ryhdytään. Useimmiten esiselvityksen perusteella aloitetaan tarkastus. Tällöin esiselvityskokouksen tarkoituksena on myös perehdyttää kokoukseen osallistuvat esiselvityksessä havaittuun sekä päättää tarkastuksen asetelmasta, resursseista ja työnjaosta.

3.8.1 Esiselvityskokoukseen osallistuvat pääsääntöisesti samat henkilöt kuin aloituskokoukseenkin. Pääjohtajalle varataan mahdollisuus osallistua esiselvityskokoukseen ilmoittamalla hänelle kokouksesta hyvissä ajoin.

3.8.2 Esiselvityskokouksen keskustelupohjana on esiselvitysraportin luonnos ja siihen sisältyvä alustava hankesuunnitelma, jotka tarkastaja on toimittanut etukäteen kokouksen osallistujille ja pääjohtajalle. Raporttiluonnosta ja hankesuunnitelmaa muutetaan tarvittaessa kokouksessa päätetyn mukaisesti.

3.8.3 Tarkastettavalle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle ilmoitetaan kirjeitse tarkastuksen aloittamisesta. Kirje lähetetään myös silloin, kun esiselvityksen aloittamisesta on ilmoitettu tarkastettavalle ja tarkastus päätetään esiselvitykseen. Tarkastuksen aloittamisesta ja päättämisestä esiselvitykseen tiedotetaan myös viraston sisällä. Yksikön sihteeri lähettää sisäisen ja ulkoisen tiedotteen.

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

havaittujen epäkohtien korjaamisesta. Aloitteen ja selvityksen käyttöä raportointimuotona kuvataan tarkemmin raportointiohjeessa (kohdat 5.95–5.97).

Pääjohtaja päättää tarkastuksen lopettamisesta esiselvitykseen tai selvityksen tai aloitteen tekemisestä tarkastuksen sijaan, koska kyseessä on pääjohtajan hyväksymän tarkastussuunnitelman muutos. Päätös voidaan tehdä esiselvityskokouksessa tai kokouksen jälkeen. Asian esittelee ylijohdaja tai hänen määräämänsä henkilö. Esittelyn tietopohjana ovat esiselvitysraportti, johon perustelut on kirjattu, sekä esiselvityksen suunnittelulomake, johon esitys ja lopullinen päätös tarkastuksen lopettamisesta kirjataan.

Tarkastustarpeen selvittäminen

- 3.9 Virasto valitsee tarkastussuunnitelmaan aiheita, joiden tarkastaminen on suunnittelussa nähty tarpeelliseksi. Esiselvityksessä näkemystä aiheen tarkastustarpeesta syvennetään täsmentämällä kohteen valtiontaloudellinen merkittävyys, epäillyt riskit sekä mahdollisuus tuottaa aiheesta uutta tietoa.
- 3.10 Ennen varsinaista tarkastustarpeen analyysia hankitaan kohdetta kuvaavaa tietoa. Kuvailevaa tietoa hankitaan vain siinä määrin kuin on tarpeellista tarkastustarpeen selvittämiseksi ja tarkastusasetelman muotoilemiseksi.

Valtiontaloudellisen merkittävyyden selvittäminen

- 3.11 Kohteen valtiontaloudellisen merkityksen selvittäminen edellyttää erityisesti taloudellisten tunnuslukujen selvittämistä. Valtion taloudenhoidon tunnuslukuja ovat esimerkiksi talousarvion toteutumet, liikekirjanpidon tiedot tuotoista ja kuluista, valtion tase-erät, kohteen kustannuslaskelmat ja kansantalouden tilinpidon tiedot. Taloudellisen merkittävyyden kuvaus edellyttää usein vertaamista muiden toimintojen tai organisaatioiden tunnuslukuihin taikka hallinnonalan kokonaismenoihin.

Käyttökelpoinen lähde taloudellisten tunnuslukujen sekä valtion virastojen, laitosten ja rahastojen asiakirjojen hankkimiseksi on valtionhallinnon internetraportointipalvelu Netra. Valtion määräysvallassa olevien yhtiöiden, liikelaitosten tai valtionavun saajien tunnuslukuja saa tilinpäätösasiakirjoista ja toimintakertomuksesta. Kansantalouden tilinpidon tiedot ovat saatavilla Tilastokeskuksen verkkopalvelusta.

- 3.12 Joskus tarkastusaiheen suora valtiontaloudellinen merkitys on vähäinen, mutta välillinen vaikutus valtiontalouteen merkittävä. Tällöin aiheen yhteys valtiontalouteen täytyy kuvata erityisen huolellisesti ja perustellusti.

Tarkastuskohteen riskit

- 3.13 Valtiontaloudellisen merkityksen lisäksi tarkastustarpeeseen vaikuttavat tarkastuskohteen riskit. Riski tarkoittaa epätoivottua tapahtumaa, tekijää tai ongelmaa, jolla on kielteinen vaikutus tavoitetilan saavuttamiseen (ks. kohta 2.8.2). Riskien analysoinnilla pyritään arvioimaan riskien toteutumisen todennäköisyyttä sekä toteutumisen seurauksia.
- 3.14 Tarkastuskohteen riskien arvioinnissa käytetään apuna tuloksellisuusketjua ja siitä johdettuja tarkastusnäkökulmia (kuvio 3). Tuloksellisuusketjua käyttämällä pyritään kohteen riskien ja ongelmien kokonaisvaltaiseen ja kattavaan havaitsemiseen.
- Tuloksellisuusketjua hyödyntävä riskianalyysi ei välttämättä sovellu aiheisiin, joilla ei ole itsenäistä, yhteiskunnalliseen tilaan liittyvää tavoitetta. Tällaisia aiheita ovat esimerkiksi valtionhallinnon tukitoiminnot. Tällöinkin tulee pyrkiä selvittämään, onko toiminnoille asetetut tavoitteet saavutettu mahdollisimman taloudellisesti.
- 3.15 Riskien havainnoinnissa ja analysoinnissa on tärkeää kohteen yleinen kriittinen arviointi, jossa hyödynnetään tarkastajan ammattitaitoa ja kokemusta.
- Koska esiselvitykseen käytettävä aika on usein melko lyhyt, riskien havainnointi ja niiden pohtiminen ei edellytä tarkastuksenomaista tiedonmuodostusta, jossa tieto varmistetaan useammasta lähteestä. Sen sijaan riskien analysointi ja esittäminen perustuu väistämättä perusteltuihin epäilyihin asioiden tilasta tai sekundäärilähteisiin. Riskien havainnoinnin lähteenä voi käyttää hallinnon omia riskianalyyseja.
- 3.16 Riskien analyysin taustalla voi käsitteellisenä viitekehyksenä käyttää myös valtionhallinnon tuloksellisuuskäsitteistön viitekehyksenä toimivaa tulosprismaa, ja sen rakenteeseen sijoitettuja riskitekijöitä (ns. riskiprisma, ks. liite 1).

Käyttökelpoisen tiedon mahdollisuus

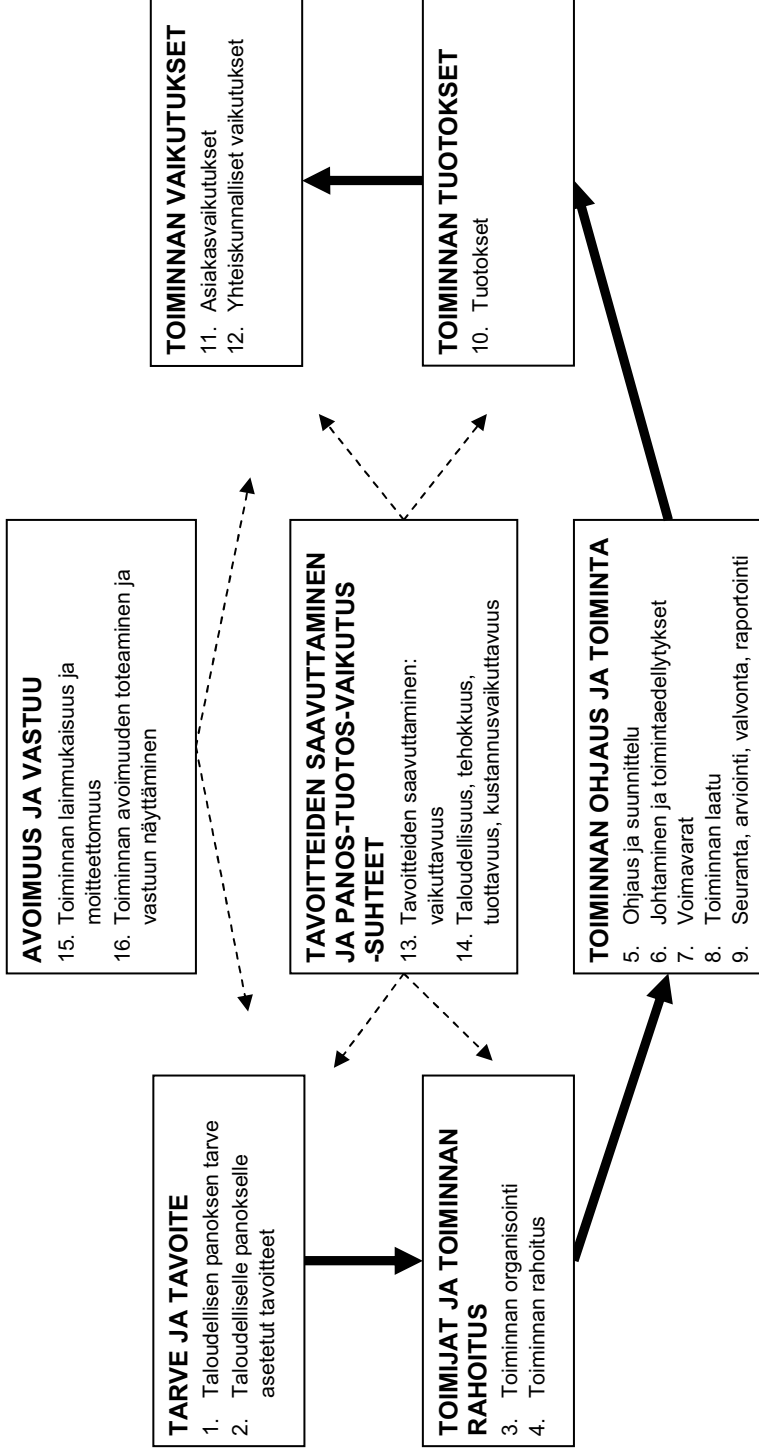
- 3.17 Taloudellisen merkittävyyden ja riskin lisäksi esiselvityksessä selvitetään, onko kohteesta mahdollista tuottaa käyttökelpoista tarkastustietoa (ks. kohta 2.8.3).
- 3.17.1 Tarkastustiedon käyttökelpoisuus ei edellytä, että tarkastustiedolla olisi aina suora kytkentä ajankohtaiseen taloudenhoitoa koskevaan päätöksentekoon, esimerkiksi uudistus- tai kehittämishankkeisiin. Vastuun ja avoimuuden toteuttamiseksi tarkastetaan myös toimintoja, joissa uudistuksia ei ole vireillä.
- 3.17.2 Tiedon käyttökelpoisuuden merkitys korostuu, kun tarkastettava olevaa organisaatiota tai toimintaa uudistetaan, muutetaan tai kehitetään, tai kun tällaisia uudistuksia valmistellaan. Tällöin esiselvityksessä tulee erityisesti miettiä tarkastuksen oikeaa ajoitusta: kannattaako tarkastus tehdä siten, että tarkastustieto voi vaikuttaa käynnissä olevaan muutosprosessiin, vai kannattaako tarkastus aloittaa vasta uudistuksen tai muutoksen jälkeen. Tarkastustiedon käyttökelpoisuuden arvioimiseksi esiselvityksessä tuleekin selvittää, minkälaisia tarkastusaiheeseen liittyviä valmistelu-, kehittämis- tai päätöksentekoprosesseja on vireillä.
- 3.18 Tarkastustiedon käyttökelpoisuuteen vaikuttavat myös tarkastettavan tai muiden tahojen aloittamat tai hankkimat arvioinnit, tutkimukset tai selvitykset. Näiden merkitys tarkastustiedon käyttökelpoisuudelle ja tarkastuksen aloittamiselle pitää arvioida tapauskohtaisesti. Joissain tapauksissa tarkastuksen aloittamista kannattaa lykätä selvitysten valmistumisen jälkeen. Joskus taas tarkastus kannattaa aloittaa selvitystyöstä huolimatta, esimerkiksi silloin, kun selvityksen asetelma tai toteutus ei näytä vastaavan erityisesti virastoa kiinnostaviin kysymyksiin tai kun on tarpeen saada kohteesta riippumattoman tahon selvitystä asiasta.

Tarkastusasetelman luominen

- 3.19 Esiselvityksen toinen päätarkoitus on luoda tarkastusasetelma, jossa määritetään tarkastuksen sisältö ja toteuttamisen puitteet: tarkastusnäkökulmat ja tarkastuskysymykset, tarkastuskriteerit, pääasialliset tarkastusaineistot, aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmät sekä tarkastuksen aikataulu ja tarvittavat resurssit.

Tarkastuksen näkökulmat

- 3.20 Jokaisen toiminnantarkastuksen lähtökohtaisena näkökulmana ja peruskysymyksenä on, onko tarkastettava toiminta ollut tuloksellista. Yksittäisen toiminnantarkastuksen tarkastusasetelma tarkennetaan tästä perusnäkökulmasta lähtien. Perusnäkökulmaa on edellä jäsenetty tuloksellisuusketjun avulla (kohdat 1.10–1.12).
- 3.21 Tuloksellisuusketjua käytetään esiselvityksessä tarkastusasetelman muotoilun viitekehyksenä siten, että tuloksellisuusketjun jokainen osa muodostaa mahdollisen tarkastusnäkökulman tarkastusaiheeseen. Tämän perusteella arvioidaan, miten tuloksellisuusketjun osat tukevat toiminnan tavoitteiden saavuttamista ja sisältyykö ketjun osiin sellaisia erityisiä ongelmia tai riskejä, jotka vaarantavat toiminnan tuloksellisuuden (ks. kuvio 3). Käytännössä jokaisessa tarkastuksessa yhdistetään useita näkökulmia.
- 3.22 Toiminnantarkastuksissa pyritään erityisesti arvioimaan toiminnan vaikutuksia sekä vaikutusten ja panosten suhdetta. Vaikuttavuuden arviointi edellyttää kuitenkin koko tuloksellisuusketjun, esimerkiksi ohjaus- ja rahoitusjärjestelmien, huomiointia. Jokaisesta ketjun osasta voidaankin muodostaa itsenäisiä tarkastuksen näkökulmia ja tarkastuskysymyksiä riippuen siitä, missä määrin valitut näkökulmat heijastavat tarkastuskohteen tuloksellisuuden suurimpia riskejä ja ongelmia. Näkökulmia valittaessa onkin huomioitava tuloksellisuusketjun kokonaisuus.
- 3.23 Yhteiskunnallista vaikuttavuutta arvioitaessa valtion toiminta liittyy usein muiden toimijoiden, esimerkiksi kuntien, yritysten ja ns. kolmannen sektorin toimintaan. Tällöin valtion toiminnan vaikutukset syntyvät useiden toimijoiden tavoitteiden ja toiminnan yhteenliittymänä.
- 3.24 Tarkastuksen vaihtoehtoisista lähestymistavoista ja näkökulmista keskustellaan ryhmäpäällikön kanssa. Näkökulmista, ja myöhemmin myös tarkemmista tarkastuskysymyksistä, keskusteltaessa tulee ottaa huomioon myös viraston strategia ja siinä esitetyt teema-alueet.
- Vasta sitten, kun tarkastaja ja ryhmäpäällikkö ovat samaa mieltä tarkastuksen pääasiallisista näkökulmista, voidaan tarkastusasetelma tarkentaa määrittämällä tarkastuskysymykset ja -kriteerit, tarkastuksen pääasialliset aineistot ja menetelmät sekä aikataulu ja tarvittavat resurssit.



KUVIO 3. Tuloksellisuusketjusta johdettuja toiminnantarkastuksen tarkastusnäkökulmia.

Tarkastuskysymyksen asettaminen ja tarkastuksen raja

- 3.25 Tarkastusasetelman ydin on tarkastuksen pääkysymys. Pääkysymys kertoo, mitä tarkastuksessa pyritään selvittämään tai mihin kysymykseen tarkastuksen tiedonmuodostuksella pyritään vastaamaan.
- 3.26 Tarkastuksen pääkysymys pyritään esittämään kysymyslauseen muodossa. Kysymyslauseen käyttö auttaa näkemään tarkastuksen pääasiallisen kiinnostuksen kohteen. Pääkysymyksessä ei käytetä ilmaisuja, jotka muuttavat kysymyksen epämääräiseksi. Tällaisia ovat esimerkiksi sanat "muun ohessa", "erityisesti" ja "pääasiassa". Jos tarkastusaihetta lähestytetään useammasta eri tarkastusnäkökulmasta, niille tulisi löytää yhteinen tarkastuksen pääkysymys.
- 3.27 Jos tarkastusaihetta lähestytetään useammasta eri tarkastusnäkökulmasta, niille tulisi löytää yhteinen tarkastuksen pääkysymys.
- 3.28 Tarkastuksen pääkysymyksen tulee olla selvä ja ymmärrettävä. Pääkysymys on usein käsitteellinen ja voidaan esittää esimerkiksi muodossa "onko tavoitteet saavutettu tehokkaasti".
- 3.29 Jotta esiselvityksessä saataisiin selkeä kuva siitä, mitä aineistoja tarkastuskysymykseen vastaaminen vaatii, tarkastuksen pääkysymys pitää jakaa edelleen konkreettisiksi tarkastuskysymyksiksi. Ne voivat olla selvästi eritasoisia. Kysymysten määrä ja tarkkuus riipuvatkin tarkastusaiheesta ja tarkastusasetelmasta.
- Joskus pääkysymystä konkretisoivat tarkastuskysymykset tarkentuvat tarkastusprosessin aikana, esimerkiksi tarkastuksen alustavien havaintojen perusteella.
- 3.30 Kuviossa 3 esitettyihin toiminnantarkastuksen näkökulmiin liittyvinä tarkastuskysymyksinä voivat olla muun muassa seuraavat:
1. Tarve: Onko yhteiskunnallinen tarve toiminnalle ja taloudellisten panosten käytölle edelleen olemassa?
 2. Tavoite: Perustuuko taloudelliselle panostukselle asetettu tavoite eduskunnan päätökseen tai siitä johdettuun tarpeeseen ja ohjaako se toimintaa? Onko annetuilla panoksilla mahdollista saavuttaa tavoitteet?
 3. Organisointi: Onko toiminta vastuutettu selvästi? Onko toiminta organisoitu siten, että tavoitteet voidaan saavuttaa tehokkaasti ja taloudellisesti?
 4. Rahoitus: Ovatko rahoituksen mitoituksen perusteet tarkoituksenmukaiset? Kannustaako rahoitusjärjestelmä taloudellisuuteen ja tehokkuuteen?

5. Ohjaus ja suunnittelu: Suunnitellaanko ja ohjataanko toimintaa tavoitteiden suuntaisesti? Ovatko ohjaus ja ohjausvälineet toimivia? Onko ohjauksen ja suunnittelun tietoperusta riittävä? Miten tarkastettava on varautunut riskeihin?
6. Johtaminen ja toimintaedellytykset: Johdetaanko toimintaa siten, että tavoitteet voidaan saavuttaa? Onko johtamiselle ja toiminnalle riittävät edellytykset? Ovatko tukitoiminnot, esimerkiksi hankinta-, IT-, kiinteistö- ja henkilöstöasiat, järjestetty tarkoituksenmukaisesti?
7. Voimavarat: Miten on varmistettu henkilöstövoimavarojen, tilojen ja koneiden tehokas käyttö ja kehittyminen?
8. Toiminnan laatu: Ovatko toimintaprosessit laadukkaita ja sujuvia ja laadunvarmennusmenettelyt asianmukaisia? Miten toiminnan laadun parantaminen taataan?
9. Arviointi, valvonta, raportointi ja seuranta: Valvotaanko ja seurataanko toimintaa riittävästi? Onko sisäinen valvonta tarkoituksenmukaista? Onko toiminnasta raportoitu oikeat ja riittävät tiedot ohjaavalle taholle?
10. Tuotokset: Mitkä ovat toiminnan tuotokset? Ovatko ne tavoitteiden mukaisia ja panoksiin nähden laadukkaita?
11. Asiakasvaikutukset: Onko toiminnalla aikaansaatu tavoiteltuja asiakasvaikutuksia? Onko vaikutukset saavutettu resursseihin nähden tehokkaasti?
12. Yhteiskunnalliset vaikutukset: Onko toiminnalla aikaansaatu yhteiskunnallisia vaikutuksia? Onko ne saavutettu tehokkaasti? Onko toiminnalla ei-tarkoitettuja vaikutuksia? Mikä on tällaisten vaikutusten valtiontaloudellinen merkitys?
13. Tavoitteiden saavuttaminen: Onko talousarviossa ja sen perusteluissa asetetut tavoitteet saavutettu? Onko tavoitteiden saavuttaminen resursseihin nähden ollut tehokasta?
14. Panos-tuotos-vaikutus -suhteet: Onko toiminta ollut taloudellista, tehokasta, tuottavaa ja kustannusvaikuttavaa?
15. Lainmukaisuus ja moitteettomuus: Onko toiminta lainmukaista? Onko valtion talousarviota noudatettu?
16. Toiminnan avoimuus ja vastuu: Onko tavoiteasetanta, rahoitus, toiminta ja tuotokset esitetty avoimesti? Onko tuloksellisuudesta tuotettu oikeat ja riittävät tiedot? Onko toiminta kansalaisten suhteen avointa?

3.31 Esiselvityksessä tulee myös esittää tarkastettavien asioiden rajaus. Tarkastuksen näkökulmat ja kysymykset osoittavat jo osaltaan, mitkä asiat kuuluvat tarkastuksen piiriin ja mitä asioita jätetään

tarkastuksen kysymysten ja tiedonhankinnan ulkopuolelle. Tämän lisäksi rajauksia voidaan rajata esimerkiksi ajallisesti, alueellisesti tai hallinnollisesti. Rajaukset tulee perustella huolellisesti.

Tarkastuskriteerien määrittely

3.32 Esiselvityksessä määritetään tarkastuksessa käytettävät kriteerit. Tarkastuskriteeri tarkoittaa arviointi- tai arvosteluperustetta, mittapuuta, tunnusmerkkiä tai muuta ominaisuutta, joka määrittää tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilan.

3.33 Tarkastuskriteerit johdetaan ensi sijassa eduskunnan tekemistä päätöksistä eli lainsäädännöstä, talousarviosta ja niiden taustaineistosta, eduskunnan muista kannanotoista tai yleisemmistä hyvän hallinnon periaatteista. Tarkastuskriteereinä voidaan käyttää myös tulossopimuksissa, ohjelmatavoitteissa tai keskushallinnon ohjeissa esitettyjä tavoitteita, jos nämä ovat linjassa eduskunnan päätösten kanssa. Jos hallinnon itselleen määrittämät tavoitteet eivät ole johdettavista eduskunnan asettamista tavoitteista, asiasta tulee keskustella tarkastettavan kanssa ja käsitellä asiaa esiselvitysraportissa.

Joskus ensisijaiset lähteet eivät sisällä selviä kriteerejä tarkastukselle. Tällöin tarkastajan tulee täsmentää tarkastuksen kriteerit eri lähteistä.

3.34 Kaikissa tarkastuksissa on yhtenä kriteerinä taloudellisuus: tavoitteiden toteutumista ei voida tarkastaa ilman, että huomioidaan tavoitteiden toteuttamisesta aiheutuneet valtiontaloudelliset kustannukset.

3.35 Esiselvityksessä pyritään muodostamaan ja ilmaisemaan tarkastuskriteerit selvästi ja yksiselitteisesti. Erityisen tärkeätä on, että kriteerit ja niiden valintaperusteet esitetään selvästi tarkastettavalle ja ohjaavalle ministeriölle.

Joissain tapauksissa – esimerkiksi silloin, kun tarkastettavalle toiminnalle asetetut tavoitteet ovat epäselvät tai ristiriitaiset – yksiselitteisiä kriteereitä ei voida muodostaa vielä esiselvityksessä, vaan kriteerien tarkka muotoilu tapahtuu vasta tarkastuksen aikana.

Tarkastusaineistojen ja menetelmien määrittely

3.36 Esiselvitykseen kuuluu myös sen suunnittelu, millä tarkastusaineistoilla tarkastuskysymyksiin vastataan, miten aineistot kerätään, mitkä ovat pääasialliset aineistojen analysointitavat ja miten paljon resursseja aineistojen kerääminen ja analysointi vaatii. Suunnitte-

lun tarkoitus on varmistaa, että tarkastuskysymyksiin voidaan todella vastata ja että aineistot ja menetelmät soveltuvat esitettyihin kysymyksiin.

- 3.37 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan tarkastuksessa eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja, jotka voivat olla suullisesti, kirjallisesti tai sähköisten tietojenkäsittelyvälineiden avulla ilmaistuja tai tarkastajan itsensä havainnoimia. Aineistojen analyysi taas tarkoittaa tarkastusaineiston erittelyä ja jäsentelyä, joita ohjaavat tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit.

Esiselvityksessä määritetään pääasialliset aineistot, joilla tarkastuskysymyksiin pyritään vastaamaan. Lisäksi esiselvityksessä pyritään myös määrittämään pääasialliset menettelytavat, joilla tarkastusaineistoja aiotaan analysoida. Tarkkojen analyysimenetelmien sopivuus riippuu usein lopullisen aineiston laadusta ja määrästä.

Tarkastusaineistoja käsitellään tarkemmin kohdissa 4.16–4.23 ja aineistojen analyysitapoja kohdissa 4.24–4.32.

- 3.38 Aineistojen hankinnan ja analysoinnin erityistapaus on ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttäminen. Asiantuntijoiden käyttö tarkastuksen suorittamisessa on erikseen mainittu virastosta annetun lain 3 §:ssä. Ulkopuolisen asiantuntijan käyttöä tulee käsitellä esiselvityksessä muita aineiston hankintatapoja perusteellisemmin. Erityisesti tulisi pohtia ulkopuolisen asiantuntijan edellytyksiä objektiivisen tiedon tuottamiseen aiheesta, ulkopuolisen asiantuntijan käytön ja hankintaprosessin merkitystä tarkastuksen aikataulujen kannalta (kun otetaan huomioon palvelun hankintaprosessiin kuluva aika) sekä tarkastuksen luottamuksellisten tai salaisten tietojen käsittelyä.

Tarkastuksen hankesuunnitelma

- 3.39 Tarkastuksen hankesuunnitelma on suunnitelma tarkastuksen aikatauluista ja siihen käytettävistä resursseista.
- 3.40 Tarkastuksen toteuttamisen aikataulu arvioidaan jakamalla tarkastus työvaiheisiin. Työvaiheiden työmäärä sekä alkaminen ja päätyminen arvioidaan erikseen.

Kaikissa tarkastuksissa arvioidaan vähintään seuraavien työvaiheiden aikataulu, joiden toteutumista seurataan johdon tietojärjestelmien avulla.

- (Aihekartoitus alkaa)
- (Aihekartoitus päättyy /) Esiselvitys alkaa
- Esiselvitys päättyy

- Tarkastus alkaa
 - Alustava kertomusluonnos valmis; ohjausvastuu siirtyy kertomuspäällikölle
 - Kertomusluonnos palautetta varten tarkastetuille
 - Palautteiden saaminen
 - Tarkastuksen loppukokous
 - Tarkastuskertomuksen julkaiseminen.
- 3.41 Tarkastuksen aikana ryhmäpäällikkö ja tarkastaja arvioivat tarkastusasetelman ja hankesuunnitelman pitävyyttä.
- Tarkastusasetelman olennaiset muutokset, esimerkiksi tarkastuskysymyksen selkeä muuttuminen, tulee esitellä ylijohtajalle ja edelleen pääjohtajan päätettäväksi.
- Tarkastajan tulee raportoida ohjaavalle päällikölle tarkastuksen aikataulujen ja resurssien olennaisista muutostarpeista. Jos hankesuunnitelmaa halutaan muuttaa, muutokset esitellään ylijohtajan päätettäväksi.
- 3.42 Esimerkki hankesuunnitelmasta on esiselvityksen wordmallipohjassa.

Tarkastuksen toteuttamisen riskit

- 3.43 Esiselvityksen tärkeä osa on tarkastuksen toteuttamiseen liittyvien riskien ja epävarmuuksien pohdinta ja niistä raportointi. Erityisen tärkeää riskeistä keskustelu on siinä vaiheessa, kun aihetta rajataan valitsemalla tarkastusnäkökulmia ja määrittelemällä tarkastuskysymyksiä.
- 3.44 Tarkastuksen toteuttamiseen liittyviä riskitekijöitä ovat esimerkiksi
- muiden aiheeseen liittyvien selvitysten tai arviointien tekeminen samanaikaisesti
 - tarkastusasetelman pitävyys
 - valtiontaloudellisen näkökulman hämärtyminen, erityisesti jos tarkastusaihe on erityisen laaja tai moniulotteinen
 - tarkastuksen aineistojen saatavuus
 - aineistojen hankinnan ja käsittelyn edellyttämä osaaminen
 - tarkastusresurssien tai aikataulun mitoitus.
- 3.45 Riskeistä ja epävarmuuksista tulee keskustella esiselvityksen eri vaiheissa ryhmäpäällikön kanssa. Myös keskustelut tarkastettavan ja toimialasta vastaavan ministeriön kanssa auttavat usein hahmottamaan tarkastuksen tekemiseen liittyviä riskejä. Niistä kannattaa kes-

kustella myös muiden tarkastajien kanssa.

- 3.46 Esiselvitysraportissa tulee antaa mahdollisimman selvä ja perusteltu kuva tarkastuksen toteuttamista ja tarkastustulosten hyödyntämistä vaarantavista tekijöistä. Epävarmuustekijöiden esittäminen on tärkeätä muun muassa siksi, että ennakoitujen ongelmien vuoksi tarkastusprosessi saatetaan päättää jo esiselvitykseen. Esiselvitysraportissa esitetyt epävarmuustekijät luovat myös alustavat perustelut tarkastusasetelman mahdollisille muutoksille tai sille, että tarkastuskysymykseen kyetään antamaan vain osittainen vastaus.

Aihekartoitus ja teemasuunnitelma osana esiselvitystä

- 3.47 Joissain tapauksissa tarkastussuunnitelmaan valittu tarkastusaihe on hyvin laaja ja monitahoinen, jolloin esiselvitys on aiheellista aloittaa ns. aihekartoituksella. Aihekartoituksen tarkoitus on jäsentää laaja aihe osiksi, joista valitaan esiselvitykseen otettavat aiheet.
- 3.48 Aihekartoituksen laatimisesta päätetään aina erikseen aloituskokouksessa, joskin aihekartoituksen tekemiseen on saatettu jo varautua tarkastussuunnitelman perusteluaineistoissa. Aihekartoitukselle varattu työmäärä ja työpäivät merkitään esiselvityksen suunnittelulomakkeeseen.
- 3.49 Aihekartoituksen tekemistä ohjaa ryhmäpäällikkö. Aihekartoituksen tiedonhankinnassa käytetään soveltuvin osin samoja menetelmiä kuin hallinnonalaselvityksessä ja esiselvityksessä.
- 3.50 Kun aihekartoitus on tehty ja siitä on kirjoitettu muistio, pidetään uusi aloituskokous. Siinä sovitaan, mistä aihekartoituksessa esitetyistä tarkemmasta aiheesta ryhdytään tekemään varsinaista esiselvitystä vai tehdäänkö kartoituksen perusteella useampia esiselvityksiä. Kokouksessa päätetään myös esiselvitykseen käytettävistä työpäivistä.
- 3.51 Sihteeri arkistoi muistion aihekartoituksesta. Lopullinen esiselvitys voidaan kirjoittaa erikseen omaksi raportikseen tai lisätä aihekartoituksen perään.
- 3.52 Tarkastussuunnitelmaan voidaan valita myös sellaisia laajoja tarkastusaiheita tai -teemoja, joista virasto aikoo raportoida eduskunnalle tulevina vuosina. Kun tällaisesta teemasta tehdään aihekartoitus, siihen sisällytetään myös ns. teemasuunnitelma. Teemasuunnitelma on viraston työsuunnitelma siitä, mistä teeman aiheista ja kuinka monta tarkastusta teemasta tulisi seuraavina vuosina

tehdä, jotta teeman tarkastus olisi riittävän kattavaa ja raportointi eduskunnalle olisi perusteltua.

- 3.53 Aihekartoitus, joka sisältää teemasuunnitelman, käsitellään muuten vastaavasti kuin tavanomainen aihekartoitus, mutta aloituskokouksessa käydään läpi myös teemasuunnitelman realismi.

Esiselvitysraportti

- 3.54 Esiselvitysraportin keskeisen sisällön muodostavat perustelut tarkastuksen aloittamiselle ja tarkastusnäkökulmien valinnalle (tai tarkastuksen päättämiseksi esiselvitykseen) sekä tarkastusasetelman kuvaus.

- 3.55 Esiselvitysraportti kirjoitetaan valmiille mallipohjalle. Raportissa tulee käsitellä ainakin seuraavat kohdat:

1. Esiselvitysprosessi (mitä esiselvityksessä on tehty)
2. Tarkastuskohteen kuvaus ja taloudellinen merkittävyys
3. Tarkastuskohteen riskit ja ongelmat
4. Mahdollisuus käyttökelpoisen tiedon tuottamiseen
5. Tarkastuksen vaihtoehtoiset näkökulmat
6. Tarkastuskysymykset ja tarkastuksen rajaukset
7. Tarkastuskriteerit
8. Tarkastusaineistot ja niiden hankinta ja analyysi
9. Tarkastuksen toteuttamisen riskit
10. Hankesuunnitelma

Lukujen sisältöä kuvaavia ohjeellisia kysymyksiä on liitteessä 1.

- 3.56 Raporttiluonnosta käsitellään esiselvityskokouksessa, jonka jälkeen sitä muutetaan tarpeen mukaan. Sihteeri arkistoi esiselvitysraportin.

- 3.57 Esiselvitysraportti on julkinen asiakirja, joka on pyydettyä saatavissa viraston kirjaamosta. Tämä on huomioitava raportin kirjoitustyylissä ja ulkoasussa. Jos esiselvitysraportissa käsitellään salassa pidettäviä asioita, raportti on niiltä osin salainen.

4 Tarkastuksen tiedonmuodostus

Tiedonmuodostuksen periaatteet ja käsitteet

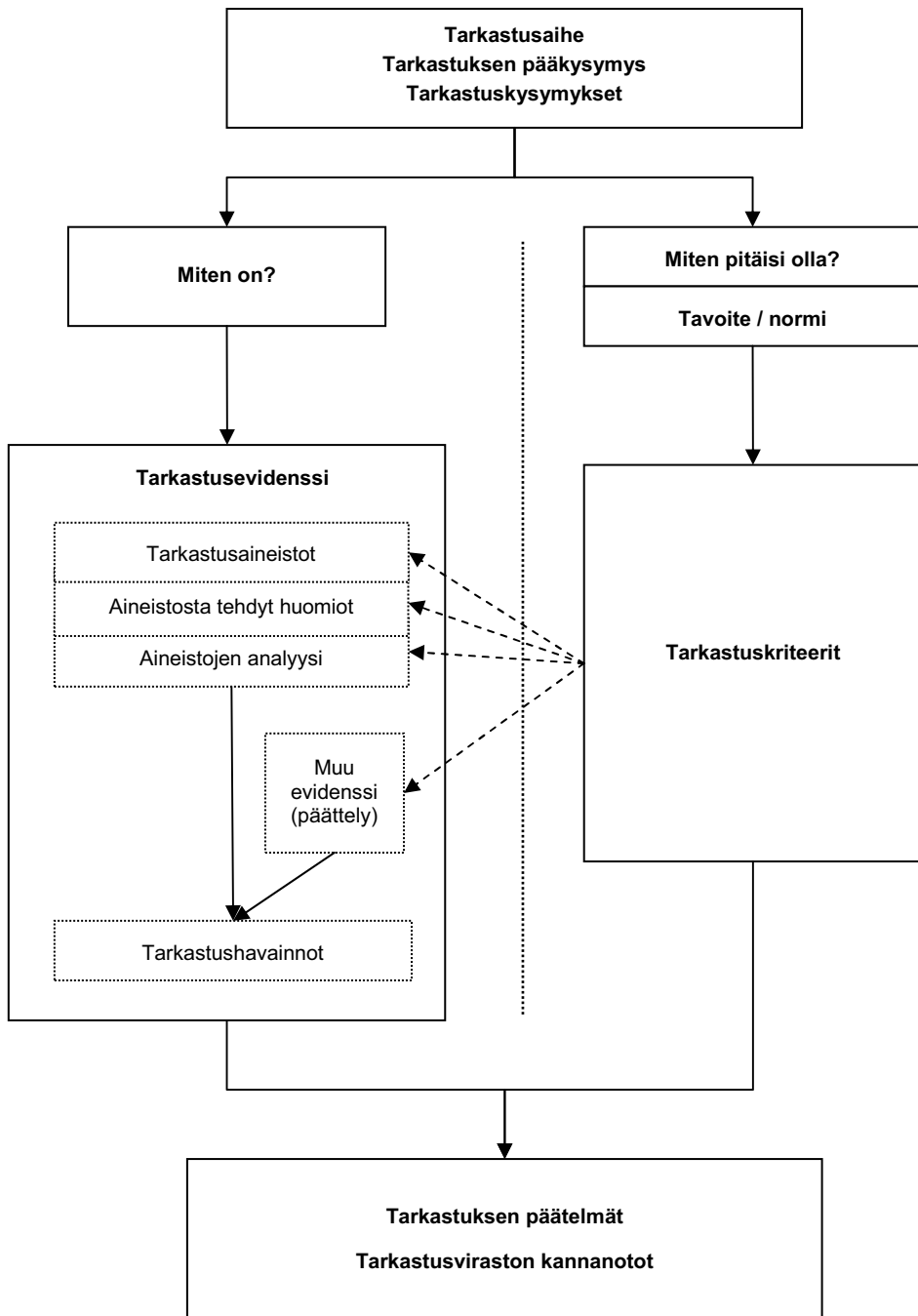
- 4.1 Tiedonmuodostuksen tarkoitus on vastata tarkastuskysymyksiin esiselvityksen tarkastusasetelmaa noudattaen. Pyrkimyksenä on luoda kestävät perusteet tarkastusviraston kannanotoille.
- 4.2 Tiedonmuodostus tapahtuu pääosin varsinaisen tarkastuksen aikana, mutta siinä käytetään myös esiselvityksessä kerättyjä tietoja ja tehtyjä havaintoja.
- 4.3 Tiedonmuodostuksen on oltava luotettavaa ja käytettävien menetelmien yleisesti hyväksyttäviä, jotta niiden pohjalta muodostuvat viraston kannanotot ovat perusteltuja.
- 4.4 Tarkastuksessa noudatetaan aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmien osalta samoja periaatteita kuin tutkimuksessa. Tämä tarkoittaa, että tiedonmuodostus on objektiivista, kriittistä ja loogisesti etenevää. Lisäksi tiedonmuodostuksen perusteiden on oltava riittävästi yksilöityjä ja todennettuja, jolloin päätelmät ovat myös muiden jäljitettävissä ja arvioitavissa.

Toisaalta on huomattava, ettei tarkastetun asian tilasta aina voida lausua kiistämätöntä totuutta. Tarkastuksessa tehdään todennäköisimpiä tulkintoja valituista lähtökohdista.

- 4.4.1 Tarkastuksen tehtävänä ei aina ole täyden selvyuden saaminen tarkastetun asian tilasta ja ongelmista. Tiedonmuodostus voi osoittaa vakuuttavalla tavalla, että tarkastettavassa toiminnassa on mitä ilmeisimmin ongelmia. Tällöin tarkastuksen tulokseksi voi riittää, että ehdotetaan viranomaiselle asian selvittämistä tarkemmin ja ryhtymistä sen perusteella tarvittaviin toimiin. Tällainen ehdotus on perusteltava hyvin.
- 4.4.2 Tutkimuksen kaltaiseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että tarkastaja tekee ammatilliseen kokemukseen pohjautuvia arvioita. Arvioiden on perustuttava riittäviin havaintoihin ja oltava objektiivisia, niin että muutkin tarkastajat päätyisivät samassa tilanteessa hyvin samanlaisiin arvioihin.
- 4.4.3 Samoin kuin tutkimuksessa, tarkastuksen tiedonmuodostuksessa käytetään erilaisia otteita. Selittäväällä tarkastusotteella pyritään toteamaan kausaalisia syy-seuraussuhteita, millä on tärkeä merkitys ongelma- ja riskikohtien paikantamisessa. Usein tarkastuk-

sessä 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 kohteelta on mahdollista vaatia.

- 4.5 Tiedonmuodostuksen luotettavuus vaatii, että tarkastuksessa käytetään erilaisia aineistoja ja erilaisia analyysimenetelmiä, joiden tarjoamasta kokonaisuudesta saadaan perustelut kannanotoille (ns. monilähteisyys). Vain harvoihin hyvin täsmällisesti määriteltyihin tarkastuskysymyksiin voidaan vastata tukeutuen ainoastaan yhteen lähteeseen tai käyttäen vain yhdenlaista aineistoa. Monilähteisyyden soveltamista käsitellään tarkemmin kohdassa 4.20.
- 4.6 Tiedonmuodostuksen päävaiheet ovat tarkastusaineistojen kerääminen, aineistojen analysointi ja päätelmien tekeminen. Käytännössä vaiheet limittyvät ja vaikuttavat toisiinsa: alustavien huomioiden ja analyysien perusteella tehdään alustavia päätelmiä, joiden todentamiseksi hankitaan lisäaineistoa ja analysoidaan niitä. Tiedonmuodostuksen päävaiheita käsitellään tässä ohjeessa erillisinä.
- 4.7 Kuviossa 4 on esitetty tiedonmuodostuksen kolmen päävaiheen kytkennät tiedonmuodostuksen kokonaisuuteen. Tiedonmuodostuksen lähtökohtana on tarkastusasetelmaan kuuluva peruskysymys: ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla. Tätä varten on selvitettävä, miten asiat ovat, ja verrattava asiantilaa siihen, miten asioiden pitäisi olla (tavoitetila).
- 4.7.1 Esiselvityksessä on jo tarkasteltu toiminnan tavoitetilaa ("miten pitäisi olla") tarkastuskriteerien määrittämisen yhteydessä. Tätä tarkennetaan vielä tarkastuksen kuluessa. Tarkastuksen varsinainen tiedonmuodostus alkaa sen selvittämisellä, miten asiat ovat. Sen jälkeen vertaillaan, vastaako havaittu tila riittävästi sitä, miten pitäisi olla (tavoitetilaa). Kysymys "miten pitäisi olla" ei kuitenkaan ole vain vertailuperusta, vaan kysymys myös ohjaa tarkastusaineistojen keräämistä ja analysoimista tarkastuskysymyksen kannalta olennaisiin asioihin. "Miten on" -kysymykseen pyritään vastaamaan ainoastaan niiden asioiden perusteella, jotka ovat relevantteja "miten pitäisi olla" -kysymyksen suhteen.



KUVIO 4. Tarkastuksen tiedonmuodostuksen kokonaisuus.

Tarkastuskriteerit

- 4.8 Tarkastuskriteereillä on tärkeä asema kuvion 4 esittämässä tiedonmuodostuksessa. Tarkastuskriteerit konkretisoivat "mitä pitäisi olla" -kysymyksen taustalla olevaa tavoitetilaa ja antavat vertailuperustan sille, miten asioiden pitäisi olla. Näin ne muodostavat operationaalisen tekijän, joka sekä ohjaa aineistoa ja analyysiä koskevia valintoja että antaa mittavälineen arvioida, vastaako havaittu asia riittävästi tavoitetilaa. Tarkastuskriteerin käsitettä ja johtamista on käsitelty tarkemmin kohdissa 3.32–3.35.
- 4.9 Silloin 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. Käytetty kriteeri on kuitenkin pyrittävä esittämään mahdollisimman yksiselitteisesti ja läpinäkyvästi. Kriteereinä voidaan käyttää esimerkiksi kohteen aiemman toiminnan tuloksia tai muiden vastaavanlaista toimintaa harjoittavien tahojen suoritustasoa.
- 4.10 Asetetut tarkastuskriteerit eivät välttämättä kokonaan määritä sitä, miten asioiden pitäisi olla. Sen vuoksi tiedonmuodostuksen taustana ja sitä yleisesti ohjaavana tekijänä on tarpeen käyttää myös yleisempää tulkintaa siitä, mihin tarkastettavalla toiminnalla pyritään. Tämä on kuviossa 4 esitetty siten, että se "miten pitäisi olla" ohjaa myös suoraan tiedonmuodostusta eikä tee sitä vain tarkastuskriteerien kautta.

Tarkastushavainnot

- 4.11 Tarkastushavainnot ovat tarkastuskysymysten ja -kriteerien kannalta relevantteja ja niistä käsin tulkittuja asioiden tilaa koskevia huomioita, jotka perustuvat tosiasioihin. Toteaminen "miten asia on" ei ole vielä tarkastushavainto. Pelkästä asiantilan toteamisesta päästään tarkastushavaintoon, kun havaittuun asiantilaan liitetään tarkastuskysymyksestä ja -kriteereistä lähtevää tulkintaa. Yksittäiset tarkastushavainnot kertovat osaltaan siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.
- 4.12 Tarkastushavaintoihin päästään keräämällä tarkastuskysymysten

ja -kriteerien kannalta olennaisia tietoja sisältäviä aineistoja ja analysoimalla niitä. Usein jo suoraan aineistoista voidaan tehdä huomioita, mutta varsinaiset tarkastushavainnot nousevat analysoiduista aineistoista.

- 4.12.1 Tarkastushavaintojen tulee perustua riittävään, olennaiseen ja luotettavaan aineistoon sekä sen kunnolliseen analysointiin. Tarkastusaineistoja ja niiden keräämistä käsitellään kohdissa 3.36–3.38 ja aineiston keräämis- ja käyttöperiaatteita kohdissa 4.16–4.23. Aineistojen analysoimista on käsitelty yleisesti kohdissa 3.37 ja 3.38 ja tarkemmin kohdissa 4.24–4.32.
- 4.12.2 Tiedonmuodostuksen aikana tehdään koko ajan erilaisia huomioita, joista osa hylätään heti tarkastusasetelman kannalta epärelevantteina. Yksittäiset, näennäisesti vähämerkityksiset huomiot, jotka kuitenkin liittyvät tarkastuskysymykseen, on kuitenkin tarpeen pitää mielessä ja kirjata, koska ne voivat myöhemmin yhdistettyinä olla perustana merkittävällekin tarkastushavainnolle. Tällaiset hajahuomiot voivat myös olla eräänlaisia johtolankoja varsinaisiin tarkastushavaintoihin.

Tarkastusevidenssi

- 4.13 Tarkastusevidenssi (näyttö) tarkoittaa sitä tarkastushavaintojen ja loogisten päättelyjen kokonaisuutta, joka muodostaa perustan tarkastusviraston kannanotoille ja pyrkii osoittamaan kannanotot oikeiksi.
 - 4.13.1 Jotta tarkastuksen päätelmistä ja tarkastusviraston kannanotoista voi tulla vakuuttuneeksi, tarkastuksessa on tuotettava riittävää ja olennaista evidenssiä, joka on dokumentoitu asianmukaisesti.
 - 4.13.2 Koska tarkastushavainnot nousevat kerätystä aineistosta, tukeutuu tarkastusevidenssikin pohjimmiltaan tarkastuksessa käytettyihin aineistoihin.
 - 4.13.3 Joissain tapauksissa tarkastusevidenssi koostuu enemmän päättelystä (kuviossa 4 muu evidenssi) kuin aineistosta tehdyistä huomioista. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun tarkastuksessa on osoitettu edellytykset jonkin vaikutuksen aikaan saamiseksi. Tällainen päättely perustuu aineistoon ja siitä tehtyihin huomioihin, mutta huomiot eivät yksinään, ilman niiden tukena olevaa päättelyä, olisi riittäviä tarkastusviraston kannanottojen perusteeksi.
 - 4.13.4 Täsmälliset ja kattavat tarkastushavainnot muodostavat vahvaa evidenssiä tarkastusviraston kannanotoille. Sama koskee myös loogista päättelyä. Tarkastuksessa voidaan evidenssinä käyttää

myös heikompaa evidenssiä eli yksittäisiä aineistoista tehtyjä huomioita. Nämä eivät yksittäisinä havaintoina muodostaisi riittävän vahvaa evidenssiä, mutta yhdistettyinä ja tulkittuina ne voivat luoda uskottavuutta niiden varaan tehdyille päätelmille.

Päätelmät ja tarkastusviraston kannanotot

- 4.14 Tiedonmuodostus päättyy kun tarkastuksessa on muotoiltu ehdotukset tarkastusviraston päätelmiksi ja kannanotoiksi. Tätä vaihetta on käsitelty jäljempänä ohjeen kohdissa 4.33–4.39.

Tarkastusasetelman muuttaminen

- 4.15 Tarkastuksen tiedonmuodostuksessa saattaa tulla esiin seikkoja, joita esiselvityksessä ei osattu ennakoida ja jotka vaikuttavat tarkastusasetelmaan. Tarkastusasetelmaa ei tule kuitenkaan muuttaa liian herkästi, vaan muutostarpeet on perusteltava hyvin. Muutostarpeista keskustellaan tarkastuspäällikön kanssa. Tarkastuspäällikkö harkitsee, muuttuuko tarkastusasetelma niin merkittävästi, että asia tulee esitellä ylijohantajalle tai pääjohtajalle työjärjestyksen mukaisesti. Asetelman hyväksytyt muutokset dokumentoidaan.

Tarkastusaineistot

- 4.16 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja, jotka voivat olla suullisesti, kirjallisesti tai sähköisesti ilmaistuja tai tarkastajan itsensä havainnoimia. Aineisto voi myös olla luonteeltaan analyttistä, jos se on muodostettu analyysin tuloksena muista aineistoista.
- 4.17 Tarkastusaineistot ovat tarkastuksen tiedonmuodostuksen perusta. Aineistojen keräämisen päämääränä on tuottaa tarkastusevidenssiä. Tähän pääsemiseksi tarkastusaineistoista etsitään vastauksia tarkastuskysymykselle alisteiseen apukysymykseen "miten asia on". Aineistojen keräämisellä ja niihin tutustumisella perehdytään lisäksi syvemmin tarkastettavaan toimintaan sen olennaisien piirteitten ymmärtämiseksi.
- 4.18 Tarkastuksissa aineistolähteitä ovat
- lait, asetukset ja muut normit
 - muu eduskunnan tuottama aineisto
 - hallinnon asiakirja-aineistot, kuten toimintasuunnitelmat ja tu-

- losohjausasiakirjat
- talousarviot, kirjanpito ja tilinpäätökset sekä kustannuslaskenta
- tarkastettavaa toimintaa koskevat päätökset ja niiden taustaineistot
- kohteen tietojärjestelmät
- suulliset tiedonlähteet
- kyselyjen tulokset
- tilastoaineisto
- havainnoinnista saatava tieto
- tutkimukset ja arvioinnit
- asiantuntijalausunnot ja -mietinnöt
- aikaisemmat tarkastuskertomukset ja niiden aineisto.

Aineistojen tehokas käyttö

- 4.19 Tarkastuksessa pyritään tarkastusaineistojen tehokkaaseen keräämiseen ja käyttöön. Kerääminen on syytä lopettaa, kun lisätiedon hankinta aiheuttaa enemmän kustannuksia kuin hyötyjä. Näin on esimerkiksi silloin, kun samat asiat alkavat tulla aineistosta toistuvasti esiin.
- 4.19.1 Aineiston tehokas kerääminen vaatii yhtäältä keskittymistä olennaisimmiksi arvioituihin aineistolähteisiin. Toisaalta se vaatii aineistojen jatkuvaa ja aktiivista valikointia tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamana sekä kykyä rajata lähteitä kokonaan pois.
- 4.19.2 Olennaiseksi arvioitu aineistolähde tarjoaa tarkastuskysymyksen punnintaan paljon luotettavaa tietoa ja vain vähän epärelevanttia tietoa. Epärelevantin tiedon määrällä ei tosin ole suurta merkitystä, jos aineistolähteeseen pystyy kohdistamaan tehokkaita poimintamenetelmiä. Olennaiset aineistolähteet voivat olla esimerkiksi tarkastuksen aihepiiristä valmistettuja dokumentteja, jotka jo suoraan tarjoavat vastauksia tarkastuksen apukysymykseen "miten on".
- 4.19.3 Valmiista dokumenteista, kuten selvityksistä ja tutkimuksista saatava tieto siitä "miten on" voidaan muuntaa tarkastushavainnoksi, kun tieto arvotetaan tarkastuskriteerien avulla. Ennalta tunnettu tieto voi tällöin saada uutta sisältöä ja merkitystä. Vaikka olennaista uutta merkitystä ei syntyisikään, tieto voi olla tärkeää tarkastuksen tiedonmuodostukselle.
- 4.19.4 "Miten on" -kysymykseen ei useinkaan pystytä vastaamaan muuttaman aineistolähteen avulla. Tietoja joudutaan tavallisesti etsimään ja kokoamaan useista sellaisista lähteistä, jotka sisältävät

paljon turhaakin ja vaikeasti poistettavaa tietoa. Varsinkin tällaisia aineistolähteitä käsiteltäessä on tärkeää, että aineistoa valikoidaan aktiivisesti. On myös osattava rajata ja jättää kokonaan käyttämättä joitakin lähteitä, vaikka niissä mahdollisesti on yksittäisiä tarkastukseen liittyviä tietoja.

- 4.19.5 On tärkeää, että tarkastuksessa käytetään myös sellaisia aihepiiriä sivuavia lähteitä, jotka on tehty muihin kuin tarkastuksen näkökulmiin tai kysymyksenasetteluihin liittyen. Tällaisia voi kutsua tarkastuksen kannalta epäspesifisiksi lähteiksi. Koska näihin ei liity minkäänlaisia tarkastuksen aihepiiriin kytkeytyviä intressejä, ne tarjoavat hyvän mahdollisuuden testata muissa lähteissä esitettyjä tietoja. Toiseksi niiden avulla voi nousta esiin kokonaan uusia näkökulmia ja havaintoja. Kolmanneksi niistä voi löytää konkreettisia esimerkkejä, jotka tukevat ja valaisevat tarkastushavaintoja. Konkreettisilla esimerkeillä on suuri merkitys vakuuttamisessa, että tarkastuksessa ei esitetä vain olettamia.

Monilähteisyys

- 4.20 Erilaisten tarkastusaineistojen käyttö palvelee tarkastushavaintojen luotettavuuden lisäämistä, koska näin aineistoja voidaan varmentaa ristiin (ns. monilähteisyys). Lisäksi tarkastuskysymyksen tarkastelu erilaisilla aineistoilla voi tuoda esiin yhteyksiä ja tarkastushavaintoja, jotka eivät tulisi riittävän selvästi esiin mistään yksittäisestä aineistosta.
- 4.20.1 Erilaisia tarkastusaineistoja on hyvä käyttää vuorovaikutteisesti, jotta niistä saadaan paras kokonaisuhyöty. Vuorovaikutteisuus tarkoittaa esimerkiksi sitä, että haastattelujen ja dokumenttien perusteella toteutetaan kysely, jonka havainnoista keskustellaan ja etsitään tarvittaessa muuta lisätietoa.
- 4.20.2 Monilähteisyyden mukaista ei ole se, että tarkastuksen yhteen kysymykseen käytetään yhtä lähdettä ja toiseen kysymykseen toista, vaikkakin erilaista lähdettä, ilman, että lähteet tukevat tai varmentavat toisiaan.
- 4.20.3 Mitä tulkinnanvaraisemmasta asiasta tai huomiosta on kyse, sitä suurempi on tarve käyttää useita erilaisia lähteitä. On myös tilanteita, joissa ei pidä käyttää kuin yhtä määrättyä lähdettä. Tästä esimerkkinä ovat keskeiset taloudenhoitoon liittyvät tiedot, kuten talousarviotiedot, jotka on aina haettava suoraan alkuperäisistä asiakirjoista.

- 4.20.4 Monilähteisyyttä on toteutettava siten, että kaikissa tarkastuksissa perehdytään keskeisiin asiakirjoihin ja muihin kirjallisiin dokumentteihin.
- 4.20.5 Havainnoinnista saatavia tietoja voi käyttää muiden lähteiden tukena, milloin se on mahdollista. Tietoja voi kerätä havainnoimalla tarkastuskohteessa työskenteleviä ihmisiä tai tarkastettavan rakennuksia, tiloja, laitteita ja vastaavia. Tarkastaja voi myös osallistua tarkastuskohdetta koskeviin kokouksiin tai koulutustilaisuuksiin. Havainnointi voi olla aikaa vievää ja voi muuttaa sen kohteena olevien toimintatapoja. Tarkastettaviin ei kuitenkaan saa samais-
tua. Havainnoinnin etuna on tiedon välittömyys ja riippumattomuus muista lähteistä.
- 4.21 Suullisilla aineistolähteillä on erityinen asema tarkastuksen tiedonmuodostuksessa. Suullista tietoa hankitaan eri tavoin haastat-
telemalla, kyselemällä tai keskustelemalla. Suullinen aineisto syn-
tyy tarkastuksessa vuorovaikutteisesti. Suullisten aineistolähteiden
käyttöön voi liittyä ongelmia, mutta harkiten käytettynä suullisilla
aineistoilla on suuri merkitys jo senkin vuoksi, että monista asiois-
ta ei ole olemassa kirjallisia lähteitä. Suullinen aineisto toimii eri-
tyisesti taustaa antavana, selventävänä ja lisäselvittelyä suuntaa-
vana lähteenä.
- 4.21.1 Pääsääntöisesti on vältettävä suullisten aineistojen käyttämistä
tarkastushavaintojen yksinomaisena perustana. Suullisista lähteis-
tä saatuja tietoja on pyrittävä varmentamaan muista lähteistä.
Varmennus on tehtävä aina, kun on kyse tarkastuksen kannalta
keskeisestä asiasta, josta muunkinlaisia lähteitä on saatavilla.
- 4.21.2 Suullisen tiedon hankinnalla voidaan saada evidenssiksikin sopi-
vaa aineistoa, kun se osoittaa, mitä on tosiasiallisesti tehty. Edelleen
parempaan tulokseen päästään, kun suullinen aineisto liitetään
osaksi analyttistä evidenssiä. Voidaan esimerkiksi etukäteen
määritellä, millainen toimintaprosessin pitäisi olla, jonka jälkeen
tiedustellaan henkilöiltä, mitä prosessissa on tehty. Tarkastusha-
vainnot johdetaan näiden suhteesta päättelemällä.
- 4.21.3 Koska suullista tiedonhankintaa käytetään tarkastuksissa hyvin
paljon, kaikkien tarkastajien on tarpeen perehtyä suullisen aineis-
ton keräämisen ja talteenoton hyviin käytäntöihin. Toiminnantar-
kastuksen oppaassa on kuvattu haastatteluja suullisen tiedonhan-
kinnan menetelmänä.
- 4.22 Lähteissä havaittuihin tietojen välisiin ristiriitoihin on aina kiinni-
tettävä huomiota ja pyrittävä selvittämään ristiriitujen syyt. Tämä

koskee myös edellä todettua suullisten lähteiden varmistamista kirjallisilla lähteillä: perusteita ei voi olettaa, että ristiriita johtuisi suullisen lähteen epäluotettavuudesta. Ristiriitojen syiden selvittäminen voi myös johtaa uusiin olennaisiin tarkastushavaintoihin.

- 4.23 Tarkastusviraston tietojensaantioikeutta tulee käyttää täysimääräisesti hyväksi. Tärkeätä on hyödyntää aineistoa, johon muilla on rajoitettu pääsy, vaikka sellaisen etsiminen ja löytäminen vaatisi tavallista enemmän vaivaa. Muilta estettyjä tai rajoitettuja aineistoja ovat esimerkiksi diarioimaton valmisteluaineisto, virastojen intranetsivuilla olevat aineistot ja turvaluokitellut aineistot.
- 4.23.1 Tarkastajalla on oikeus saada nähtäväksi virkamiesten omat valmisteluaineistot arkistoista, työhuoneista, sähköisistä tiedostoista yms. paikoista. Varsinkin vain tiedostoina olevaa valmisteluaineistoa voi olla vaikea löytää. Jos esimerkiksi päätösasiakirjoissa on esitetty lukuja ilman laskelmia tai perusteita, voi niihin viitaten pyytää valmistelijan omia valmistelutiedostoja tai työpapereita nähtäväksi. Jos tarkastajalle vastataan, ettei tausta-aineistoa ole, se on jo sinällään raportoitava tarkastushavainto.
- 4.23.2 Vahvasta tiedonsaantioikeudesta huolimatta aineistoja pyydetäessä ja etsittäessä tulee olla asiallisen kohtelias. Toisaalta on pidettävä huoli, että tarkastuksessa tarvittavat aineistot myös saadaan. Mahdolliset ongelmat aineiston saannissa pyritään selvittämään ensi sijassa asianomaisen henkilön ja tarvittaessa tämän esimiehen kanssa ryhmäpäällikön avustuksella. Viime kädessä virasto voi asettaa valtioneuvoston tarkastusvirastosta annetun lain 15 §:n nojalla uhkasakon tietojensaannin tehostamiseksi. Vakavista tiedonsaantiongelmista raportoidaan tarkastuskertomuksessa.
- 4.23.3 Käsiteltäessä turvaluokitettuja aineistoja noudatetaan viraston menettelyohjetta viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) soveltamisesta sekä määräyksiä sähköisten salassa pidettävien tietoaineistojen käsittelystä.

Tarkastusaineistojen analyysi

- 4.24 Tarkastuksessa tehtävällä analyysillä tarkoitetaan tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamaa tarkastusaineiston erittelyä ja jäsentelyä. Analyysillä pyritään nostamaan tarkastusaineistosta esiin riittävä määrä tietoja, jotka kertovat siitä "miten asiat ovat".

- 4.25 Tarkastusaineiston luonne (määrällinen, laadullinen) määrittää, millaisia analyysejä aineistoon voi ja kannattaa kohdistaa. On pyrittävä käyttämään aineistoon sopivaa analyysitapaa, joka tehokkaimmin järjestää tietoja halutulla tavalla. Analyysin muita tavoiteltavia ominaisuuksia ovat analyysin etenemisen jäljitettävyys ja sen avulla saatujen tulosten luotettavuus.
- 4.26 Analyysin tekemisessä on tärkeää aktiivinen, kriittinen ja objektiivinen asennoituminen. Analyysi on aktiivista aineistojen käyttämistä ja tulkintaa, jossa tarkastuskysymystä valaistaan eri puolilta ja haetaan eri lähteistä lisätietoa, jotka vahvistavat tai kiistävät aiemmin saatuja tietoja tai muodostettua kuvaa. Analyysiin kuuluu myös pyrkiminen asioiden oivaltavaan yhdistelyyn, jolloin voidaan päästä yksittäisistä vähämerkityksisistä asioista merkittäviin tarkastushavaintoihin.
- 4.27 Osaksi aineiston analyysi on luonteeltaan jatkuvaa aineiston järjestelyä ja huomioiden keräämistä, johon on vaikea soveltaa määrämuotoisia menetelmiä. Vaikeutta lisää se, että analyysissä on tarpeen käyttää erilaisia aineistoja vuorovaikutteisesti. Laadullisissa aineistoissa tällainen käsityömainen, aineiston keruuseen tiiviisti sidoksissa oleva työskentely voi muodostaa pääosan analyysistä eikä sille välttämättä ole tehokkaampaa vaihtoehtoa.
- 4.28 Toisinaan niin laadullisten kuin määrällistenkin aineistojen analyyssissä voi ja kannattaa käyttää määrämuotoisia menetelmiä. Joitakin tällaisia menetelmiä on kuvattu tarkemmin viraston Toiminnantarkastuksen oppaassa (esimerkiksi tilastolliset menetelmät). Yleistä menetelmäkijallisuutta on olemassa paljon.
- 4.29 Sekä laadullisten että määrällisten menetelmien etuina ovat tehokkuus, jäljitettävyys ja tulosten luotettavuus. Varsinkin määrällisiin tarkastusaineistoihin voidaan helposti soveltaa menetelmiä, joihin on myös kehitetty erilaisia ohjelmia (esimerkiksi tilasto- ja taulukkolaskentaohjelmat). Ohjelmat voivat joskus olla melko helppokäyttöisiä, vaikka ne suorittavat varsin mutkikkaita operaatioita. Sen takia on ehdottoman tärkeää tietää, mihin menetelmät ja ohjelmat soveltuvat sekä ymmärtää, mitä ohjelman suorittamassa analyysissä tapahtuu. Muutoin tulosten väärin tulkintojen mahdollisuus on suuri.

Menetelmän soveltaminen muodostaa tarkastuksessa tavallisesti selkeän osakokonaisuuden. Tämä tekee mahdolliseksi sen, että viraston menetelmätuntijat voivat työskennellä hankkeen tukena vain menetelmän käytössä tarvittavan ajan. Menetelmätun-

tijoiden ei tarvitse tuntea analysoitavaa asiaa muutoin syvällisesti. Menetelmäasiantuntija voi olla myös viraston ulkopuolinen taho.

- 4.30 Määrällinen analyysi voi olla esimerkiksi asioiden yhteyksiä osoittavaa laskentaa tai tilastollista analyysiä, joka perustuu riittävästä tapausmäärästä tehtäviin todennäköisyyspäätelmiin. Laadullisessa analyysissä tarkasteltujen yksiköiden määrä on useimmiten niin rajattu, ettei tilastollisiin päätelmiin ole mahdollisuuksia. Laadullista aineistoa tarkastellaan usein kokonaisuutena, jonka ajatellaan valottavan jonkin sisäisesti loogisen kokonaisuuden rakennetta.
- 4.31 Vaikka laadulliseen aineistoon on vaikeampi kohdistaa määräämuotoisia menetelmiä, niihinkin on saatavilla ohjelmia, jotka tehostavat varsinkin laajojen aineistojen analyysiä. Tällaisten välineiden yhtenä etuna on se, että ne ohjaavat aineiston systemaattiseen käsittelyyn, mikä jo sinällään lisää analyysin jäljitettävyyttä ja tulosten luotettavuutta.
- 4.32 Tarkastuksessa voidaan päästä hyvään tulokseen yhdistämällä laadullista ja määrällistä analyysiä. Laadullisella analyysillä voidaan tehdä esimerkiksi alustavia havaintoja, joita testataan ja tarkennetaan määrällisellä menetelmällä.

Päätelmät

- 4.33 Päätelmillä tarkoitetaan tässä tarkastajan tekemien arviointien ja päättelyjen tuloksia. Näitä tehdään sekä siitä, miten asiat ovat, että siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.
- Tarkastusviraston kannanotot puolestaan ovat viraston tekemiä kokonaispäätelmiä tarkastuksessa esiin tulleista havainnoista ja niiden kohteelle aiheuttamista muutostarpeista.
- 4.34 Aineistojen analyysit ja kriteereihin perustuvat vertailut ovat lähtökohtina asioiden tilaa koskeville päätelmille. Analyysit tai vertailut eivät suoraan osoita asioiden tilaa, vaan tarkastajien on tehtävä niistä päätelmiä. Tarkastellusta asiasta tai ilmiöjoukosta tuodaan päätelminä esiin jotakin uutta, joka ei sellaisenaan sisälly analysoituihin aineistoihin.
- 4.35 Siltä osin kuin päätelmät perustuvat päättelyyn, voidaan yksiselitteisesti todeta, onko oikeita päättelysääntöjä noudatettu ja onko

päätelmä oikea vai ei. Määrällisessä analyysissä tilanne on tavallisesti tämä. Siinä päättelysääntöjen ohjaamat päätelmät liittyvät usein kiinteästi jo analyysin tekemiseen.

4.36 Laadullisessa analyysissä päätelmiä tehdään tavallisimmin muodostamalla analysoidusta aineistosta kokonaisarvio. Tällöin päätelmien oikeellisuutta ei voi kiistatta todeta tai jopa sen arvioiminen voi olla epärelevanttia. Tällaisilta päätelmiltä vaaditaan osin muunlaisia ominaisuuksia, kuten objektiivisuutta, tasapainoisuutta ja kohtuullisuutta. Tämä koskee erityisesti päätelmiä siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla tai mitä asioille pitäisi tehdä. Osin se koskee kuitenkin myös päätelmiä siitä, miten asiat ovat. Myös arvioiden varassa tehtyjä päätelmiä on pystyttävä perustelemaan kunnollisesti.

4.37 Perusteltavuus tarkoittaa muun muassa sitä, että päätelmien tueksi voidaan esittää riittävästi tosiasioita. Tarvittavien tosiasioiden määrälle tai laadulle ei voi esittää yleisiä vaatimuksia, varsinkin jos kyseessä ovat laadulliseen analyysiin perustuvat päätelmät.

Tarvittavien tosiasioiden määrä ja laatu määräytyvät kokonaan asioiden luonteen ja niiden keskinäisten yhteyksien perusteella. Yksittäisinä vähämerkityksiset, mutta toisistaan riippumattomat ja samaan suuntaan osoittavat huomiot voivat oikeuttaa vahvan päätelmän. Joissakin tapauksissa yksikin merkittävä huomio voi olla ratkaiseva tuki päätelmälle.

Riittävyyttä osoittaa se, onko kuka tahansa harkintakykyä omaava henkilö saatavissa vakuuttuneeksi siitä, että tosiasiat tukevat päätelmiä. Tarkastuksen aikana voi myös melko turvallisesti todeta tiedon olevan riittävää päätelmien tekemiseksi, jos lisätieto ei tuo enää olennaisesti uutta valaistusta asiaan, vaan samat huomiot alkavat toistua. Määrällisessä analyysissä tarvittavan tiedon määrästä on sääntöjä tilastollisissa oppaissa.

4.38 Päätelmien varmuusaste voi vaihdella. Mitä kiistanalaisemmaksi ennakoidusta päätelmästä on kyse, sitä korkeampaan varmuuteen ja perusteltavuuteen tulisi pyrkiä. Tällöin päätelmän tueksi on kerättävä suurempi määrä tosiasioita ja päättelyt on tehtävä tavanomaista yksityiskohtaisemmin. Perusteltavuuden osoittaminen voi laadullisesta analyysistä tehtävissä päätelmissä vaatia tavanomaista enemmän vaivaa. Koska päätelmä saattaa perustua aineistosta tehtyyn kokonaisarvioon, ei ole osoitettavissa mitään yksittäisiä asioita, joilla päätelmää voisi helposti tukea. Silloin

täytyy erityistä huomiota kiinnittää perustelujen kokonaisuuteen.

- 4.39 Tarkastuksessa voidaan tulla päätelmiin, jotka mahdollisesti ovat merkittäviä, mutta joista on vaikea päästä riittävään varmuuteen. Tällaisista asioista voi olla tarpeen raportoida, mutta silloin on selvästi ilmaistava asiaan liittyvä epävarmuus.

Tarkastuksen dokumentointi

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

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

- 4.41 Tarkastuksen työpaperit ja muu todentava aineisto säilytetään tarkastuksen antamisen jälkeen kuusi vuotta. Työpapereiden ensisijainen säilytystapa on sähköinen säilytys.

5 Raportointi

Raportoinnin perusta ja raportointitavat

- 5.1 Tarkastusvirastosta annetun lain mukaan virastolla on kaksi pääasiallista raportointitapaa: 5 § mukainen tarkastuskertomus ja 6 § mukainen eduskunnalle vuosittain annettava kertomus viraston toiminnasta. Lisäksi virasto voi antaa tarvittaessa eduskunnalle erilliskertomuksia.
- 5.2 Toiminnantarkastuksen pääasiallinen raportointitapa on 5 § mukainen tarkastuksesta laadittu tarkastuskertomus, jossa esitetään tarkastuksen havainnot ja tarkastusviraston kannanotot. Lainkohdan mukaan kertomus tulee antaa tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä lisäksi tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle.
- 5.3 Lain 6 § mukainen eduskuntakertomus on koko viraston eduskunnalle antama kertomus toiminnastaan ja tekemistään havainnoista. Eduskuntakertomuksen sisällöstä päättää pääjohtaja.
- Saman 6 § mukaan tarkastusvirasto voi antaa eduskunnalle erilliskertomuksia, joiden antamisesta päättää pääjohtaja tapauskohtaisesti. Erilliskertomuksen antamiselle ei ole säännöksissä asetettu erityisiä edellytyksiä. Kertomus voi olla joko tilintarkastuksen, toiminnantarkastuksen tai näiden yhdessä tekemiä.
- Viraston strategian mukaan virasto raportoi strategisten teema-alueiden teemoista eduskunnalle erilliskertomuksina tai niistä otetaan yhteenveto tarkastusviraston eduskunnalle toiminnastaan vuosittain antamaan kertomukseen.
- 5.4 Tarkastuskertomuksen ja eduskuntakertomuksen lisäksi toiminnantarkastuksen raportointitapoja ovat aloite, selvitys ja kirje. Näitä raportointitapoja ei kuitenkaan käytetä tavanomaiseen tarkastushavainnoista raportointiin. Aloitteen, selvityksen tai kirjeen käyttöä käsitellään kohdissa 5.95–5.97.

Raportoinnin vaiheet

Kirjoittaminen tarkastuksen aikana

- 5.5 Tarkastuksesta raportoidaan tarkastuksen tekemisen jälkeen, mutta tarkastuskertomuksen kirjoitusvaihetta ei voi ajallisesti erottaa muusta tarkastuksen tekemisestä. Erityisesti analyysi- ja kirjoitusvaihe menevät usein päällekkäin, sillä kirjoittaminen on myös aineiston analyysin ja päättelyn apuväline.
- 5.6 Tarkastuksessa tuotetaan tekstejä koko tarkastushankkeen ajan, ja näitä tekstejä kannattaa käyttää lopullisessa kertomuksessa. Jo esiselvitysraportti voi sisältää tekstiä, jota voi käyttää tarkastuskertomuksessa kuvattaessa tarkastuskohdetta tai tarkastusasetelmaa. Myös haastatteluista, kyselyistä, tilastoista tai kirjallisista lähteistä tehdyt työpaperit voivat sellaisenaan olla käyttökelpoisia tekstejä tarkastuskertomuksessa.

Tarkastuskertomuksen kirjoitus ja ohjaus

- 5.7 Tarkastuskertomuksen kirjoittavat raportointivastuullinen tarkastaja ja muut tarkastusta tehneet tarkastajat sovitun työnjaon mukaisesti. Raportointivastuullinen tarkastaja vastaa kertomuksen osien yhteensopivuudesta ja sisällön kokonaisuudesta sekä esittelee kertomuksen päätettäväksi.
- 5.8 Tarkastuskertomuksen kirjoitusta ohjaavat ryhmäpäällikkö ja kertomuspäällikkö. Ryhmäpäällikön tehtävänä on varmistaa, että tarkastuksesta voidaan raportoida eli että tarkastuksessa on hankittu riittävästi tarkastusevidenssiä tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi. Lisäksi ryhmäpäällikön tehtävään kuuluu käydä läpi ensimmäinen kertomusluonnos ja varmistaa, että kertomuksen sisältö on vastaa esiselvityksessä sovittua ja kertomuksen alustava rakenne on tasapainoinen.

Kertomuspäällikön tehtävänä on tukea ja ohjata tarkastajaa tarkastuskertomuksen kirjoittamisessa sekä varmistaa, että kertomus täyttää sille asetetut vaatimukset. Kertomuspäällikkö päättää, milloin tarkastuskertomusluonnos on valmis ja se voidaan lähettää tarkastetulle palautetta varten.

Ohjausvastuun siirtymisestä ryhmäpäälliköltä kertomuspäällikölle sovitaan tapauskohtaisesti. Olennaista on, että tarkastajalle ja päälliköille on koko ajan selvää, kumpi päälliköistä on ohjausvastuussa.

- 5.9 Ennen kertomusluonnoksen lähettämistä tarkastetulle voidaan luonnoksesta pyytää palautetta tilintarkastuksen yksiköltä, jos tarkastaja ja kertomuspäällikkö katsovat, että vuositilintarkastuksen palaute voisi tuottaa raporttiin lisäarvoa.

Palautteen pyytäminen

- 5.10 Tarkastuskertomusluonnos lähetetään tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle palautetta varten. Palautteen tarkoitus on antaa tarkastetulle mahdollisuus lausua näkemyksensä luonnoksessa esitetyn tarkastusevidenssin riittävydestä sekä varmistaa, että tarkastuskertomusluonnos ei sisällä väärinkäsityksiä ja että kertomuksen sisältö ei tule tarkastetulle yllätyksenä.
- 5.11 Palautetta pyydetään vain niiltä tahoilta, jotka ovat tarkastettavasta toiminnasta olennaisesti vastuussa eli pääsääntöisesti tarkastetulta organisaatiolta sekä ministeriöltä, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu. Palautteenantajat ovat siis pääsääntöisesti samoja organisaatioita kuin ne, joille varsinainen tarkastuskertomus virastosta annetun lain 5 §:n mukaisesti annetaan. Palautetta ei pyydetä tarkastuskohteen sidosryhmiltä, intressitahoilta tai kaikilta niiltä tahoilta, joilta tarkastusaineistoa on hankittu.
- 5.12 Tarkastuskertomusluonnos ja siitä pyydetty palaute ei ole enää tiedonhankintaväline tarkastetuilta, vaan kertomusluonnoksen tulee olla sisällöltään ja muodoltaan mahdollisimman lähellä valmista tarkastuskertomusta.
- Tarkastaja voi olla kirjallisesti yhteydessä tarkastettaviin myös tarkastuksen aikana, ennen tarkastuskertomusluonnoksen lähettämistä. Lähetetyistä kirjeistä, muistioista tai vastaavista tulee kuitenkin ulkomuodon ja sisällön kautta käydä selvästi ilmi, että kyseessä ei vielä ole tarkastusviraston luonnos tarkastuskertomukseksi.
- 5.13 Ennen kertomusluonnoksen lähettämistä palautteelle yksikön sihteeri muokkaa luonnoksen toiminnantarkastuksen kertomustyylin mukaiseksi.
- Yksikön sihteeri lähettää palautepyyntökirjeen ja kertomusluonnoksen sähköisesti. Sihteeri myös arkistoi luonnoksen ja saadut palautteet. Jos palaute tulee kirjeitse tai sähköisesti virastoon, yksikön sihteeri lähettää palautteen edelleen tarkastajille, kertomuspäällikö(i)lle sekä ylijohdajalle.
- 5.14 Palautepyyntökirjeen allekirjoittavat kertomuspäällikkö ja raportointivastuullinen tarkastaja. Palautteen antamiseen annetaan aikaa pääsääntöisesti kaksi viikkoa. Palautteen antamisen tapa jätetään

palautteen antajan harkintaan.

- 5.15 Jos palaute annetaan suullisesti palautekokouksessa, tarkastaja kirjoittaa kokouksesta muistion, mikä lähetetään myös tarkastetulle. Toiminnantarkastuksesta palautekokoukseen osallistuvat tarkastajien lisäksi kertomuspäällikkö ja tarpeen mukaan ylijohtaja ja ryhmäpäällikkö.

Palautteen käsittely

- 5.16 Palautteen käyvät läpi kertomuksen kirjoittaneet tarkastajat ja kertomuspäällikkö. Tarkastajat tekevät saadun palautteen ja kertomuspäällikön kanssa käydyn keskustelun perusteella mahdolliset täydennykset ja korjaukset kertomusluonnokseen.

Palautteiden käsittely dokumentoidaan tarkastuksen työpapereihin siten, että sekä palautteiden perusteella kertomusluonnokseen tehdyt muutokset että perusteet luonnoksen muuttamatta jättämiseen käyvät jälkikäteen ilmi.

- 5.17 Jos saatu palaute on epäselvää tai jos palautteen antaja on ymmärtänyt kertomusluonnoksen siten väärin, että väärinymmärryksen korjaamisen voi olettaa muuttavan palautteen sisältöä olennaisesti, palautteen antajia voi pyytää tarkentamaan tai selventämään palautetta. Tarkennuspyyntö voidaan tehdä suullisesti. Saadut tarkennukset dokumentoidaan ja arkistoidaan kuten varsinainen palautekin.

Tarkastuskertomuksissa esitetään yksilöityjä viittauksia palautteisiin pääsääntöisesti vain niissä tapauksissa, joissa palautteen sisältö on ristiriidassa aiemmin saadun tarkastustiedon kanssa.

Tarkastuksen loppukokous

- 5.18 Kertomuspäällikkö hyväksyy esityksen tarkastuskertomukseksi viettäväksi tarkastuksen loppukokoukseen. Kertomus tiivistelmineen jätetään ylijohtajalle ja tiedoksi pääjohtajalle tiedoksi vähintään viikkoa ennen loppukokousta.
- 5.19 Myös jälkiseurantasuunnitelma valmistellaan ennen loppukokousta. Tämän tekee tarkastaja ja tekemistä ohjaa kertomuspäällikkö. Suunnitelma toimitetaan ylijohtajalle ennen loppukokousta. Suunnitelman sisällöstä on ohjeita luvussa 6.

- 5.20 Tarkastus päätetään loppukokoukseen, jonka tarkoituksena on
- päättää kertomuksen antamisesta sekä siitä, antaako tarkastus aihetta muihin toimenpiteisiin
 - keskustella tarkastuksesta tiedottamisesta
 - keskustella ja päättää tarkastuksen jälkiseurantasuunnitelmasta
 - arvioida tarkastuksen onnistumista.

Loppukokoukseen osallistuvat tarkastuksen tehneet tarkastajat, ylijohtaja, kertomuspäällikkö(t) ja ryhmäpäällikkö. Myös pääjohtajalle varataan mahdollisuus osallistua kokoukseen.

- 5.20.1 Loppukokouksessa keskustellaan, voiko virasto antaa tarkastuksesta laaditun tarkastuskertomuksen ja muutetaanko esitettyä kertomusluonnosta. Kertomuksen antamisesta päättää ylijohtaja.

Lisäksi kokouksessa keskustellaan ja päätetään, antaako tarkastus aihetta muihin toimenpiteisiin, esimerkiksi uusiin keskusteluihin tarkastetun kanssa.

- 5.20.2 Loppukokouksessa keskustellaan myös erilaisista tiedotusvaihtoehdoista sekä kertomusten julkaisumääristä. Pääsääntö on, että tarkastuskertomuksista annetaan lehdistötiedote. Kertomuksen julkistamisen yhteydessä pidettävistä lehdistötilaisuuksista tai sidosryhmäseminaareista päättää pääjohtaja. Muita tiedotusmahdollisuuksia ovat esimerkiksi kirjoitukset aihepiiriin julkaisuissa tai tarkastuksen esittely alan tilaisuuksissa.

Loppukokouksessa arvioidaan myös, kuinka suuri kysyntä painetuilla kertomuksilla on vakiojaketun lisäksi. Tarkastaja välittää tiedon yksikön sihteeille.

- 5.20.3 Loppukokouksessa käydään läpi myös tarkastuksen jälkiseurantasuunnitelma. Suunnitelman hyväksyy ylijohtaja.

- 5.20.4 Loppukokouksessa keskustellaan ja arvioidaan tarkastusprosessin onnistumista. Arvioinnin apuna voi käyttää esimerkiksi kysymyksiä: Onko tarkastuksessa vastattu tarkastuskysymyksiin ja onko tarkastuksen laajuus halutunlainen? Miten tarkastuksessa onnistuttiin yhteistyössä tarkastetun ja muiden sidosryhmien kanssa sekä viraston sisällä? Onko tarkastuksessa joltain osin poikettu toiminnan tarkastuksen ohjeista? Miten hyvin tarkastuksessa saavutettiin aikataulu- ja resurssitavoitteet?

Aikataulu- ja resurssiarvioinnin helpottamiseksi tarkastaja selvittää ennen loppukokousta tarkastuksen tavoitellut ja toteutuneet aikataulut sekä henkilötyöpäivät.

- 5.21 Jos pääjohtaja ei ole osallistunut loppukokoukseen, kertomus lähe-

tetään hänelle tutustuttavaksi ennen sen sisällön lopullista päättämistä.

Tarkastuskertomuksen julkaisu ja tarkastuksesta tiedottaminen

- 5.22 Tarkastuskertomuksen julkaisun ja tarkastuksesta tiedottamisen tavoitteena on edistää tarkastuksen vaikutuksia. Tiedottamisen vaihtopojat ovat tarkastuskertomusten jakelu sekä lehdistötiedotteet.
- 5.23 Yksikön sihteerit lähettävät tarkastajan laatiman tiivistelmän käännettäväksi ja toimittavat kertomuksen painovalmiiksi.
- 5.24 Tiedottaja laatii lehdistötiedotteen yhteistyössä tarkastajan kanssa ja sopii tarkastuksen julkaisupäivän.
- 5.25 Tarkastuksesta laadittu tarkastuskertomus annetaan tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle.
- 5.26 Painettu tarkastuskertomus ja lehdistötiedote lähetetään tarkastetulle ja ministeriölle siten, että kertomus on näillä viimeistään kolme työpäivää ennen kertomuksen julkistamispäivää.
- 5.27 Lisäksi tarkastuskertomus lähetetään tarkastusviraston tärkeimmille sidosryhmille vakiojakelun mukaisesti sekä tarkastusaiheen kanalta olennaisille tahoille tarkastajan oman jakelulistan mukaisesti.

Tarkastuskertomuksen sisällölliset vaatimukset

- 5.28 Tarkastuskertomus on osa tarkastusprosessia ja sillä edistetään tarkastuksen vaikuttavuutta. Tarkastuskertomus on samalla asiakirja, jonka perusteella tarkastusviraston ulkopuoliset tahot pitkälti muodostavat käsityksensä siitä, miten virasto toimii riippumattomana ulkoisena tarkastusviranomaisena.
- 5.29 Tarkastuskertomuksen vaatimukset ovat samat kuin koko tarkastusprosessin: kertomuksen on oltava objektiivinen, luotettava, avoin ja käyttökelpoinen.
- 5.30 Tarkastuskertomuksen objektiivisuus tarkoittaa, että kertomuksessa asiat esitetään monipuolisesti, tasapuolisesti ja neutraalisti. Kertomuksessa tarkastusaihetta käsitellään monipuolisesti eikä anneta aiheesta yksipuolista tai rajoittunutta kuvaa. Kertomuksessa esitetään tarkastusviraston omat, tarkastuksen perusteella muodostetut

kannanotot eikä toimita muiden tahojen puolestapuhujana. Kertomuksen sanavalinnat ovat neutraaleja.

- 5.31 Tarkastuskertomuksen luotettavuus tarkoittaa, että kertomuksessa esitetyt asiat ovat hyvin perusteltuja. Tarkastuskertomuksesta on selvästi ilmevä, että tarkastuksen johtopäätökset ja suositukset perustuvat tarkastuksessa tehtyihin havaintoihin. Havainnot puolestaan perustuvat selvästi dokumentoituun tarkastusprosessiin ja riittävään todentavaan aineistoon. Tarkastusprosessissa käytetyt menetelmät ja aineistot ovat perusteltuja suhteessa tarkastuskysymyksiin. Tarkastuskysymykset ovat perusteltuja suhteessa tarkastuksen tavoitteeseen, tarkastusaihe on taas perusteltu tarkastusviraston strategiaan ja tarkastusaiheiden valintaperusteisiin nähden.
- 5.32 Tarkastuskertomuksen avoimuus tarkoittaa, että kertomuksesta on selvästi havaittavissa, mistä lähtökohdista tarkastus on tehty, mitä tarkastuksessa on tehty ja miten kannanottoihin on päädytty. Kertomuksen avoimuus tarkoittaa myös tarkastuksen rajauksen selvää esittämistä. Rajaus kertoo, mitä kertomuksessa ei käsitellä, mitkä ovat tarkastuksen näkökulman, aineistojen ja menetelmien mahdolliset heikkoudet sekä minkälaisia johtopäätöksiä kertomuksen perusteella ei voi tehdä.
- 5.33 Tarkastuskertomuksen käyttökelpoisuus tarkoittaa, että tarkastusaihetta käsitellään ymmärrettävällä ja havainnollisella tavalla ja että kertomus on helppolukuinen. Kertomuksessa keskitytään tarkastuskysymyksen kannalta olennaisiin havaintoihin ja kannanottojen perustana olevat havainnot käyvät selvästi ilmi. Kertomuksessa ei tarvitse käsitellä kaikkia tarkastuksessa havaittuja asioita eikä kertomuksen tarvitse sisältää kuvailevaa aineistoa enempää kuin tarkastushavaintojen ymmärtämiseksi ja kannanottojen perustelemiseksi on tarpeen.

Tarkastuskertomus on kirjoitettava tavalla, joka luo edellytyksiä havaittujen epäkohtien ja ongelmien korjaamiselle. Kertomuksen perusteella tulisi myös asiaa tarkemmin tuntemattoman lukijan voida ymmärtää tarkastuksen pääasiat.

Kaiken kaikkiaan tarkastuskertomuksen tulisi muodostaa selvä ja looginen kokonaisuus. Kertomuksen tulisi sellaisenaan, ilman viittauksia muihin työpapereihin, kertoa tarkastettavan asian ydin sisältö selvästi ja vakuuttavasti.

Tarkastuskertomuksen rakenne ja sisältö

- 5.34 Kaikki tarkastuskertomukset tehdään rakenteeltaan pääpiirteittäin samanlaisiksi. Tarkastuskertomusten varsinaisessa kertomusosassa esitetään:
1. Johdanto, jossa esitetään selitys sille, miksi tarkastus on aloitettu.
 2. Tarkastusasetelma, jossa esitetään
 - tarkastuksen tavoite, kysymykset ja rajaukset
 - tarkastuksen kriteerit
 - tarkastuksen aineistot ja menetelmät.
 3. Tarkastushavainnot.
 4. Tarkastusviraston kannanotot, jossa esitetään tarkastuksen johdopäätökset ja mahdolliset suositukset.
- 5.35 Tämän raportointiohjeen lopussa on esitetty kertomuksen osiin liittyviä kysymyksiä, joita voi käyttää apuna tarkastuskertomusta kirjoitettaessa.

Johdanto

- 5.36 Tarkastuskertomuksen ensimmäisessä luvussa esitetään tarkastuksen tausta. Luvun otsikko on Johdanto. Luvun tarkoitus on kertoa lukijalle, miksi tarkastus on tehty ja miksi kohteen tarkastaminen oli tarpeellista. Luku on lyhyt, enimmillään 3–4 sivua. Lukua ei jaeta alalukuihin.
- 5.37 Luvussa esitellään tarkastusaihe lyhyesti ja yleisesti muutamalla kappaleella. Samalla kuvataan tarkastusaiheen valtiontaloudellista merkitystä rahamääräisesti ja mielellään jollain lailla suhteutettuna. Yksityiskohtaisemmin tarkastuskohde kuvataan luvussa 2.
- 5.38 Aiheen yleisen esittelyn jälkeen kuvataan, millä perusteilla virasto on valinnut aiheen tarkastettavaksi. Jos aihe perustuu aiempiin tarkastuksiin, nämä mainitaan yksilöidysti. Lisäksi kuvataan tarkastusaiheen kannalta ajankohtaiset ja merkittävät kannanotot, joita eduskunta ja sen toimielimet ovat tarkastusaiheesta antaneet.
- 5.39 Luvussa kerrotaan myös tarkastuksen tavoite. Tarkastuksen tavoite ilmaisee yleispiirteisen arvion siitä, miten tarkastuksella tuotettua tietoa voidaan hyödyntää.

Tarkastusasetelma

5.40 Kertomuksen toisen luvun otsikko on Tarkastusasetelma. Luvussa selvitetään, mitä tarkastuksessa on tarkastettu ja miten tarkastus on tehty. Tavoitteena on, että johdannon ja tarkastusasetelman luetuaan lukija voi halutessaan siirtyä suoraan kertomuksen lopussa oleviin tarkastusviraston kannanottoihin. Vaikka tarkastuksen suorittamisessa painottuu tarkastushavaintojen tekeminen, kiireiselle lukijalle on usein kiinnostavinta, mitä on tarkastettu ja mitä johtopäätöksiä tarkastuksen perusteella on tehty.

- 5.41 Luku jaetaan alalukuihin. Luvussa esitetään
- tarkastuskohteen kuvaus
 - tarkastuksen pääkysymys ja konkreettiset tarkastuskysymykset
 - tarkastuksen tavoitteeseen liittyvät rajaukset ja näiden perustelut
 - tarkastuskriteerit
 - tarkastuksen aineistot ja analyysimenetelmät
 - tarkastuksen organisatoriset, ajalliset ja alueelliset rajaukset sekä rajausten merkitys johtopäätöksille ja niiden mahdolliselle hyödyntämiselle
 - tarkastuksen tekijät, työnjako ja ohjausvastuu.

Kaikki mainitut asiat ovat yhteydessä toisiinsa ja niiden esittämisjärjestys ja otsikointi on harkittava tapauskohtaisesti. Suositeltavaa kuitenkin on, että esittämisjärjestys on edellä olevan luettelon mukainen.

Kohteen kuvausta lukuun ottamatta Tarkastusasetelma-luvussa käytetään mennyttä aikamuotoa: luvussa kerrotaan, että tarkastus on tehty ja että tehdystä tarkastuksesta on sen jälkeen kirjoitettu kertomus.

5.42 Kohteen kuvauksessa tulee esitellä ainakin kohteena oleva toiminta, siihen käytettävät resurssit, vastuuviranomaiset sekä lainsäädännöllinen perusta. Jos näissä on tapahtunut merkittäviä muutoksia, myös ne selostetaan. Lisäksi voidaan kuvata, minkälaisia yhteyksiä kohteella on muihin toimintoihin tai organisaatioihin.

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

- 5.43 Kohteen kuvauksen jälkeen esitetään tarkastuksen pääkysymys ja konkreettiset tarkastuskysymykset. Pääkysymys tulisi voida ilmaista yhdellä selvällä kysymyslauseella ja sen tulisi olla tarkasti muotoiltu. Pääkysymyksessä ei tule käyttää ilmaisuja, jotka muuttavat kysymyksen epämääräiseksi; tällaisia ovat esimerkiksi sanat muun ohessa, erityisesti tai pääasiassa.
- Pääkysymys kannattaa useimmiten jakaa edelleen konkreettiseksi tarkastuskysymyksiksi. Tarkastuksen pääkysymyksen ja tarkastuskysymysten tulee muodostaa looginen kokonaisuus. Kysymysten tulee myös olla linjassa myöhemmin esitettävien tarkastuksen johtopäätösten kanssa. Sellaisia tarkastuskysymyksiä ei tule esittää, joita tarkastuksessa ei ole selvitetty tai joihin johtopäätöksissä ei vastata.
- 5.44 Pääkysymyksen ja tarkastuskysymysten jälkeen esitetään tarkastuksen rajausta siltä osin kuin se liittyy tarkastuksen tavoitteeseen ja kysymyksiin. Rajausta selventää, mihin kysymyksiin tarkastuksessa on vastattu ja mihin ei. Usein lukijan kannalta on selvintä rajata tarkastus kertomalla, mitä asioita tarkastus ei ole käsitellyt.
- 5.45 Tarkastuksen kriteerit eli tarkastushavaintojen arviointiperusteet tulee esittää selvästi. Selvästi tulee esittää myös se, mistä kriteerit on johdettu ja millä perusteella ne on valittu. Usein kriteerit liittyvät säännösten noudattamiseen, asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen tai hyvän taloudenhoidon ja hallinnon periaatteisiin. Koska tarkastus on jälkikäteistä, on kriteereissä kiinnitettävä erityishuomiota niiden pätevyyteen ja kohtuullisuuteen tarkastusajankohdalla. Riittäviä arviointikriteereitä eivät myöskään ole omat tai muiden esittämät mielipiteet siitä, miten asioiden tulisi tai olisi tullut olla. Jos eri tarkastuskysymyksissä käytetään eri kriteereitä, voidaan kriteerejä tarkentaa tarkastushavaintoja käsiteltäessä.
- 5.46 Luvussa esitellään myös tarkastuksen aineistot ja menetelmät: mitä aineistoja tarkastuksessa on käytetty, miten aineistot on kerätty ja millä menetelmillä niitä on analysoitu? Aineistot ja menetelmät esitellään yleisellä tasolla. Jos eri tarkastuskysymyksissä on käytetty erilaisia aineistoja ja analyysimenetelmiä, ne voidaan kuvata myös tarkastuskysymyksittäin.
- Aineistojen ja menetelmien kuvaukseen kuuluvat yleensä myös perusteet, joilla aineistot ja menetelmät on valittu. Jos aineistoihin tai menetelmiin liittyy erityisiä heikkouksia tai tarkastuksen johtopäätöksiä vaarantavia tekijöitä, nämä mainitaan erikseen. Tarvittaessa aineistoja ja menetelmiä voi tarkentaa myös tarkastusha-

vaintojen kohdalla tai liitteessä.

- 5.47 Luvussa esitetään vielä, miten tarkastuksen aineistojen ja menetelmien valinta on rajannut tarkastuskohdetta. Rajaukset voivat olla hallinnollisia, ajallisia tai alueellisia: Hallinnollinen rajausta kertoo, mitkä organisaatiot ovat ja mitkä eivät ole olleet tarkastettavana. Ajallinen rajausta kertoo, minkä ajanjakson toimii tarkastus on kohdistunut. Alueellinen rajausta ilmaisee, minkä alueen toimijoihin tarkastus on kohdistunut.

Kaikki tarkastuksen rajaukset tulisi lyhyesti perustella. Rajauksia esiteltäessä on hyvä myös kertoa, mitä tehdyt rajaukset merkitsevät tarkastuksen johtopäätösten ja niiden yleistettävyyden kannalta. Kertomuksessa voi esimerkiksi mainita, minkälaisia tuloksia tehdyt rajaukset sulkevat pois ja mitä tarkastuksen perusteella ei voi päätellä. Rajausten selvä esittäminen ja rajausten merkitysten selostaminen vähentää odotuskuiluja ja perusteetonta kritiikkiä tarkastuksen tuloksia kohtaan.

- 5.48 Seuraavaksi asetelmaluvussa luetellaan ne tahot, joilta on pyydetty ja saatu palautetta, ja esitetään, millä tavoin palaute on saatu. Lisäksi tässä mainitaan, että saatu palaute on otettu huomioon lopullisen tarkastuskertomuksen laadinnassa.

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

- 5.49 Luvun lopussa esitetään myös tarkastuksen tekijöiden ja tarkastusta ohjanneiden tarkastuspäälliköiden nimet. Myös tarkastajien mahdollinen työnjako voidaan esittää lyhyesti.

Tarkastushavainnot

- 5.50 Tarkastushavaintoja käsittelevä luku on kertomuksen ydin. Tavoitteena on, että luvussa luodaan vakuuttava tosiasiapohja kertomuksen lopussa esitettävälle johtopäätöksille.

- 5.51 Tarkastushavainnot esitetään yhdessä luvussa, jonka otsikkona on Tarkastushavainnot. Luvussa voi olla useita alalukuja, mutta käytännössä 5–6 alalukua enempää ei tulisi olla. Jos alalukuja on useampia, kertomuksesta ei enää välttämättä selvästi ilmene, mitkä ovat tarkastuksen tärkeimmät havainnot. Alalukujen otsikoinnin ja ryhmittelyn tulisi ilmentää tarkastuskysymyksiä tai tarkastuksen teemoja.

- 5.52 Tarkastushavainnointia käsittelevän luvun laadinnassa tärkeitä on ongelmakeskeisyys. Tekstin tulee keskittyä tarkastuskysymyksiin ja niihin vastaamiseen. Tekstistä on selvästi käytävä ilmi, milloin kyse on tarkastuksessa tehdystä havainnosta ja mikä on pikemminkin asian yleistä kuvailua. Kuvailevaa tekstiä voi olla vain siinä määrin kuin on välttämätöntä tarkastuskysymyksen ja siihen annettavan vastauksen ymmärtämiseksi.
- Tarkastushavainnot on kirjoitettava tavalla, joka osoittaa, että ne perustuvat riittävään, olennaiseen ja luotettavaan aineistoon. Tekstistä tulee selvästi käydä ilmi, millä kriteereillä asioita on arvioitu. Tekstistä tulee myös ilmetä, mitä tehty havainto tarkoittaa tarkastuskriteerin kannalta: Onko asiantila hyvä, tyydyttävä vai huono? Havainnot pitää siis selvästi tulkita niitä kriteerejä vasten, joita tarkastuksessa käytetään. Tulkintaa ei voi jättää vain lukijalle.
- 5.53 Suositeltava pääsääntö on, että merkittävimmät tarkastushavainnot esitetään kussakin alaluvussa ensimmäiseksi ja vasta näiden jälkeen vähemmän merkittävät havainnot. Tarkastushavainnot-luvussa on myös mahdollista esittää ensin käsiteltävää asiaa koskeva päätelmä ja vasta sen jälkeen siihen johtanut dokumentaatio, kunhan tätä tapaa noudattaa kautta linjan. Havaintoina voidaan esittää myös onnistuneita ratkaisuja erityisesti silloin, kun käytetyt ratkaisut olisivat laajemmin yleistettävissä.
- 5.54 Jos Tarkastushavainnot-luvussa on useita alalukuja tai jos havaintotekstiä on muuten paljon, voidaan alalukujen tai Tarkastushavainnot-luvun loppuun lisätä kokoavia tarkastushavainnointia omana alalukunaan. Tämän alaluvun tulee erota Tarkastusviraston kannanotot -luvusta: kannanotot-luvussa esitetään vastaus tarkastuksen pääkysymykseen, kun taas alaluvussa esitetään kootusti tärkeimmät havainnot. Erona on, että kannanotot-luvussa havainnoista nousee ylempälle tasolle ja vastataan havaintoihin perustuen tarkastuksen pääkysymykseen.
- 5.55 Havaittujen ongelmien lisäksi tulisi kiinnittää huomiota ongelmien syihin. Syiden rakentava analysointi edistää tarkastuksen vaikuttavuutta.
- Jos virasto antaa tarkastuksen perusteella suosituksia, tämä tehdään Tarkastusviraston kannanotot -luvussa.
- Jos tarkastettu on tarkastusprosessin aikana ryhtynyt toimiin tarkastuksen perusteella, tämä mainitaan pääsääntöisesti kyseessä olevan tarkastushavainnon kohdalla. Jos tarkastetun aloittamat toimet ovat olleet erittäin merkittäviä tarkastuksen johtopäätösten

kannalta, voidaan tämän aloittamia toimia käsitellä omassa alaluvussa Tarkastushavainnot-luvun lopussa.

- 5.56 Tarkastetulta saatu palaute käsitellään kertomuksessa vain siltä osin, kun sillä on merkitystä tarkastuksen tavoitteiden, tulosten ja johtopäätösten kannalta. Pitkiä lainauksia saadusta palautteesta ei esitetä.
- 5.57 Joissain tarkastuksissa havaintoluku kasvaa sivumäärältään pitkäksi. Luvun sisällön arviointiin voi silloin käyttää seuraavia kysymyksiä:
- Onko havainto-osaan sisällytetty sellaista aihetta kuvailevaa tekstiä, joka ei ole varsinaista itse tehtyä havaintoa? Onko tämä kuvailu välttämätöntä havainnon ymmärtämiseksi?
 - Seuraako esitetyistä havainnoista (myöhemmin kannanotoluvussa esitettäviä) kannanottoja? Jos ei, onko näiden havaintojen runsaalle kirjoittamiselle tarvetta?

Tarkastusviraston kannanotot

- 5.58 Tarkastuskertomuksen viimeisessä luvussa esitetään tarkastusviraston kannanotot. Kannanotto tarkoittaa sekä tarkastuksen johtopäätöksiä että tarvittaessa annettavia suosituksia. Tavoitteena on, että luvussa esitetään tarkastuksen johtopäätökset ja suositukset neutraalisti, selvästi ja ytimekkäästi.
- 5.59 Tarkastuksen johtopäätökset ovat vastaus tarkastuksen pääkysymykseen ja tarkastuskysymyksiin ja samalla viraston kannanotto käsiteltyyn tarkastusaiheeseen. Johtopäätökset ovat eri asia kuin tarkastushavainnot: johtopäätökset ovat havaintojen perusteella tehtyjä päätelmiä. Johtopäätökset vastaavat siihen, mitä tehdyt havainnot merkitsevät tarkastuksen pääkysymyksen kannalta.
- 5.60 Kannanotot-luvun pituuden tulee yleensä olla enimmillään 4–5 sivua. Lukua ei jaeta alalukuihin. Jos luvusta tulee pitkä, käytännössä yli 2 sivua, sitä voi rytmittää väliotsikoilla, jotka nimetään tarkastuskysymyksiin saatuja vastauksia mukaillen asiakokonaisuuksittain. Otsikot voi myös laatia ytimekkäiden lauseiden muotoon.
- 5.61 Luvun alussa voidaan lyhyesti ja yleispiirteisesti kerrata tarkastuksen kohde ja pääkysymys sekä pääkysymyksestä johdetut tärkeimmät tarkastuskysymykset. Tämä on tarpeen, jos kertomus on sivumäärältään laaja. Muilta osin tarkastusasetelmaa ei yleensä ole tarpeen selvittää kannanotto-luvussa.

Johtopäätöksistä pitää selvästi käydä ilmi, mikä on vastaus tarkastuksen pääkysymykseen. Johtopäätösten pitää myös sisältää ar-

vottava kannanotto tarkastuksen pääkysymyksestä: miltä osin on toimittu hyvin, miltä osin on parannettavaa. Johtopäätösten tulee olla selvästi johdettavissa tarkastushavainnoista, kuitenkin siten, että tekstissä nousee yksittäisiä havaintoja yleisemmälle tasolle.

- 5.62 Johtopäätöksissä on perusteltua mainita, jos tarkastettu on tulkinut tarkastuskriteerejä eri tavoin kuin kertomuksessa, ja on sen vuoksi erimielinen tarkastuksen johtopäätöksistä.
- 5.63 Johtopäätösten lisäksi luvussa voidaan esittää tarkastusviraston suositukset. Suositusten esittäminen harkitaan tapauskohtaisesti. Suosituksia laadittaessa on kiinnitettävä huomiota niiden toteuttamisesta aiheutuviin valtiontaloudellisiin hyötyihin ja kustannuksiin.
- Suosituksia ei tarvitse esittää silloin, kun suositus on itsestään selvästi johdettavissa johtopäätöksistä. Suositusten tulisi olla yleisiä: ne voivat osoittaa suunnan, johon tarkastuksen perusteella kannattaa edetä, mutta eivät konkreettisia toimia, joita pitäisi toteuttaa.
- 5.64 Johtopäätösten ja suositusten tulee olla palautettavissa kertomuksessa aiemmin esitettyyn. Luvussa ei esitetä uusia havaintoja eikä tuoda esiin uusia asioita. Jos tarkastuksen havainnot ovat avanneet uusia näkökulmia tarkastusaiheeseen, nämä voidaan toki esitellä ja niitä pohtia. Uudetkin näkökulmat on kuitenkin johdettava kertomuksessa aiemmin esitetystä.
- 5.65 Luvussa ei viitata kertomuksen muihin osiin, ei käytetä alaviitteitä selityksiin eikä lainata tekstiä muilta, sillä luku on nimenomaan tarkastusviraston kannanotto tarkastettuun asiaan.

Tarkastuskertomuksen muut vakio-osat

- 5.66 Tarkastuskertomuksessa on varsinaisen kertomusosan lisäksi eräitä vakio-osia: päätössivu, asiasanat, sisällysluettelo, tiivistelmä, lähdeluettelo sekä tarvittaessa liitteet. Seuraavassa esitetään näiden pääasiallinen sisältö. Sisällysluettelo ja otsikointia koskevia ohjeita on myöhemmässä, kertomuksen ulkoasua käsittelevässä luvussa.

Päätös kertomuksen antamisesta

- 5.67 Tarkastuskertomukset annetaan viraston päätöksellä. Tämän vuoksi tarkastuskertomusten alussa on päätössivu, jonka allekirjoittavat

päätöksen tekijä ja päätöksen esittelijä. Viraston työjärjestyksen mukaan toiminnantarkastuksen antamisesta päättää toiminnantarkastuksen ylijohdaja. Kertomuksen antamisen esittelee asian pääosin valmistellut virkamies.

Päätöslehdessä todetaan, että tarkastusvirasto on suorittanut tarkastussuunnitelmaansa kuuluneen tarkastuksen, jonka perusteella virasto on antanut asiasta tarkastuskertomuksen. Tämän jälkeen todetaan, että tarkastus on tehty tarkastusviraston toiminnantarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti. Päätöksessä luetellaan ne tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:ssä mainitut organisaatiot, joille virasto tarkastuskertomukset antaa. Näiden lisäksi kertomus lähetetään tiedoksi valtiovarain controller -toiminnolle. Päätöksessä ei mainita muita organisaatioita.

Päätösvivulla mainitaan myös, että virasto tulee jälkiseurannassa selvittämään, mihin toimiin havaittujen epäkohtien korjaamiseksi on ryhdytty. Tässä kohtaa mainitaan myös vuosi, jolloin jälkiseuranta tullaan tekemään.

- 5.68 Poikkeustapauksissa päätösvivulla voidaan myös mainita, että tarkastetun tulee ilmoittaa tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin se on ryhtynyt tarkastuksessa esitettyjen havaintojen johdosta. Tällainen maininta edellyttää, että tarkastuskertomuksessa on huomautettu epäkohdista, joiden perusteella tarkastetun edellytetään ryhtyvän välittömiin korjaaviin toimenpiteisiin. Maininnan täytyy sisältää päivämäärä, johon mennessä tarkastetun tulee ilmoittaa, mihin toimenpiteisiin se on ryhtynyt. Lisäksi maininnassa pitää yksilöidä, missä tarkastuskertomuksen luvussa korjaavia toimenpiteitä vaativat epäkohdat on esitetty. Kappale on vakiomuotoinen ja löytyy kertomuksen tyyliopijasta.

Tiivistelmä

- 5.69 Tarkastuskertomuksen tiivistelmässä esitetään tarkastuksen tärkeimmät asiat lyhyesti. Tavoitteena on, että lukija voi nopeasti saada tiivistelmästä kokonaiskuvan tarkastuksesta ja sen tärkeimmistä tuloksista.

Tiivistelmässä voidaan poiketa tarkastuskertomuksessa noudatetusta asioiden esittämisjärjestyksestä. Tiivistelmän pääpaino tulisi olla tarkastuksen taustassa (miksi tarkastettiin), tarkastuskohteen taloudellisessa merkityksessä (asian taloudellinen mittaluokka), tarkastuskysymyksissä (mitä tarkastettiin) ja tarkastusviraston kannanotoissa (mitä saatiin selville ja minkälaisia suosituksia annettiin). Tarkastuksen aineistot ja menetelmät mainitaan lyhyesti, jos lain-

kaan. Tarkastushavainnoista esitetään kootusti tärkeimmät, ei välttämättä kaikkia. Tarkastuksen johtopäätökset tulee esittää selvästi.

Tiivistelmän tulee olla tekstinä itsenäinen: Tiivistelmässä ei viitata tarkastuskertomuksen muihin osiin tai ulkopuolisiin lähteisiin. Tiivistelmässä ei myöskään käytetä alaviitteitä eikä lyhenteitä.

Tiivistelmän enimmäispituus on kolme sivua. Tähän pääsemiseksi voidaan laajoissa tarkastuksissa tarvittaessa tyytyä vain esittelemään ne aihekokonaisuudet, joista havaintoja ja kannanottoja on tehty.

Asiasanat

- 5.70 Päätössivun jälkeen, ennen sisällysluetteloa tarkastuskertomukseen merkitään asiasanat. Asiasanaluettelon tarkoituksena on helpottaa kirjastohenkilöstön ja informaatikoiden tekemää tarkastuskertomusten luokittelua, ja tätä kautta parantaa kertomusten löydettävyyttä tietohakujen kautta.

Asiasanoina käytetään asiasanaluetteloista löytyviä sanoja. Asiasanaluetteloina voi käyttää eduskunnan kirjaston tai valtiovarainministeriön asiasanaluetteloita tai yleistä suomalaista asiasanaluettelo, ja sen alakohtana erityisesti kohtaa 71 (Hallinto. Organisaatiotutkimus. Julkinen hallinto).

Asiasanojen tulisi kuvata tarkastuksen keskeistä asiaa, mutta niiden ei kuitenkaan tulisi olla liian yleisiä. Asiasanojen määrä riippuu tarkastusaiheesta. Tarkastuskertomuksissa asiasanojen sopiva määrä on 4–8.

Lähdeluettelo

- 5.71 Kaikissa tarkastuskertomuksissa on lähdeluettelo. Lähdeluettelossa luetellaan aineisto, johon tarkastuskertomuksessa esitettävät asiat perustuvat (ks. tarkemmin kohta 4.18). Lähdeluettelo lisätään tekstin loppuun ennen liitteitä. Lähdeluettelon otsikko on Lähteet, joka merkitään myös sisällysluetteloon.

Lähdeluettelossa luetellaan varsinainen tarkastusaineisto ja muu tarkastuksessa käytetty aineisto. Varsinaista tarkastusaineistoa ovat esimerkiksi haastattelut, kyselyihin saadut vastaukset ja erilaiset tarkastuskohdetta koskevat asiakirjat. Lähdeluettelossa tulee olla maininta myös niistä aineistoista, jotka esitellään tarkemmin liitteissä.

Muuta tarkastuksessa käytettävää aineistoa ovat esimerkiksi lait, asetukset ja niihin liittyvät valmisteluasiakirjat sekä tarkastus-

aihetta käsittelevät tutkimukset ja selvitykset. Nämä aineistot mainitaan lähdeluettelossa silloin, kun niihin on viitattu tekstissä. (Lähdeviittauksista tarkemmin kohdassa 5.84–5.86.)

Huomionarvoista on, että lähdeluettelo sisältää vain ne lähteet, joihin tekstissä on viitattu. Lähdeluettelossa ei siis mainita lähteitä, joihin tekstissä ei ole viitattu, vaikka tällaista kirjallisuutta olisikin tarkastusta varten luettu.

Lähdeluettelossa erilaiset lähteet esitetään omina kohtinaan. Lähdeluettelo järjestetään siten, että lukija löytää helposti sen lähteen, johon tekstissä on viitattu. Jos tekstin lähdeviitteessä on esimerkiksi mainittu tekijän sukunimi ja vuosiluku, tulee lähdeluettelo olla aakkosjärjestyksessä tekijän nimen mukaan.

Viraston intranetissä on malli lähdeluettelosta ja esimerkkejä lähteiden merkitsemistavasta.

Liitteet

5.72 Tarkastuskertomuksissa voi olla liitteitä, jos kertomuksessa on tarpeellista esittää varsinaista tekstiä tukevaa aineistoa. Liitteenä voidaan esittää sellainen aineisto, jonka lukeminen ei ole välttämätöntä kertomuksen sanoman ymmärtämiseksi, mutta joka tukee tai syventää esitettyä asiaa.

Liitteitä tulee käyttää harkiten, sillä tarkastuskertomuksen varsinaisen osan tulisi jo sisältää lukijan kannalta olennaisen tiedon. Vaihtoehtona liitteille on se, että tarkentavasta aineistosta kirjoitetaan erillinen muistio ja mainitaan tarkastuskertomuksen alaviitteessä tuon muistion olevan saatavilla virastosta.

Liitteenä esitetään vain sellaista aineistoa, johon kertomuksessa viitataan. Liitteenä ei tule olla aineistoa, jolla ei ole yhteyttä varsinaiseen tekstiin. Liitteissä esitettäviä asioita voivat olla esimerkiksi tarkastusaineistojen hankintatapojen ja analyysimenetelmien esittely, selvitykset, jotka ovat liian laajoja esitettäväksi varsinaisessa kertomusosassa sekä laajat numeroaineistot, joista on tehty taulukot varsinaiseen tekstiin. Kertomusluonnoksesta annettuja palautteita ei liitetä kertomukseen.

Liiteosa otsikoidaan sanalla Liite tai Liitteet. Varsinainen liite otsikoidaan vielä erikseen lihavoidulla tekstillä (esimerkiksi Liite 1: Kyselylomake). Jos liitteitä on useita, kukin liite aloitetaan omalta sivultaan ja numeroidaan juoksevasti. Liiteosan sivujen ylätunnisteeseen merkitään sana Liite ja liitteen numero (esimerkiksi Liite 3). Sisällysluettelossa liitteet merkitään vain yhdellä otsikolla (Liite tai Liitteet).

Tarkastuskertomuksen kieli- ja ulkoasu

Kertomuksen tyyli ja pituus

5.73 Viraston antamien tarkastuskertomusten ulkoasu on yhtenäinen. Tarkastuskertomukset kirjoitetaan viraston graafisten ohjeiden ja kertomustyylin mukaisesti. Kertomuksen ulkoasun viimeistelystä vastaavat yksikön sihteerit.

Kertomustyylin mukaista tekstityyliä käytetään jo kertomuksen luonnosvaiheessa. Tarkastetulle lähetettävän kertomusluonnoksen tulee olla mahdollisimman lähellä lopullista kertomusta paitsi sisällöltään myös ulkoasultaan.

5.74 Tarkastuskertomuksen ulkoinen tyyli ei sinänsä tee tarkastusta sisällöllisesti paremmaksi, mutta kertomuksen ulkoasun merkitystä ei kuitenkaan pidä väheksyä. Huolimaton ja sekava esittämistapa saattaa viedä lukijan päähuomion itse asiasta ja tarkastuksen tuloksista. Kertomusten ulkoasulla pyritäänkin tekemään kertomuksen seuraaminen lukijalle helpoksi.

5.75 Tarkastuskertomusten tulee olla tiiviitä ja ytimekkäitä. Tämä tarkoittaa, että kertomus sisältää vain sellaista tekstiä, joka johdattaa lukijaa kohti tarkastuksen tuloksia. Tarkastuskertomukseen eivät kuulu sellaiset kuvailut, ongelmanasettelut ja analyysit, jotka eivät liity varsinaisiin tarkastuskysymyksiin. Vaikka kertomusten sivumäärästä ei voi antaa yleistä ohjetta, ytimekkyys ja tiiviys tarkoittavat useimmissa tapauksissa enintään 60–70 sivun kertomusta.

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

Kertomuksen nimi, otsikot ja lukurakenne

5.76 Tarkastuskertomuksen nimen pitää olla informatiivinen ja tarkka. Nimi on mielellään lyhyt, mutta sen pitää ilmaista, mistä tarkastuksessa on kyse. Suositeltavaa on, että tarkastuksen nimen sanaluokka on substantiivi ja sijamuoto perusmuoto (esimerkiksi Valtionperinnöt, Tekesin tuotekehitysrahoitus).

Jos nimeen ei mahdu kaikkea haluttua tietoa tarkastuksen aiheesta tai näkökulmasta, voidaan käyttää kaksiosaista nimeä. Kaksiosaisessa nimessä tarkentava nimi täydentää kertomuksen päänimeä (esimerkiksi Työvoima- ja elinkeinokeskukset – ohjaus- ja johtamisjärjestelmien toimivuus). Myös tarkentavan nimen tulee olla lyhyt ja tiivis. Tarvittaessa nimeämisessä voi hyödyntää tämän ohjeen kohdassa 3.30 esitettyjä tarkastuksen näkökulmia.

- 5.77 Kertomuksen otsikot jakavat tarkastuksen eri lukuihin ja osiin. Lukujen ja alalukujen otsikot ja niiden muodostama sisällysluettelo ilmaisevat, miten kertomus etenee ja missä suhteessa käsiteltävät asiat ovat toisiinsa.

Tarkastuskertomuksen pääluvuissa käytetään vakio-otsikoita: Johdanto (luku 1), Tarkastusasetelma (luku 2), Tarkastushavainnot (luku 3) ja Tarkastusviraston kannanotot (luku 4).

Luvuissa 1 ja 4 ei käytetä alalukuja. Lukujen 2 ja 3 alaluvut otikoidaan käsiteltävän asian mukaan. Otsikoiden pitää olla tarkkoja ja tiiviitä, mutta samalla niistä pitää käydä selvästi ilmi, mitä asiakokonaisuutta luvussa käsitellään.

- 5.78 Kertomuksissa käytetään kolmea otsikkotasoa (esimerkiksi luku 3, sen alaluku 3.1 ja sen alaluku 3.1.1). Useampien otsikkotasojen käyttö rikkoo tekstin eheyden ja tekee sisällysluettelosta sekavan ja kertomuksen seuraamisesta työläämpää. Jos yksittäinen alaluku vaikuttaa liian pitkältä, sen voi jakaa useampiin rinnakkaisiin alalukuihin. Tekstiä voi rytmittää myös kappalejaolla sekä väliotsikoilla, joita ei numeroida eikä merkitä sisällysluetteloon.

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

Taulukot ja kuvat

- 5.79 Tarkastuskertomuksissa voidaan käyttää taulukoita ja kuvioita. Niillä voidaan täydentää tekstiä, korostaa ja painottaa tarkastuksen tuloksia sekä parantaa tekstin ymmärrettävyyttä ja viestin havainnollisuutta. Kuviolla tarkoitetaan tässä kaikkia piirroksia, käyriä, pylväitä tai muita vastaavia.

- 5.80 Jos kertomuksissa käytetään taulukoita tai kuvioita, niihin on aina viitattava tekstissä. Myös niiden lähdetiedot on mainittava. Taulukkoon ja kuvioon viitataan niiden numerolla.

- 5.81 Ennen taulukon ja kuvion käyttöä on harkittava, mitä taulukolla tai kuviolla pyritään esittämään. Taulukon ja kuvion suurin ero liittyy niiden havainnollisuuteen: Kuvio on havainnollisempi kuin taulukko. Tämä tarkoittaa, että lukija saa yleiskäsityksen asiasta nopeammin ja suoremmin kuviosta kuin taulukosta. Kuviosta on myös helpompi havaita trendinomaisia muutoksia tai asioiden keskinäisiä riippuvuuksia kuin taulukosta. Samalla kuvion sisältämä tieto on kuitenkin yleispiirteisempää, kun taas taulukossa asiat voidaan esittää yksityiskohtaisemmin.
- 5.82 Yleisimmin käytettyjä kuvioita ovat viiva-, pystypylväs-, vaakapylväs- ja piirakkakuviot. Koska kuvioita on useanlaisia, tässä esitetään vain eräitä yleisiä, kaikkia kuvioita koskevia ohjeita.
- Kaikilla kuviolla on otsikko, joka kirjoitetaan kuvion alle. Kuviot numeroidaan juoksevasti omana numerosarjanaan. Kuviossa pitää olla kaikki tarvittavat selitykset kuvion ymmärtämiseksi sellaisenaan. Kuvioita käytettäessä on huomattava, että kuvion ulkoiset tekijät, kuten kuviossa käytetyt asteikot, vaikuttavat voimakkaasti kuvion muotoon ja täten kuvion välittämään sanomaan.
- Kuvioissa käytetään viraston graafisten ohjeiden mukaisia värejä, mikäli kuvion värien muokkaus on mahdollista.
- 5.83 Kertomuksen taulukot muotoillaan viraston Wordissa olevan taulukkotyylin mukaisesti ellei esitettävästä asiasta muuta johdu. Taulukossa on aina otsikko, joka kirjoitetaan taulukon yläpuolelle. Otsikon pitää olla niin informatiivinen, että lukija saa käsityksen taulukon sisällöstä pelkästään otsikon lukemalla. Taulukot numeroidaan juoksevasti omana numerosarjanaan.

Lähdeviittaukset

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

samalla tekijällä on useita julkaisuja samana vuonna, julkaisut merkitään viitteessä ja lähdeluettelossa vuosiluvun jälkeen aakkosilla (esimerkiksi Työministeriö 2006a; Työministeriö 2006b).

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

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

- 5.86 Haastatteluihin perustuva tieto tulee käydä ilmi varsinaisesti tekstistä, esimerkiksi "haastateltavat esittivät, että" tai "tarkastuksessa tehtyjen haastattelujen perusteella". Haastatellun henkilön nimeä ei esitetä ilman erityistä syytä.

Kertomuksen kieliasu

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

tuskeino on kursivointi.

5.92 Alaviitteitä käytetään kertomuksessa pääasiassa lähdeviitteiden merkintään. Pitkiä tekstinosia ei tule kirjoittaa alaviitteisiin, sillä tämä tekee tekstin seuraamisen lukijalle vaikeaksi. Tarkastuksen johtopäätösten kannalta olennaiset asiat esitetään varsinaisessa kertomustekstissä.

5.93 Kertomustekstissä vältetään lyhenteiden käyttöä, koska harvinaisempien lyhenteiden ymmärtäminen voi olla lukijalle vaikeata ja koska lyhenteiden runsas käyttö tekee tekstistä sekavan näköisen. Jos lyhenteitä kuitenkin käytetään, tulee niiden olla lukijalle hyödyllisiä: lyhenteen tulee korvata jokin selvästi pitempi ilmaisu, jota muussa tapauksessa jouduttaisiin käyttämään. Ensimmäistä kertaa lyhennettä käytettäessä on samalla mainittava koko lyhentämätön ilmaisu.

Kertomuksen tiivistelmässä ja tarkastusviraston kannanotot -luvussa lyhenteitä ei käytetä lainkaan.

Aloite, selvitys ja kirje raportointitapoina

5.94 Joissain tapauksissa virastolla on tarve esittää tarkastuksen tulokset muulla tavoin kuin tarkastuskertomuksena. Muita raportointitapoja ovat aloite, selvitys ja kirje. Niiden sisältöä ja raportointia koskevat soveltuvin osin samat vaatimukset kuin tarkastuskertomustakin.

Aloite

5.95 Aloitetta voidaan käyttää silloin, kun virasto katsoo tarpeelliseksi pyrkiä korjaamaan toimialueellaan, esimerkiksi säännöksissä tai hallinnon toiminnassa vallitsevan epäkohdan. Aloitteen tekemiseksi virastolla tulee olla riittävän luotettava näkemys epäkohdan olemassaolosta ja haittavaikutuksista. Tietopohja aloitteen tekemiselle voi syntyä esimerkiksi tarkastusalueen seurannan ja hallinnonalaselvitysten valmistelun, esiselvityksen tai tarkastuksen yhteydessä.

Aloitteella pyritään aina konkreettiseen muutokseen. Sen vuoksi aloite kohdistuu pääasiassa yhteen rajoitettuun ongelmaan ja sen ratkaisuun. Jotta aloite kohdistuisi viraston toimialalle, havaituilla ongelmalla pitää olla selvä yhteys valtion taloudenhoidon laillisuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen.

Aloitteen sisällöstä riippuu, antaako aloitteen pääjohtaja vai ylijohtaja ja kuka aloitteen esittelijä on. Asiasta päätetään tapauskohtaisesti.

Selvitys

- 5.96 Toiminnantarkastuksen muut julkaisumuotoon saadetut tuotokset kuin tarkastuskertomukset nimetään selvityksiksi. Niiden jakelu on pääsääntöisesti sama kuin tarkastuskertomustenkin. Selvin ero tarkastuskertomukseen on, että selvitys ei sisällä tarkastusviraston kannanottoja. Selvitys on poikkeus tarkastusviraston normaalista havaintojen esittämismuodosta. Sen vuoksi selvityksen tekemiselle pitää esittää aina yksilöidyt perustelut, joissa kyseisen selvityksen tarkoitus ja tavoite tulee ilmi. Selvityksen tekemistä voidaan perustella esimerkiksi silloin, kun
- selvityksessä tarkastellaan alustavasti laajaa kokonaisuutta mahdollisten tarkastusaiheiden löytämiseksi
 - aihe on sinänsä tarkastuksellisesti merkittävä, mutta tarkastusvirastolla ei ole selkeää kannanottoa aiheeseen
 - valtion lisäksi asiaan liittyy muita toimijoita ja tarkastusvaltuus on sen vuoksi epäselvä
 - julkaisu sisältää ainoastaan koonnin jo muutenkin olemassa olevasta aineistosta.

Kirje

- 5.97 Kirjeen tarkoitus on informoida hallintoa tarkastuksen etenemisvaiheista. Varsinaiseen tarkastusprosessiin kuuluvia kirjeitä ovat esiselvityksen ja tarkastuksen aloittamiskirjeet, tarkastuskertomusluonnoksen palautepyyntökirje sekä tarkastuskertomuksen lähete-kirje. Kirjettä käytetään tarkastusprosessin aikana myös kohdassa 5.68 tarkoitetuissa poikkeustapauksissa.

Kirje on oma raportointimuotonsa silloin, kun tarkastus lopetetaan ilman, että virasto antaa aiheesta tarkastuskertomusta. Esiselvityksen ja tarkastuksen aloittamiskirjeet lähetetään pääsääntöisesti kaikista tarkastuksista, lopettamiskirje lähetetään ainoastaan tarvittaessa.

Tarkastuksen lopettamiskirjeessä käytetään valmista kirjepohjaa. Kirje lähetetään vastuuministeriön kansliapäällikölle sekä tarkastetun yksikön johdolle. Kirjeessä kerrotaan lyhyesti syy sille, miksi tarkastus keskeytyy. Jos perustelut eivät mahdu kirjeen yhteen sivuun, ne voidaan liittää erillisenä muistiona kirjeeseen. Tarkastuksen lopettamiskirjeen esittelee tarkastaja ja sen lähettämisestä päättää toimintayksikön päällikkö.

Kirjeeseen päättyneestä tarkastuksesta, kuten aloitteista ja selvityksistäkin, voidaan raportoida viraston eduskuntakertomuksessa tarkastusten kohdalla. Eduskuntakertomuksen sisällöstä päättää pääjohtaja.

6 Jälkiseuranta

Jälkiseurannan tavoite ja tarkoitus

- 6.1 Jälkiseurannan tavoitteena on selvittää, mihin toimenpiteisiin tarkastettu on ryhtynyt tarkastusviraston kannanottojen (johtopäätösten ja suositusten) perusteella, ja ovatko nämä toimenpiteet viraston näkökulmasta riittävät tarkastuksessa havaittujen epäkohtien tai kehittämistarpeiden kannalta. Jälkiseurannan tavoitteena on siis luoda käsitys, onko tarkastetussa kohteessa havaitut ongelmat riittävässä määrin poistettu ja minkälaisia toimia viraston tulisi jatkossa kohdentaa jo tarkastettuun asiaan.
- 6.2 Jälkiseurannassa voidaan myös selvittää, onko tarkastuskohteessa tapahtunut suositusten toteuttamisen tai epäkohtien poistamisen lisäksi muita olennaisia muutoksia. Jälkiseurannassa ei kuitenkaan arvioida tarkastuskohdetta kokonaisuutena uudestaan, vaan keskitytään kannanottojen huomioimiseen ja suositusten toteuttamiseen.
- 6.3 Jälkiseurannassa pyritään myös havaitsemaan, missä määrin nimienomaan tarkastus on vaikuttanut tarkastuskohteen muutoksiin. Koska tarkastus on vain yksi kohteeseen vaikuttavista tekijöistä ja koska vaikutusketjujen todentaminen ylipäänsä on vaikeaa, jälkiseurannassa joudutaan useimmiten tyytymään perusteltuun oletukseen siitä, minkälainen vaikutus tarkastuksella on ollut tarkastuskohteen muutokseen.
- 6.4 Jälkiseurannan tarkoituksena on edistää ja tukea tarkastuksen vaikuttavuutta ja viraston kannanottojen toteuttamista sekä raportoida tarkastuksen kannanottojen toteutumisesta eduskunnalle. Jälkiseurannalla tarkastusvirasto nostaa tarkastuskohteena olleen asian uudestaan esiin ja velvoittaa tarkastetun käsittelemään tarkastuksen kannanottoja uudestaan. Jälkiseurannalla virasto osoittaa tarkastetulle, vastaavalle ministeriölle sekä eduskunnalle, että virasto seuraa kohdetta ja on kiinnostunut tarkastetun asiakokonaisuuden tilasta myös varsinaisen tarkastuksen jälkeen.
- 6.5 Jälkiseurannan tarkoitus on myös tuottaa tietoa viraston oman toiminnan suunnittelua varten. Suunnittelua palvelee esimerkiksi tieto siitä, mikä jo tarkastetun kohteen tila on, missä määrin tarkastetut ovat toteuttaneet viraston antamia suosituksia ja onko suositusten toteutuminen johtunut erityisesti tarkastuksesta vai mahdollisesti muista tarkastusaiheeseen vaikuttaneista tekijöistä.

- 6.6 Jälkiseuranta on osa toiminnantarkastuksen tarkastusprosessia, jolla tarkastusvirasto hoitaa sille säädettyä tehtävää. Jälkiseurannan menettelyjen ja tietopyyntöjen lainsäädännöllinen perusta on siten sama kuin tarkastuksissa. Tarkastusvirastosta annetun lain 4 §:n mukaan virastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta lain 2 §:ssä tarkoitetuilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi.
- 6.7 Virastosta annetun lain 5 §:n mukaan tarkastetun ja ministeriön, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, on ilmoitettava tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty. Tämä vaatimus liittyy tarkastuksen havaintoihin, joiden virasto katsoo edellyttävän vastuuviranomaiselta erityisiä, konkreettisia ja välittömiä toimenpiteitä. Toiminnantarkastuksen tarkastuskertomusten päätösvivulla mainitaan erikseen, mikäli tarkastetun tulee lähettää tällainen selvitys.
- 6.8 Jälkiseuranta ei ole tarkastusta, vaan nimenomaan tarkastuskohteessa tapahtuvien muutosten seuranta. Tarkastuskertomuksen kannanottojen perusteena olevien havaintojen tulee olla erittäin hyvin varmennettuja. Jälkiseurannassa havaintojen varmentamisen vaatimus on heikompi ja kohde suppeampi, minkä vuoksi jälkiseurannassa tiedonmuodostuksen menetelmät sekä laadunvarmistuksen menettelyt poikkeavat tarkastuksen vastaavista.

Jälkiseurannan toteutus

- 6.9 Jälkiseuranta tehdään jokaisesta valmistuneesta tarkastuskertomuksesta. Poikkeuksellisesti jälkiseuranta voidaan jättää tekemättä esimerkiksi silloin, jos tarkastuskohde on täysin muuttunut, mutta tällainen muutos ei ollut tiedossa, kun tarkastuskertomus annettiin. Jälkiseurannan toteuttamatta jättämisestä päätetään erikseen.
- 6.10 Jälkiseuranta tehdään kahdessa vaiheessa: ensin jälkiseurantasuunnitelma ja sitten jälkiseurantaraportti. Suunnitelma ja raportti kirjoitetaan samalle jälkiseurantalomakkeelle.
- 6.11 Jälkiseurantasuunnitelma tehdään tarkastuskertomuksen viimeistelyn ja antamisen yhteydessä. Seurattavat asiat päätetään tarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä siksi, että ne linkittyvät

mahdollisimman selvästi tarkastuksen perusteella tehtyihin kannanottoihin tai tarkastushavaintoihin, jotka ovat tuolloin tuoreessa muistissa. Jälkiseurantasuunnitelma tulisi käsitellä tarkastuksen loppukokouksessa myös siksi, että tarkastuskertomuksen päätösvivulla mainitaan, minä vuonna aiheesta tehdään jälkiseuranta.

6.12 Jälkiseurantasuunnitelmassa kerrotaan, (1) mitä asioita jälkiseurannassa seurataan, (2) miten seuranta aiotaan toteuttaa ja (3) milloin seurannasta aiotaan raportoida.

6.12.1 Jälkiseurannassa seurattavina asioina tulee aina olla tarkastuskertomuksen tärkeimpien kannanottojen perusteella toteutetut toimet. Lisäksi seurantakohteena tulee olla muut, tarkastuksen kannanottojen kannalta olennaiset muutokset.

Joissain tapauksissa eduskunta antaa lausuman tai ottaa muuten kantaa tarkastuskertomuksen kannanottoihin sekä hallinnolle esitettyihin suosituksiin. Eduskunnan kannanotot tulee erityisesti huomioida jälkiseurannan toteutuksessa.

6.12.2 Jälkiseurannan tiedonhankintaa kannattaa tehdä tarkastuskertomuksen antamisen jälkeen jatkuvasti muun työn ohella. Jälkiseurannan menetelmät voivat sinänsä olla samoja kuin tarkastuksen tiedonhankinnassa, esimerkiksi taloudellisen informaation, asiakirjojen tai tilastojen kerääminen ja analyysi, haastattelut tai kyselyt. Koska varsinaiseen jälkiseurannan tiedonhankintaan ja raportointiin käytettävä työaika on useimmiten lyhyt (noin 5–10 työpäivää), seurannan perustavana tietolähteenä kannattaa usein käyttää tarkastetulle lähetettyä selvityspyyntöä. Selvityspyyntö tehdään valmiiseen kirjepohjaan.

6.12.3 Jälkiseurannasta raportoinnin ajankohta määritellään tarkastuskertomuksen päätösvivulla ja jälkiseurantasuunnitelmassa. Yleisin ajankohta on 1–3 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. Vaikka seurantakohteena olisivatkin laajat järjestelmämuutokset, joiden toteutus voi kestää vuosia, ei jälkiseurantaa kuitenkaan tulisi tehdä yli kolme vuotta tarkastuskertomuksen antamisen jälkeen.

Jälkiseurantaraportin ajankohdasta päätettäessä tulee myös huomioida viraston eduskunnalle antaman kertomuksen aikataulu.

Jälkiseurannasta raportointi

- 6.13 Jälkiseurantaraportti on tarkastusviraston näkemys siitä, onko tarkastuksen kannanottoina mainitut epäkohdat riittävässä määrin korjattu ja ovatko tarkastuskertomuksessa mahdollisesti annetut suositukset riittävässä määrin toteutettu.
- 6.14 Jälkiseurantaraportissa esitetään tarkastusviraston päätös aiemmin tarkastetun, ja nyt jälkiseurannan kohteena olleen asian vaatimista jatkotoimista. Ratkaisuna voi olla esimerkiksi jälkiseurannan päättäminen, jos epäkohdat katsotaan riittävässä määrin korjatuiksi, tai jälkiseurannan jatkaminen, jos riittävää tietoa epäkohtien korjaamisesta ei ole vielä saatu. Päätelmänä voi olla myös esitys tarkastussuunnitelman muuttamiseksi ja uuden tarkastuksen aloittamiseksi aiheesta.
- 6.15 Jälkiseurantaraportti kirjoitetaan omalle raporttipohjalleen seurantasuunnitelman jatkoksi. Raportin pääkohdat ovat (1) seurantasuunnitelma ja toteutus (2) jälkiseurannan havainnot, (3) jatkotoimet sekä (4) jälkiseurannasta raportointi eduskunnalle. Raporttipohja sisältää tarkemmat ohjeet raportin sisällöstä.
- 6.16 Jälkiseurantaraportti lähetetään tarkastetulle ja ministeriölle välittömästi jälkiseurannan valmistuttua kirjeellä.
- 6.17 Eduskunnalle raportoidaan jälkiseurantojen havainnoista vuosittain tarkastusviraston antamassa eduskuntakertomuksessa. Tekstinä käytetään jälkiseurantaraportin kohtaa 4.

7 Tarkastusten laadunvarmistus

Laadunvarmistus laadunhallinnan osana

- 7.1 Tarkastusviraston asema on säädetty perustuslaissa riippumattomaksi ja virastolle on laissa myönnetty laajat tarkastus- ja tiedonsaantioikeudet. Virastolle on myös myönnetty oikeus itsenäisesti päättää aiheista, joista se haluaa antaa tarkastuskertomuksen maan ylimmän valtioelimen eduskunnan käsiteltäväksi. Viraston vahva ja riippumaton asema, laajat tiedonsaantioikeudet sekä mahdollisuus itsenäisesti päättää tarkastusaiheista merkitsevät, että tarkastusviraston työn laadulle voidaan asettaa erityisen korkeita vaatimuksia.
- 7.2 Tarkastusten laatu tarkoittaa tässä sitä, että tarkastusten suunnittelu, tarkastuksen tekeminen ja raportointi täyttävät niille asetetut vaatimukset. Laatuvaatimukset perustuvat tarkastusviraston strategia-asiakirjoissa mainittuihin periaatteisiin ja linjauksiin ja niitä on tarkennettu toisaalla näissä ohjeissa.
- 7.3 Yleisellä tasolla laadunhallinnan keskeiset näkökulmat ovat:
1. Strategiset laatuvaatimukset, joiden mukaan tarkastusaiheet johdetaan viraston perustehtävästä ja strategisista päämääristä sekä tarkastusten suuntaamiskriteereistä.
 2. Sisällölliset laatuvaatimukset, joiden mukaan tarkastuksen asetelma on relevantti, ja että tarkastuksen kannanotot johdetaan vakuuttavasti, johdonmukaisesti ja objektiivisesti tarkastuksen havainnoista ja aineistoista, ja kannanotot esitetään tarkastuskertomuksessa selvästi.
 3. Prosessin laatuvaatimukset, joiden mukaan tarkastusprosessi toteutetaan tarkastuksen suunnittelusta jälkiseurantaan asti huolellisesti, tehokkaasti ja todennettavasti, ja että yhteistyö tarkastettavan kanssa on asiallista ja rakentavaa.
- 7.4 Tarkastusten laadunhallinnalla tarkoitetaan kaikkia niitä järjestelyjä, joilla virasto olennaisesti pyrkii vaikuttamaan työnsä laatuun. Tällaisia ovat esimerkiksi viraston organisaatorakenne, tarkastusprosessin ohjaus, tarkastajien osaamisvaatimukset, uusien tarkastajien rekrytointi tai tarkastusprosessista annetut ohjeet. Erityisesti tarkastusten laatuun vaikuttaa henkilöstön osaaminen; laadun hallinnan, varmistamisen ja kehittämisen tärkein tekijä onkin henkilöstön osaaminen ja omaehtoinen pyrkimys tehdä työnsä hyvin sekä kehittää oman työnsä laatua.

7.5 Näiden lisäksi laadunhallinnan yhtenä osana on laadunvarmistus, joka tarkoittaa tässä suoraan tarkastuksen suunnitteluun, tarkastamiseen, raportointiin ja jälkiseurantaan kohdistuvaa havainnointia laadun parantamiseksi ja varmentamiseksi. Laadunvarmistus ei ole erillinen toiminto, vaan se sisältyy yhtenä näkökulmana tarkastusprosessin kaikkiin vaiheisiin. Laadunvarmistuksen toimenpiteet pyritään integroimaan varsinaiseen prosessiin mahdollisimman saumattomasti.

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

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

Tarkastusaiheiden suunnittelun laadunvarmistus

7.7 Toimintayksikössä tapahtuvan tarkastusaiheiden suunnittelun tarkoitus on valmistella pääjohtajalle ehdotus seuraavan vuoden tarkastusaiheiksi. Suunnittelun lähtökohtana on viraston strategia, jossa määritellään vuosittain tarkastusaiheet, strategiakaudella eduskunnalle raportoitavat tarkastusteemat sekä yleiset tarkastusten suuntaamisen kriteerit.

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

7.8 Tarkastusaiheiden suunnitteluun liittyvän laadunvarmistuksen menettelytapoja ovat:

7.8.1 Yksikön johto esittää viraston strategiaan sisältyvät aihevalinnan kriteerit tarkastushenkilöstölle ennen suunnittelukierroksen aloittamista.

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

- 7.8.3 Hallinnonalaryhmät tekevät tarkastusalueen riskeistä systemaattisen ja kattavan riskianalyysin hallinnonalaselvitysohjeen mukaisesti.
- 7.8.4 Tarkastusryhmät käsittelevät hallinnonalaselvityksiä siten, että pyrkimyksenä on löytää yhteisiä ja poikkihallinnollisia riskialueita. Tarkastuspäälliköt raportoivat ryhmän havainnoista yksikön päällikölle.
- 7.8.5 Tukipalvelut tekee hallinnonalaselvityksistä yhteenvedon, jonka tarkoituksena on löytää selvitysten yhteisiä riskialueita.
- 7.8.6 Suunnitteluvuoden aikana tehdään erillisiä riskianalyseja niistä taloudellisesti merkittävistä ja riskialttiista aihealueista, joita ei yksikön johdon arvion mukaan tule riittävästi analysoiduksi hallinnonalaselvityksissä.
- 7.8.7 Yksikön johto arvio aiemmin tarkastussuunnitelmaan valittujen, mutta tarkastamatta jääneiden, aiheiden tarkastustarpeen uudelleen samoin kuin niiden aiheiden tarkastustarpeen, joista on aiemmin päätetty aloittaa tarkastus tulevina vuosina.
- 7.8.8 Toiminnantarkastuksen johtoryhmä käsittelee kaikki tarkastussuunnitelmaan vaikuttavat tekstit siten, että vertailu esitettyjen aiheiden ja niiden taloudellisen merkityksen ja riskin välillä on mahdollista. Tekstejä ovat erityisesti hallinnonalaselvitykset, näiden yhteenveto, erilliset riskianalyysit sekä aiempina vuosina päätettyjen aiheiden perustelut.
- 7.8.9 Aihevalinnan perusteena on arvio seuraavana vuonna käytössä olevista resursseista.
- 7.8.10 Yksikön johto perustelee tarkastussuunnitelmaan valitut aiheet ja dokumentoi perustelut. Perusteluista tulee näkyä yhteys viraston strategiassa todettuihin suuntaamisen perusvalintoihin.

Tarkastusprosessin aikainen laadunvarmistus

- 7.9 Tarkastusprosessin aikainen laadunvarmistus tarkoittaa niitä tarkastuksen aikaisia toimia, joilla varmistetaan, että tarkastuksen suunnittelun, tiedonmuodostuksen, raportoinnin sekä jälkiseurannan laatu on annettujen ohjeiden tai muun vaatimustason mukaista, sekä niitä toimia, joita laatupoikkeamien perusteella käynnistetään.

- 7.10 Tarkastusprosessin laadunvarmistuksen tavoitteena on parantaa ja kehittää tarkastuksen laatua sekä varmistaa, että tarkastus suunnitellaan, toteutetaan ja raportoidaan laadukkaasti. Laadunvarmistuksen menettelytavat pyritään integroimaan tarkastuksen varsinaiseen suunnitteluun, toteutukseen ja raportointiin mahdollisimman saumattomasti.

Esiselvityksen aikainen laadunvarmistus

- 7.11 Esiselvityksen tekemisessä laadunvarmistuksen menettelytapoja ja välineitä ovat:
- 7.11.1 Esiselvityksen aloituskokous (ks. kohta 3.5), jonka tarkoituksena on laadunvarmistuksen näkökulmasta (1) varmistaa, että tarkastusta suunnittelevat tietävät perusteet aiheen valitsemiseksi tarkastussuunnitelmaan, ja (2) tuoda aiheen suunnitteluun mahdollisimman monipuolisia näkökulmia sekä (3) tehdä alustavia rajauksia esiselvitykseen.
 - 7.11.2 Sen selvittäminen esiselvityksen aikana, miten virasto on aiemmin aihepiiriä tarkastanut ja mitä tietämystä virastossa aihepiiristä on. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuksen suunnittelussa käytetään viraston parasta mahdollista asiantuntemusta ja hyödynnetään jo aiemmin muodostettu tieto aiheesta.
 - 7.11.3 Tarkastuspäällikön osallistuminen esiselvityksen tekemiseen, päällikön antama työn ohjaus sekä päällikön hyväksyntä esiselvitysluonnoksen viemiseksi esiselvityskokoukseen. Tarkoituksena on rikastaa aiheen käsittelyä ja varmistaa, että esiselvitys tehdään annetun ohjeen mukaisesti.
 - 7.11.4 Keskustelut tarkastettavan ja toimialasta vastaavan ministeriön kanssa esiselvityksen aikana tarkastusaiheen merkittävydestä ja ajankohtaisuudesta sekä tarkastuksen alustavista näkökulmista, kysymyksistä ja kriteereistä. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tämän tarkoituksena on varmistaa, että perustelut aiheen valinnalle ovat edelleen päteviä ja että tarkastusasetelma on relevantti.
 - 7.11.5 Tarkastuksen aihepiiristä tehtävät systemaattiset tietohaut mm. lainsäädännön tietokannasta, valtioneuvoston päätöksentekotietojärjestelmästä, tutkimustietokannoista sekä internetistä. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tämän tarkoituksena on varmistaa, että suunnittelussa huomioidaan kohteessa tapahtuvat olennaiset muutokset ja että esiselvityksessä käytetään aiheesta jo hankittua aineistoa.

- 7.11.6 Tarkastuksen tavoitteen ja tarkastuksen pääkysymyksen selventäminen sekä purkaminen konkreettisiksi tarkastuskysymyksiksi (esiselvitysraportissa). Tällä pyritään varmistamaan tarkastuksen toteutettavuus ja hallitsemaan tarkastuksen toteuttamiseen liittyviä riskejä.
- 7.11.7 Tarkastuksen hankesuunnitelman tekeminen; hankesuunnitelma sisältää kuvauksen tarkastuksen työnjaosta, suunnitelman tarkastuksessa käytettävistä resursseista sekä kuvauksen tarkastuksen työvaiheiden aikataulusta. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on hallita tarkastuksen toteuttamiseen liittyviä riskejä sekä antaa tarkastajille työväline oman työn etenemisen seurantaan ja tarkastuspäällikölle väline työn ohjaamiseen ja seurantaan.
- 7.11.8 Esiselvityskokous (ks. kohta 3.8), jonka laadunvarmistuksellinen tarkoitus on varmistaa, että tarkastuksen suunnittelussa on otettu riittävästi huomioon viraston strategiset valinnat, tarkastusaiheeseen liittyvät muut mahdolliset tarkastusnäkökulmat, muut aiheita sivuavat tarkastukset sekä tarkastuksen toteutukseen ja aikatauluun liittyvät riskit.
- 7.11.9 Esiselvitysohjeen mukainen esiselvitysraportti, joka on käsitelty esiselvityskokouksessa, josta tiedotetaan viraston sisällä ja josta lähetetään tieto tarkastettavalle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle. Laadunvarmistuksellinen tarkoitus on dokumentoida aiheen suunnittelussa tehdyt valinnat sekä hankesuunnitelma sekä tiedottaa aiheesta virastolle, tarkastettavalle ja ministeriölle.

Tarkastuksen tiedonmuodostukseen liittyvä laadunvarmistus

- 7.12 Varsinaisen tarkastuksen tekemisen aikana laadunvarmistuksen menettelytapoja ovat:
- 7.12.1 Tarkastajan itsensä ja tarkastuspäällikön tekemä tarkastussuunnitelman ja hankesuunnitelman toteutumisen seuraaminen ja, mikäli muutostarpeita esiintyy, keskustelut tarkastuspäälliköiden kanssa suunnitelmien muuttamisesta; tarkastuspäällikön raportointi yksikön johdolle esiselvityksessä ja hankesuunnitelmassa päätetyn olennaisista muutoksista. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että tarkastukset etenevät suunnitellusti tai että tarkastushankkeen resursseja voidaan arvioida uudelleen.
- 7.12.2 Johdon informaatiojärjestelmä, jolla voidaan seurata tarkastushankkeiden etenemistä niiden tärkeimpien vaiheiden mukaan. Tärkeimpiä vaiheita tarkastussuunnitelmaan ottamisen jälkeen

ovat: (1) mahdollisen aihekartoituksen tekeminen, (2) varsinaisen esiselvityksen aloittaminen, (3) esiselvityskokous: hankkeen päättäminen tai tarkastuksen aloittaminen, (4) kertomusluonnoksen kirjoittaminen ja ohjausvastuun siirtyminen kertomuspäällikölle, (5) kertomusluonnoksen lähettäminen tarkastetulle palautetta varten, (6) palautteiden saaminen, (7) loppukokous, (8) tarkastuksen julkaisu, (9) jälkiseurantaraportin antaminen sekä (10) tarkastuksesta raportointi eduskuntakertomuksessa.

- 7.12.3 Ryhmäpäällikön antama tarkastuksen sisällöllinen ohjaus, neuvonta ja valvonta: päällikkö ja tarkastaja käyvät säännöllisesti, kuitenkin vähintään 3 kertaa vuodessa tai tarkastuksen aikana keskustelut tarkastuksen etenemisestä esiselvityksen mukaan.

Keskustelujen luontevia ajankohtia ovat esimerkiksi, kun (1) tarkastusasetelma on muotoiltu ja varsinainen aineistojen hankinta alkaa, (2) aineiston hankintaa on jo siinä määrin tehty, että voidaan arvioida hankesuunnitelman pitävyyttä ja kerättävän aineiston riittävyyttä suhteessa tarkastuskysymyksiin, (3) aineiston analyysi on pääosin tehty ja raportin asiasisällöstä ja sisällön rakenteesta on olemassa luonnos. Keskustelujen tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuksen aineistohankinta ja -analyysi ovat riittäviä tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi.

Pitkäkestoisissa tai kysymyksenasettelultaan laajoissa tarkastuksissa pidetään lisäksi erikseen sovittava kokous siinä vaiheessa, kun voidaan arvioida kerätyn aineiston riittävyyttä suhteessa tarkastuskysymyksiin. Kokoukseen osallistuvat samat henkilöt kuin esiselvityskokoukseen.

- 7.12.4 Selvä vastuunjako tarkastuksen ohjauksessa siten, että tarkastajalla on koko tarkastuksen suorittamisen ajan mahdollisuus keskusteluun tarkastuspäällikön kanssa.

Ohjausvastuun siirtymisestä ryhmäpäälliköltä kertomuspäällikölle sovitaan tapauskohtaisesti. Olennaista ohjausvastuun siirtymisessä on se, että tarkastajalle ja päälliköille on koko ajan selvää, kumpi päälliköistä vastaa tarkastuksen ohjauksesta. Tarkastaja sopii ryhmäpäällikön kanssa ohjausvastuun vaihtumisesta.

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

Lisäksi tarkastettavan ja toimialasta vastaavan ministeriön vas-

tuuvirkamiesten tulee olla yleispiirteittäin tietoisia tarkastuskysymyksistä, tarkastuksen pääasiallisista aineistoista ja analyysimenetelmistä sekä tarkastuksen aikataulusta. Tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuksen tulokset eivät tule tarkastettavalle yllätyksenä ja että tarkastettava voi ottaa ne toiminnassaan ja kehittämistyössään huomioon.

- 7.12.6 Toiminnantarkastuksen sisäisten asiantuntijoiden käyttö vaativissa tarkastusmetodisissa kysymyksissä tai tarkastuksen kohdealueilla, erityisesti jos näille alueille on nimetty sisäinen asiantuntija, sekä tilintarkastuksen yksikön asiantuntijoiden käyttö tarvittaessa.
- 7.12.7 Ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttö silloin, kun virastossa ei löydy riittävää aineiston käsittelyn metodista tai tarkastuskohteen sisällöllistä osaamista.
- 7.12.8 Tarkastuksen työpaperien säilyttäminen annettujen ohjeiden mukaan siten, että tarkastusta ohjaavat (ja tarvittaessa ulkopuolinen arvioitsija) voivat havaita päättelyketjun tarkastuskysymysten asettamisesta tarkastushavaintoihin ja niistä edelleen tarkastuksen päätelmiin ja kannanottoihin.
- 7.12.9 Tarkastuksen tietoaineistojen käsittely julkisuuslain, tietoturvasuudesta ja hyvästä tiedonhallintatavasta annetun Valtioneuvoston asetuksen sekä viraston omien tietoturvasuutta ja tietosuojaa käsittelevien ohjeiden mukaisesti.

Raportoinnin laadunvarmistus

- 7.13 Tarkastuksesta raportoinnin aikana laadunvarmistuksen menettelytapoja ovat:
 - 7.13.1 Tarkastuksen hankesuunnitelmassa sovittu selkeä työnjako siitä, kuka tarkastajista kantaa päävastuun tarkastuskertomuksen kirjoittamisesta. Tarkoituksena on varmistaa tarkastuskertomuksen tyylin ja käsittelytavan johdon- ja yhdenmukaisuus.
 - 7.13.2 Ohjeen luvun 5 mukainen tarkastuskertomuksen päälukujen vakiorakenne sekä ohjeessa oleva kuvaus näiden päälukujen tärkeimmästä sisällöstä.
 - 7.13.3 Raportointiohjeessa oleva tarkastuskertomuksen kysymys- tai tarkistuslista, jota kertomuksen pääasiallinen kirjoittaja voi käyttää tarkastuskertomusluonnoksen kirjoittamisen tukena.
 - 7.13.4 Tarkastusjohtajan / kertomuspäällikön antama tarkastuskertomusluonnoksen kirjoittamisen ohjaus ja raportointiohjeen tulkinnat.

Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että kertomuksen kirjoittaminen etenee suunnitellusti, että kertomuksessa esitetään riittävästi havaintoja tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi ja että raportointi on myös muuten viraston ohjeiden mukaista.

- 7.13.5 Tarkastuskertomusluonnosten kielenhuolto silloin, kun luonnos lähtee tarkastetulle palautetta varten. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tämän tarkoituksena on varmistaa, että raportointi on kielipöytäkirjasta oikeaa ja ulkopuoliselle lukijalle helposti avautuvaa.
- 7.13.6 Viraston graafiset ohjeet, toiminnantarkastuksen asiakirjamallit sekä sihteerien toteuttama tarkastuskertomusten ja tarkastuskertomusluonnosten tyylien ja ulkoasun muokkaus ohjeiden ja mallien mukaiseksi. Näiden tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuskertomukset ovat ulkoasultaan yhdenmukaisia ja tunnistettavia ja että kertomusten ulkoasu on annettujen ohjeiden mukainen.
- 7.13.7 Tarkastetun kuuleminen tarkastuskertomusluonnoksesta ja palautteiden huomioiminen lopullisessa kertomuksessa. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että kertomuksessa ei ole virheitä tai vääryyksiä.
- 7.13.8 Tarkastuksen loppukokous, johon osallistuvat tarkastaja, työtä ohjanneet tarkastuspäälliköt, tarkastusjohtaja ja ylijohdaja. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuksessa on riittäväällä tavalla vastattu tarkastuskysymyksiin ja että tarkastus on tehty siten, että virasto voi antaa asiasta tarkastuskertomuksen.
Loppukokouksen tarkoitus on myös arvioida ja keskustella siitä, onko esiselvityksessä tarkastukselle asetetut sisällölliset ja aikataululliset tavoitteet on saavutettu ja miten hyvin tarkastusprosessi on yleisesti onnistunut.

Jälkiseurannan laadunvarmistus

- 7.14 Jälkiseurannan – sekä seurantasuunnitelman että seurantaraportin – laadunvarmistus on tärkeää, koska seurannasta raportoidaan suoraan eduskuntakertomuksessa. Jälkiseurannan laadunvarmistuksen menettelytapoja ovat:
 - 7.14.1 Seurantasuunnitelman tekeminen tarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä tai mahdollisimman pian sen jälkeen. Tarkoituksena on, että seurannan kohteet kiinnitetään mahdollisimman tar-

kasti viraston kannanottoihin.

- 7.14.2 Seurannan menettelytapojen kuvaaminen seurantasuunnitelmassa; tarkastusjohtajan / kertomuspäällikön tuki ja ohjaus seurantasuunnitelman tekemisessä sekä ylijohtajan hyväksyntä seurantasuunnitelmalle.

Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa, että menetelmät seurantakysymyksiin vastaamiseksi ovat riittävät ja asianmukaiset.

- 7.14.3 Selvityksen pyytäminen tarkastetulta tarkastuksen kannanottojen perusteella tapahtuneista muutoksista sekä selvityksen sisällön varmentaminen muista lähteistä. Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on toisaalta saada tehokkaasti esiin tarkastetun keskeisenä pitämät muutokset, toisaalta taas varmentaa yhdestä lähteestä saatavan tiedon oikeellisuutta riittävässä määrin.

- 7.14.4 Tarkastusjohtajan / kertomuspäällikön antama tuki ja ohjaus seurantaraportin tekemisessä, tiedottajan tekemä kielenhuolto eduskuntakertomukseen menevään tekstinosaan sekä ylijohtajan hyväksyntä seurantaraportille.

Laadunvarmistuksen näkökulmasta tarkoituksena on varmistaa organisaation sitoutuminen tehtyihin päätelmiin.

Jälkikäteinen tarkastusten laadun arviointi

- 7.15 Jälkikäteinen tarkastusten laadusta varmistuminen tarkoittaa tarkastusprosessin ja tarkastuskertomuksen antamisen jälkeisiä toimia, joilla pyritään varmistumaan tehtyjen tarkastusten laadusta ja yksikön laadunvarmistusmenettelyjen riittävydestä sekä myös niitä toimia, joilla laatueroikkamien perusteella käynnistetään.

Näiden toimien tavoitteena on kerätä tietoa työn laadusta, laadun parantamismahdollisuuksista sekä laadunvarmistusjärjestelmän toimivuudesta. Tietoa kerätään sekä sisäisesti että hankkimalla viraston ulkopuolisen tahon näkemys tarkastuksen laatuun. Menettelytapoja ovat:

- 7.15.1 Toiminnantarkastuksen johtoryhmä käy jokaisesta päättyneestä tarkastuksesta keskustelun, jossa arvioidaan yksikön onnistumista a.o. tarkastuksessa, tarkastuksen laatua sekä tarkastusprosessin kehittämistarpeita. Keskustelu käydään 3–4 kertaa vuodessa.
- 7.15.2 Toiminnantarkastuksen kehittämisryhmät 1–3, joiden tehtävänä on seurata yksikön toimintaa ryhmän tehtäväalueella sekä pyrkiä

havaitsemaan alueella kehittämistarpeita. Ryhmän tehtävänä on myös ottaa henkilöstöltä vastaan kehittämisalotteita, käsitellä niitä sekä tehdä omalta alueeltaan priorisoituja kehittämissuhteita toiminnantarkastuksen johtoryhmän käsittelyä varten.

- 7.15.3 Toiminnantarkastuksesta säännöllisin väliajoin, esimerkiksi 4–5 vuoden välein teetettävä ulkoinen arviointi tai itsearviointi. Arviointi voi kohdistua toiminnantarkastukseen eri näkökulmista, esimerkiksi aihevalintaan, tarkastuksen tekemiseen tai tarkastuskertomuksiin.
- 7.15.4 Säännöllisin, 5–10 vuoden välein teetettävä vertaisarviointi tarkastuksen laadusta. Vertaisarvioinnin suorittaa ulkomainen kansallinen tarkastusviranomainen.

Lähteet

1. Lait ja asetukset

Asetus valtion talousarviosta (1243/1992)

Eduskunnan virkamiehistä annettu laki (1197/2003)

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

Hallintolaki (434/2003)

Ilmailulaki 1242/2005

Kielilaki (443/2003)

Laki valtion liikelaitoksista (1185/2002)

Laki valtion talousarviosta (423/1988)

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

Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000)

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999)

Laki öljysuorarahastosta (1406/2004)

Palosuojaarahastolaki (306/2003)

Puoluelaki (10/1969)

Suomen perustuslaki (731/1999)

2. Tarkastusviraston ohjeet, oppaat ja muut asiakirjat

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

Ohje hallinnonalaselvitysten toteuttamiseksi (115/02/2007)

Toiminnantarkastuksen menetelmäopas (40/01/2005)

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

3. Muu aineisto

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

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

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

Liitteet

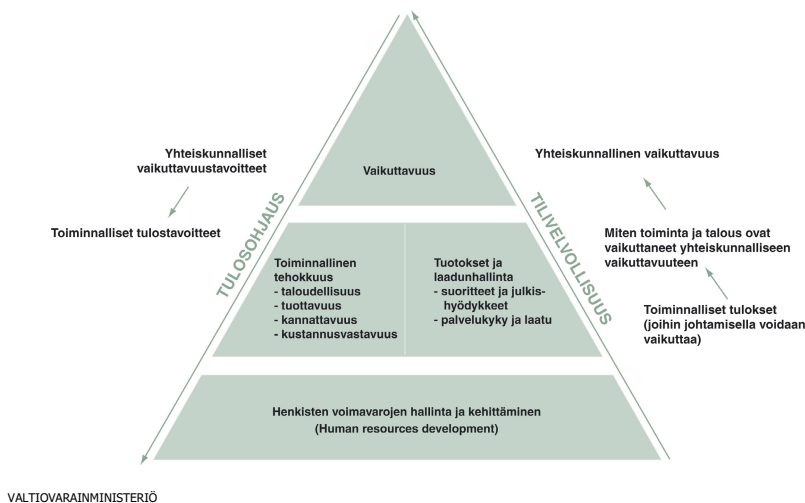
Liite 1: Tulos- ja riskiprisma

Tulosprisma (kuvio 5) kuvaa valtion talouden ja toiminnan peruskriteerejä, joista on säädetty valtion talousarviosta annetussa laissa (423/1988) ja asetuksessa (1243/1992).

Tulosprisman mukaisia tuloksellisuuden kriteerejä ovat yhteiskunnallinen vaikuttavuus, joka kertoo yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamisesta, sekä toiminnallinen tuloksellisuus. Toiminnallinen tuloksellisuus sisältää (1) tuotokset, palvelukyvyyn sekä prosessien laadun, (2) toiminnallisen tehokkuuden eli taloudellisuuden, tuottavuuden sekä maksullisen ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuden ja kannattavuuden sekä (3) henkisten voimavarojen hallinnan ja kehittymisen (lähde: www.vm.fi).



Tuloksellisuuden ja sitä koskevien oikeiden ja riittävien tietojen peruskriteerit



KUVIO 5. Tulosprisma (lähde: www.vm.fi).

Riskiprisma kuvaa valtionhallinnon riskienhallinnan kohteita ja valtionhallinnon tuloksellisuuden mahdollisia riskejä. Riskiprisma perustuu tulosprisman peruskäsitteistöön. Riskiprisma on esitetty valtioneuvoston asettaman sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan suosi-

tuksessa valtiolla käytettävistä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan peruslähestymistavoista sekä arvioinnista.



KUVIO 6. Riskiprisma (lähde: Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi. Valtiovarainministeriö ja Valtiovarain controller -toiminto 2005.)

Liite 2. Apukysymyksiä esiselvitysraportin kirjoittamista varten

Esiselvitysraportti kirjoitetaan valmiille word-mallipohjalle. Raportissa tulee käsitellä ainakin alla olevat kohdat. Asioiden käsittelyjärjestys voi vaihdella.

1. Esiselvitysprosessi

- Miten esiselvitys on tehty: kirjalliset ja suulliset aineistot ja analyysit?

2. Tarkastuskohteen kuvaus ja taloudellinen merkittävyys

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

3. Tarkastuskohteen riskit ja ongelmat

- Mihin tuloksellisuusketjun kohtiin toiminnan riskit painottuvat?
- Millaisia tavoitetilan saavuttamista vaarantavia epätoivottuja tapahtumia, tekijöitä tai ongelmia tuloksellisuusketjussa voi olla?
- Miten todennäköisiä nämä ovat ja millaisia seurauksia niistä voi olla?

4. Mahdollisuus käyttökelpoisen tiedon tuottamiseen

- Kohdistuuko toimintaan uudistus- tai kehittämishankkeita? Kannattako tarkastus ajoittaa ja suunnata siten, että se tukisi meneillään olevaa kehittämistyötä? Vai onko järkevämpää pyrkiä vaikuttamaan muotoutumassa oleviin käytäntöihin aloittamalla tarkastus vasta, kun toteutusvaiheesta on saatu alustavia kokemuksia?
- Onko aiheesta tehty tai tekeillä selvityksiä, joilla on merkitystä tarkastuksen aloittamisen kannalta?
- Tuleeko tarkastus perustelluksi vastuun ja avoimuuden toteuttamisen kannalta, jos kytkentää kehittämishankkeisiin ei ole?

5. Tarkastuksen vaihtoehtoiset näkökulmat

- Millainen tuloksellisuusketjun kokonaisuus muodostuu tarkastusaiheesta ja mitkä osat ovat toiminnan tuloksellisuuden kannalta keskeisimpiä?
- Mitkä tuloksellisuusketjun osat ovat olennaisimpia riskien ja ongelmien näkökulmasta?
- Mikä tarkentava näkökulma tai useampien näkökulmien yhdistelmät ovat tarkastusaiheen kannalta perusteluja?
- Mitkä muut kuin valtion toimijat vaikuttavat toiminnan tuloksellisuuteen ja miten nämä tekijät on huomioitu tuloksellisuusketjussa?

6. Tarkastuskysymykset ja tarkastuksen rajaukset

- Mihin pääkysymykseen tarkastuksella pyritään vastaamaan?
- Mitä tarkentavia kysymyksiä on muodostettu pääkysymykseen vastaamiseksi?
- Mitä asioita rajataan tarkastuksen ulkopuolelle sen jälkeen, kun tarkastuksen näkökulmat on valittu ja tarkastuskysymykset asetettu?
- Mitkä ajalliset, alueelliset tai hallinnolliset rajaukset tulevat kyseeseen?
- Miten rajauksia on perusteltu?

7. Tarkastuskriteerit

- Mitkä ovat tarkastuskriteerit ja mistä ne on johdettu (esim. säädökset, valtion talousarvio, eduskunnan tietyt kannanotot, tulossopimukset)
- Tuleeko tarkastuksessa kyseeseen mahdollisesti toissijaisten lähteiden käyttäminen kriteeristön määrittelyssä?
- Mitä tarkoittaa taloudellisuus arviointiperusteena tämän tarkastusaiheen kannalta?
- Ovatko kriteerit yksiselitteisiä?

8. Tarkastusaineistot ja niiden hankinta ja analyysi

- Mitä pääasiallisia aineistoja tarvitaan tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi?
- Miten aineistot kerätään ja analysoidaan?
- Onko aineistojen hankinnassa ja analysoinnissa tarpeen käyttää ulkopuolista asiantuntemusta?
- Mistä eri lähteistä (monilähteisyyden periaate) aineistoa tullaan keräämään?
- Mitkä analyysitavat (määrälliset, laadulliset tai yhdistelmä) soveltuvat tarkastusaineiston käsittelyyn?

9. Tarkastuksen toteuttamisen riskit

- Onko hallinnonalalla käynnissä tarkastusaiheeseen liittyviä arviointeja, kehittämishankkeita tai merkittäviä lainsäädäntöuudistuksia?
- Onko nähtävissä tekijöitä, jotka voisivat vaikuttaa tarkastusasetelman pitävyyteen (esim. aineistojen saatavuus)?
- Onko esiselvityksen aikana varmistettu, että tarkastuskysymysten vastaamiseksi on käytettävissä riittävästi monipuolista aineistoa?
- Onko tarkastuksen suunnittelussa huomioitu aineistojen käsittelyn kannalta riittävä menetelmällinen osaaminen (oma ja/tai tarvittaessa ulkopuolelta hankittava)?

10. Hankesuunnitelma

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

Liite 3: Apukysymyksiä tarkastuskertomuksen kirjoittamista varten

1. Johdanto

Tarkastuksen tausta:

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

Tarkastuksen tavoite:

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

2. Tarkastusasetelma

Tarkastuskohteen kuvaus:

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

Tarkastuksen pääkysymys ja tarkastuskysymykset:

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

Tarkastuksen rajaus

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

linen yleistäminen kohdetta laajemmin?

Tarkastuksen tietoaineistot ja analyysimenetelmät:

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

3. Tarkastushavainnot

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

4. Tarkastusviraston kannanotot

Johtopäätökset

- Onko tarkastuksen johtopäätökset selvästi eritelty asiakokonaisuuksittain?
- Ovatko johtopäätökset selkeä ja looginen seuraus tarkastushavain-

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

Mahdolliset suositukset

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

5. Tarkastuskertomuksen rakenne ja ulkoasu

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