



# Lailisuustarkastuksen ohje



Valtiontalouden tarkastusviraston  
tarkastus- ja valvontaohjeet  
**Lailisuustarkastuksen ohje**

Annettu 30.5.2025

# Lailisuustarkastuksen ohje

D/256/04.00/2025

Eduskunnan yhteydessä toimivana ylimpänä kansallisena tarkastusviranomaisena valtiontalouden tarkastusvirasto toteuttaa sille perustuslain 90 §:ssä säädettyä ulkoisen tarkastuksen tehtäväänsä suorittamalla tilintarkastusta, laillisuustarkastusta, tuloksellisuustarkastusta, finanssipolitiikan tarkastusta sekä tarkastuslajien tarkastusmenetelmiä yhdistävää tarkastusta. Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 20 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevia tarkempia määräyksiä.

Valtiontalouden tarkastusvirasto vahvistaa tämän tarkastusohjeen, jota sovelletaan tarkastusviraston laillisuustarkastuksissa. Kaikkia tarkastuslajeja koskevaksi ohjeeksi tarkastusvirasto on antanut Tarkastusohjeiden yhteisen osan, jossa määritellään hyvän tarkastustavan perusteet kaikessa tarkastusviraston tekemässä tarkastuksessa. Tässä ohjeessa puolestaan määrätään, millä tavalla tarkastusviraston laillisuustarkastukset suunnitellaan, toteutetaan ja raportoidaan. Ohjetta sovelletaan kaikkiin 1.6.2025 jälkeen käynnistettäviin tarkastuksiin.

Helsingissä 30.päivänä toukokuuta 2025

Sami Yläoutinen  
pääjohtaja

Jaakko Eskola  
johtaja

# Sisällys

<b>1 Laillisuustarkastuksen tehtävä .....</b>	<b>4</b>
Tarkastuksen lähtökohdat .....	4
Tarkastus ja hallinnon vastuu .....	4
Valtion taloudenhoito.....	5
Laillisuus ja asianmukaisuus.....	5
<b>2 Tarkastuksen suunnittelu .....</b>	<b>6</b>
Suunnittelun tarkoitus .....	6
Suunnitelman tekeminen .....	6
Tarkastuksen tavoite ja lähestymistavat.....	7
Tarkastuskysymykset .....	8
Tarkastuskriteerien määrittely .....	8
Tarkastusaineistot ja tarkastusmenetelmät .....	8
Tarkastuksen riskit, olennaisuus, luotettavuustasot ja tarvittava osaaminen.....	9
Suunnitelman sisältö.....	10
<b>3 Tarkastuksen toteutus.....</b>	<b>11</b>
Tarkastusmenetelmät ja evidenssin kerääminen .....	11
Evidenssin arviointi .....	12
Johtopäätösten tekeminen.....	13
Tarkastusviraston kannanotot .....	13
Tarkastuksen dokumentointi .....	13
<b>4 Tarkastuksen raportointi .....</b>	<b>15</b>
Tarkastuskertomus raportoinnin muotona .....	15
Tarkastusviraston kannanotot .....	16
Lausunntomenettely ja päätös antaa kertomus .....	17
Tarkastusten muu raportointi.....	18
Tarkastuksesta viestintä .....	18
<b>5 Jälkiseuranta .....</b>	<b>19</b>
Jälkiseurannan tarkoitus ja tavoite .....	19
Jälkiseurannan suunnittelu, toteutus ja raportointi .....	19
<b>6 Laadunvalvonta .....</b>	<b>21</b>
Laadunvalvonnan tarkoitus .....	21
Laadunvalvonnan toteutus .....	21
Laadunvalvonta osana viraston laadunhallintaa .....	21

# 1 Laillisuustarkastuksen tehtävä

- 1.1 Valtiontalouden tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tarkastusvirasto toteuttaa tehtäväänsä eri tarkastuslajeilla, jotka vastaavat erilaisin painotuksin tarkastusvirastolle annettuun tehtävään.
- 1.2 Laillisuustarkastuksen tehtävänä on tarkastaa, onko tarkastuskohteessa noudatettu valtion talousarviota sekä valtion taloudenhoitoa koskevia säännöksiä ja määräyksiä sekä hyvän hallinnon periaatteita. Laillisuustarkastuksissa tarkastuskriteerit saadaan ensisijaisesti säädöksistä, valtion talousarviosta ja eduskunnan muista kannanotoista.
- 1.3 Laillisuustarkastusta suunniteltaessa ja toteutettaessa tunnistetaan eduskunnan asema valtiontalouden tarkastusviraston ensisijaisena päämiehenä, joka on antanut perustuslaissa ja valtiontalouden tarkastusvirastoa koskevissa laeissa tarkastusvirastolle valtiontalouden ulkoista tarkastusta koskevan toimeksiannon.
- 1.4 Laillisuustarkastus palvelee eduskunnan finanssivallan turvaamista ja perustuslain 90 §:ssä säädettyä eduskunnan valtaa valvoa valtion taloudenhoitoa ja talousarvion noudattamista. Laillisuustarkastus varmentaa valtion taloudenhoidossa lain ja hyvän hallinnon periaatteiden noudattamista ja luo näin luottamusta kansanvallan ja oikeusvaltion periaatteiden toteutumiseen. Laillisuustarkastus tuottaa lisäksi eduskunnalle valvontavallan, finanssivallan ja lainsäädäntövallan käyttöön hyödyllistä tietoa taloudenhoidon laillisuuteen ja asianmukaisuuteen liittyvistä ongelmakohtista ja kehittämistarpeista.
- 1.5 Tarkastuksen kohteena voivat olla myös Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot ja kaikki niihin osallistuvat tahot siten kuin tarkemmin säädetään laissa valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja.
- 1.6 Laillisuustarkastuksen sisältönä on myös valtion taloudenhoitoon vaikuttavien Euroopan unionin oikeuden normien noudattamisen tarkastaminen. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että valtionapuihin kohdistuvissa laillisuustarkastuksissa selvitetään tarkastuksen piiriin kuuluvilta osin, onko valtionapujärjestelmässä ja valtionavussa noudatettu esimerkiksi unionin valtioneuvoston päätöksiä koskevia sääntöjä.

## Tarkastuksen lähtökohdat

- 1.7 Laillisuustarkastuksen tarkoituksena on edistää avoimuutta, vastuunalaisuutta ja tilivelvollisuutta sekä hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden toteutumista tarkastuskohteessa ja tukea valtioneuvostoa ja tarkastuskohteen ylintä johtoa näiden tavoitteiden saavuttamisessa ja edistämisessä.
- 1.8 Laillisuustarkastus on muun tarkastuksen tavoin vastuullistavaa, kohdistuu jo toteutuneeseen toimintaan ja nojautuu arvioinneissaan tarkastuskriteereihin. Laillisuustarkastuksella myös tuetaan taloudenhoidon kehittämistä
- 1.9 Laillisuustarkastuksessa tarkastetaan valtiontalouden tarkastusviraston toimivaltaan kuuluvissa asioissa, onko valtion taloudenhoidossa toimittu lainsäädännön, alempitasoisen sääntelyn ja viranomaisten antaman ohjeistuksen sekä hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti. Laillisuustarkastus pyrkii selvittämään säännösten noudattamisen lisäksi, onko toiminta järjestetty talousarvion, hyvän hallinnon periaatteiden, toimintapolitiikan (tavoitteiden) sekä rahoitus- tai sopimusehtojen mukaisesti. Laillisuustarkastuksen tavoitteena on myös auttaa tarkastuskohteita parantamaan laillisuuden toteutumisen edellytyksiä sekä erityisesti avoimuuden, tilivelvollisuuden sekä hyvän hallinnon ja hallinnan periaatteiden toteutumista.

## Tarkastus ja hallinnon vastuu

- 1.10 Viranomaiset ovat vastuussa niille määrättyjen tehtävien lainmukaisesta ja tuloksellisesta toteuttamisesta. Tarkastuksen tekeminen ja tarkastuskertomuksen antaminen eivät poista viranomaisten vastuuta miltään osin.

- 1.11 Tarkastuksen tehtävänä on tuottaa tietoa siitä, miten hyvin viranomaiset ovat huolehtineet vastuis-  
taan ja miten taloudenhoitoa olisi mahdollista parantaa. Tarkastajan vastuu tarkastetun asian tilasta  
rajoittuu siihen, että tarkastus on tehty suunnitelman mukaisesti ja siitä on laadittu tarkastuskerto-  
mus laatuvaatimukset täyttäen.

## Valtion taloudenhoito

- 1.12 Valtion taloudenhoito tarkoittaa laillisuustarkastuksessa toimintaa, jossa viranomaiset käyttävät val-  
tion varoja niille määrättyjen tehtävien hoitamiseksi ja tavoitetilojen saavuttamiseksi.
- 1.13 Tarkastuksen kohteena voivat olla Suomen ja Euroopan unionin väliset varainsiirrot ja kaikki niihin  
osallistuvat tahot.

## Laillisuus ja asianmukaisuus

- 1.14 Laillisuustarkastus ISSAI-standardien tarkoittamana toimintona ei tarkoita pelkästään toiminnan  
lainmukaisuuden selvittämistä. Sen määritelmään sisältyy myös toiminnan asianmukaisuus, joka voi-  
daan hallinnossa tulkita erilaisten lainsäädäntöä alempitasoisten ohjeiden ja määräysten noudatta-  
miseksi sekä yleensä hyvän hallinnon periaatteiden ja vaatimusten noudattamista. Tavoitteena on  
tuottaa tietoa päätöksentekijöille siitä, onko lakeja ja muita säännöksiä noudatettu, onko sääntelyllä  
saavutettu halutut tulokset ja onko toiminta hyvän hallinnon mukaista. Tässä ohjeessa tarkoitettu  
laillisuuden ja asianmukaisuuden tarkastaminen vastaa ISSAI-standardissa esitettyä.
- 1.15 Asianmukaisuuden tarkastus tarkoittaa myös hyvän hallinnon periaatteiden noudattamisen tarkas-  
tamista. Hyvän hallinnon periaatteet määritellään usein asiaa koskevassa lainsäädännössä, jota hal-  
lintolaki osaltaan voi täydentää.
- 1.16 Laillisuus ja asianmukaisuus ovat tarkastuksissa käytettäviä yleisiä tarkastuskriteereitä.
- 1.17 Jokaisen tarkastuksen lähtökohtana on kysymys, ovatko tarkastuksen kohteena olevat viranomaiset  
toimineet laillisesti ja asianmukaisesti.
- 1.18 Laillisuustarkastus jaetaan ISSAI-standardeissa kahteen erilaiseen toteuttamistapaan eli tilinpäätök-  
sen tarkastuksen yhteydessä tehtävään laillisuustarkastukseen (the audit of financial statements) ja  
tilinpäätöksen tarkastuksesta erilliseen laillisuustarkastukseen. Valtion virastoihin ja laitoksiin, ta-  
lousarvion ulkopuolisiin valtion rahastoihin sekä valtion tilinpäätökseen kohdistuvaan valtionalou-  
den tarkastusviraston suorittamaan tilintarkastukseen sisältyy monilta osin laillisuustarkastusta.
- 1.19 Tarkastusvirastossa laillisuustarkastuksia toteutetaan sekä erillisinä tarkastuksina että tilintarkastuk-  
sen yhteydessä toteutettavina tarkastuksina. Tämä ohje käsittelee erillisiä laillisuustarkastuksia. Ti-  
lintarkastuksen yhteydessä toteutettavissa laillisuustarkastuksissa sovelletaan erillistä ohjetta. Tar-  
kastuksilla on lisäksi yhteisiä laillisuustarkastuksen liitteitä muun muassa hankintojen ja valtionapu-  
jen laillisuustarkastusta varten. Liitteissä on myös ohjeistusta niitä tilanteita varten, joissa laillisuus-  
tarkastuksen kysymyksiä käytetään tuloksellisuuspainotteisessa tarkastuksessa.
- 1.20 Joskus tarkastusvirasto voi laatia sellaisen tilintarkastuksen yhteydessä toteutettavan laillisuustar-  
kastuksen, josta laaditaan tilintarkastuksen vuosiyhteenvedon tyyppinen yhteenvetoraportti, mutta  
ei tässä ohjeessa kuvattua tarkastusviraston tarkastuskertomusta. Tällaisissa tilanteissa mahdollinen  
tarkastusviraston tarkastuskertomusraportointi toteutetaan tilintarkastuskertomuksissa.

## Valtionaloudellinen merkitys ja valtionaloudellinen näkökulma

- 1.21 Laillisuustarkastus tarkastelee toimintoja aina valtionaloudellisesta näkökulmasta. Laillisuustarkas-  
tus kohdistuu vain sellaiseen toimintaan, jolla on olennainen yhteys valtionalouteen. Toiminnalla  
on olennainen yhteys valtionalouteen silloin, kun toimintaan käytetään merkittävästi valtion varoja  
tai sillä vaikutetaan merkittäväällä tavalla valtion tuloihin, menoihin, kustannuksiin tai varallisuuteen.
- 1.22 Laillisuuteen ja asianmukaisuuteen liittyvää toimintaa ja sen tavoitteita ei tarkasteta, ellei niillä ole  
yhteyttä valtionalouteen, vaikka säädökset ja niiden toimeenpano olisivat sinänsä yhteiskunnalli-  
sesti merkittäviä ja aiheuttaisivat olennaisia kustannuksia muille talousyksiköille kuin valtiolle.

## 2 Tarkastuksen suunnittelu

### Suunnittelun tarkoitus

- 2.1 Suunnittelun tarkoituksena on tuottaa tarkastusasetelma, jonka mukaisesti tarkastus toteutetaan ja raportoidaan. Tarkastusasetelma luo perustan koko tarkastukselle ja tarkastuksen perusteella annettaville viraston kannanotoille. Toimiva tarkastusasetelma muodostetaan kohdeasian ja tarkastuskriteerien määrittämisen kautta.
- 2.2 Laillisuustarkastuksen suunnitteluvaiheen yleiset vaatimukset ovat
  - varmistaa, että virheellisten johtopäätösten riski on hyväksyttävällä tasolla
  - käyttää ammatillista arvostelukykä koko tarkastusprosessissa
  - tarvittaessa turvautua ulkopuoliseen asiantuntija-apuun
  - osoittaa ammatillista skeptisyyttä sekä toimia puolueettomasti ja avoimin mielin
  - varmistaa, että jokaisella tarkastustiimin jäsenellä on tarkastuksen suorittamiseen vaadittava ammatillinen pätevyys.
- 2.3 Laillisuustarkastuksen standardien mukainen suunnittelu varmistaa, että tarkastus toteutetaan laadukkaasti ja taloudellisesti.
- 2.4 Tämän vaiheen yleisiä vaatimuksia ovat, että tarkastaja määrittelee kriteereillä arvioitavan kohdeasian ja tarkastuskriteerit etukäteen, jotta niiden perusteella voidaan muodostaa kohdeasiasta johtopäätökset ja tarkastusviraston kannanotot.
- 2.5 Tarkastusasetelma sisältää seuraavat asiat:
  - tarkastuksen tavoite ja tarkastustulosten hyödyntäminen
  - tarkastuskysymykset ja osakysymykset
  - tarkastuskriteerit ja niiden lähteet
  - tarkastuksen rajaukset
  - pääasialliset tarkastusaineistot
  - pääasialliset tarkastusmenetelmät
- 2.6 Tarkastuksen suunnittelun perusteella kirjoitetaan tarkastuksen suunnitelma. Suunnitelmassa määritellään kohdeasia, kuvataan tarkastuksen asetelma ja esitetään tarkastuksen toteutuksen aikataulu, resurssit ja riskit. Tarkastuksen suunnitelmalla tuetaan ja ohjataan sitä, että tarkastus toteutetaan tehokkaasti.
- 2.7 Tarkastuksen suunnittelu alkaa suunnittelun aloituskokouksesta ja päättyy tarkastuksen aloituskokoukseen.
- 2.8 Suunnittelun perusteella saatetaan myös päätyä siihen, että tarkastusta ei ole tarkoituksenmukaista suorittaa. Tällöin suunnitelma-asiakirjaan kirjataan perustelut siitä, miksi tarkastussuunnitelmaan valitusta aiheesta ei tehdä tarkastusta. Päätöksen siitä, että varsinaista tarkastusta ei aloiteta, tekee pääjohtaja.
- 2.9 Tarkastuksen luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä ei havaita, vaikka tarkastus olisi tämän ohjeen mukaan asianmukaisesti suunniteltu ja suoritettu.

### Suunnitelman tekeminen

- 2.10 Tarkastuksen suunnittelun lähtökohtana on aina kysymys, ovatko kohdeasiasta vastuulliset tahot toimineet laillisesti ja asianmukaisesti. Suunnitelmassa esitetään tarkastustoimeksiantoon liittyvä keskeinen säädösperusta.
- 2.11 Suunnittelun aikana selvitetään ja määritellään
  - kohdeasia ja tarkastuskohteet (vastuulliset viranomaiset)
  - se, mitä laillisuus ja asiamukaisuus kohdeasiassa tarkoittaa
  - kohdeasian laillisuuden olennaiset riskit

- tarkastuksen tavoite, tarkastuskysymykset, tarkastuskriteerit
  - tarkastusaineistot ja menetelmät
- 2.12 Kohdeasian määrittäminen on ensimmäisiä vaiheita laillisuustarkastuksen suunnittelussa. Kohdeasian ja tarkastuskriteerien esittämisen avulla muodostetaan perusta johtopäätösten tekemiselle. Kohdeasian määrittämiseen ja tarkastuskriteerien tunnistamiseen liittyy myös tarkastettavan kohteen ja sen toimintaympäristön ymmärtäminen. Tämä on erityisen tärkeää riskianalyyssivaiheessa pohdittaessa olennaisuutta ja riskiä.
- 2.13 Kohdeasian tunnistaminen ja esittäminen sekä tarkastuskriteerien tunnistaminen muodostavat kokonaisuuden.
- 2.14 Kohdeasiat ovat monimuotoisia ja niihin voi liittyä monenlaisia piirteitä. Ne voivat olla luonteeltaan yleisiä tai erityisiä. Kohdeasiat voivat olla määrällisiä ja hyvin mitattavia tai laadullisia ja herkemmin subjektiivisia. Kohdeasian tulisi olla luonteeltaan sellainen, että siihen liittyen on mahdollista kerätä riittävää evidenssiä johtopäätösten tekemiselle. Laadullisissa ja siten herkemmin subjektiivisissa asioissa kohdeasian tunnistamisessa ja tarkastuskriteerien määrittelyssä otetaan erityisesti huomioon mahdollisuus muodostaa sellaiset kriteerit, joita useampi asiaa tunteva henkilö voi arvioida samalla tavalla ja joihin toinen asiaan perehtynyt henkilö voi päätyä (tarkastuskriteerien intersubjektiivisuus).
- 2.15 Tarkastusasetelman muodostamisessa määritetään VTV:n tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti, onko kyse varmentavasta vai arvioivasta tarkastuksesta. Tarkastuskohdetta kuullaan arvioivissa tarkastuksissa tarkastuskriteereistä ennen esiselvityksen tai projektikohtaisen suunnitelman vahvistamista. Laillisuustarkastusten kriteereistä kuullaan tarkastuskohdetta tarkastusviraston tarkastusohjeiden yleisen osan mukaisesti, mikäli tehtävään liittyy arvioivaa tarkastusta. Varmentavassa tarkastuksessa tarkastuskriteereistä keskustellaan tarkastuskohteiden johdon edustajien kanssa kerättäessä sidosryhmäpalautetta ja uudistettaessa viraston tarkastusohjeita merkittäväällä tavalla. Yksittäisissä tarkastusprojekteissa kohteen kanssa käytävillä keskusteluilla varmistetaan, että kohteen johdolla on tiedossa varmentavassa tarkastuksessa käytettävät tarkastuskriteerit.

### Vuorovaikutus tarkastuskohteen kanssa

- 2.16 Laillisuustarkastuksen kannalta keskeiset osapuolet tunnistetaan jo tarkastuksen suunnitteluvaiheessa. Tarkastajan on yksiselitteisesti määriteltävä kohderyhmä ja vastuutaho ja otettava heidän roolinsa huomioon, jotta hän voi suorittaa tarkastuksen ja viestiä siitä asianmukaisesti. Tarkastajan on hankittava ymmärrys tarkastuskohteesta ja sen toimintaympäristöstä (mukaan lukien tarkastuskohteen sisäinen valvonta), jotta tarkastus voidaan suunnitella ja toteuttaa menestyksellisesti.
- 2.17 Suunnitelmassa esitetään tarkastuksen toteuttamisen kannalta olennaiset organisaatiot ja toimijat.
- 2.18 Suunnittelun aikana pyritään hyvään vuorovaikutukseen tarkastuskohteen kanssa. Toimiva vuorovaikutus varmistaa luotettavan tiedon saantia ja tarkastuksen vaikuttavuutta.
- 2.18.1 Suunnittelun aloittamisesta ilmoitetaan tarkastuskohteille kirjeellä, jossa pyydetään kohteita nimeämään tarkastuksen yhteyshenkilö.
- 2.18.2 Suunnittelun aikana tarkastuskohteilta hankitaan tietoa kohdeasiasta eri tavoin. Tietopyyntöjen laajuus tulee sovittaa suunnitteluvaiheen tarpeisiin.
- 2.18.3 Ennen suunnitelman hyväksymistä tarkastuskohteilta pyydetään palautetta suunnitellusta tarkastusasetelmasta. Palaute ja sen perusteella tehdyt toimet dokumentoidaan.

### Tarkastuksen tavoite ja lähestymistavat

- 2.19 Kaikkien laillisuustarkastusten tavoitteena on tuottaa tietoa siitä, ovatko tarkastuskohteet toimineet kohdeasiassa laillisesti ja asianmukaisesti ja miten laillisuutta ja asianmukaisuutta voisi parantaa. Yksittäisen tarkastuksen suunnitelmassa määritellään tarkemmin kyseisen tarkastuksen tavoite eli mikälaista tietoa juuri kyseisellä tarkastuksella pyritään tuottamaan.
- 2.20 Tarkastuksen tavoitteen ja tarkastuskysymysten tulee olla yhteensopivia: tarkastuskysymyksiin vastaamalla tuotetaan tietoa, jonka pitäisi vastata tarkastuksen tavoitetta.

- 2.21 Tarkastuksen tavoite muodostetaan useimmiten samaan aikaan kuin tarkastuksen kysymyksiä määritellään. Tämä edellyttää, että kohdeasiasta on jo hankittu tietoa, jonka perusteella voidaan päättää, mistä näkökulmasta kohdeasiaa tarkastetaan ja mitkä ovat tarkastuskysymykset.

## Tarkastuskysymykset

- 2.22 Tarkastuksen suunnittelussa määritetään tarkastuskysymykset, joihin tarkastuksessa vastataan. Pääsääntöisesti laillisuustarkastuksissa valitaan 2–5 tarkastuskysymystä.
- 2.23 Tarkastuksessa on tyypillisesti kaksi pääaihetta, laillisuus ja asianmukaisuus. Laillisuudesta voi olla yksi tai useampi tarkastuskysymys. Asianmukaisuudesta on tyypillisesti yksi pääkysymys, joka voidaan esittää sisäisen valvonnan näkökulmasta.
- 2.24 Tarkastuskysymykset esitetään kysymyslauseena ja muodoltaan normatiivisesti (”onko tehty hyvin”).
- 2.25 Tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi ne puretaan osakysymyksiksi. Useimmiten kustakin tarkastuskysymyksestä esitetään 2–4 osakysymystä.
- 2.25.1 Osakysymysten tulee kattaa tarkastuskysymys riittävässä määrin, jotta tarkastuskysymykseen voidaan vastata.
- 2.25.2 Yksittäiset osakysymykset voivat pyrkiä selvittämään asiantilaa ilman arvottavaa luonnetta (”miten on tehty”).

## Tarkastuskriteerien määrittely

- 2.26 Tarkastuskriteeri tarkoittaa arviointi- tai arvosteluperustetta, mittapuuta, tunnusmerkkiä tai muuta ominaisuutta, joka määrittää tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilan. Kaikille normatiivisille tarkastuskysymyksille määritetään tarkastuskriteerit. Tarkastusvirasto ei voi ottaa kantaa asiaan, jolle ei ole määritetty arvioinnin perustana olevaa, julkilausuttua tarkastuskriteeriä.
- 2.27 Kriteerit pitää ilmaista selvästi ja ymmärrettävästi. Kriteerien perusteella eduskunnalla, kohteen edustajilla ja tarkastuksen sidosryhmillä tulee olla mahdollisuus ymmärtää, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa arvioidaan.
- 2.28 Kriteerit on eroteltava kriteerien lähteistä, eli siitä, mihin kriteerit pohjautuvat. Tarkastuskriteerien lähteet on ilmaistava selkeästi.
- 2.29 Tarkastuksessa käytettävien kriteerien tunnistaminen on toinen keskeinen vaihe tarkastussuunnittelussa. Laillisuustarkastuksessa tarkastuskriteerit voivat olla muodollisia, kuten säännöksiä, määräyksiä tai rajoituksia, tai vähemmän muodollisia, kuten hyvän hallinnon periaatteita tai odotuksia tai ohjeita hallinnon toiminnalle.
- 2.30 Tarkastuskriteerien tulee olla muodostettavaan tarkastusasetelmaan soveltuvia. Yleisenä määritelmänä tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että niiden tulee olla relevantteja, luotettavia, täydellisiä, objektiivisia, ymmärrettäviä, vertailukelpoisia, hyväksyttäviä ja käytettävissä olevia.
- 2.31 Tarkastuskriteereitä muodostettaessa otetaan huomioon, että oikeusjärjestyksen normit ja eri sektoreiden lainsäädännön tavoitteet sekä perustavanlaatuisetkin ajattelumallit säännösten ja tavoitteiden taustalla voivat olla ristiriidassa keskenään. Näissä tilanteissa on erityisen tärkeää tarkastusasetelmassa mahdollisimman perustellusti ja avoimesti asettaa tarkastuskriteerit.

## Tarkastusaineistot ja tarkastusmenetelmät

- 2.32 Tarkastuksen suunnitteluun sisältyy sen kuvaaminen, millä tarkastusaineistoilla tarkastuskysymyksiin vastataan, ja mitkä ovat tarkastuksen eri osa-alueiden pääasialliset tarkastusmenetelmät.
- 2.33 Tarkastusvirastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastuksessa on mahdollista käyttää myös ulkopuolisia asiantuntijoita. Ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttöä harkitessa tulee pohtia, mitkä ovat ulkopuolisten asiantuntijoiden edellytykset tuottaa objektiivista tietoa aiheesta, mitä asiantuntijoiden

käyttö merkitsee tarkastuksen kustannuksille ja aikataululle sekä miten luottamuksellisia tai salaisia tietoja voidaan käsitellä tarkastuksessa.

- 2.34 Laillisuustarkastuksessa tarkastajan on otettava huomioon väärinkäytösten mahdollisuus tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa ja dokumentoitava arvioinnin tulokset. Tarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa on kuitenkin aina otettava väärinkäytösriski huomioon, arvioitava sen merkitystä ja viestittävä tarvittaessa epäilyistä viraston sisällä.

## Tarkastuksen riskit, olennaisuus, luotettavuustasot ja tarvittava osaaminen

- 2.35 Suunnitteluun kuuluu myös tarkastuksen toteutuksen ja tarkastusriskien pohdinta ja niiden dokumentointi.
- 2.36 Tarkastuksen toteutuksen riskillä tarkoitetaan tässä mahdollisuutta, että tarkastus ei onnistu suunnitellusti: esimerkiksi että tarkastuksessa ei onnistuta vastaamaan tarkastuskysymyksiin, tarkastusta ei pystytä tekemään suunnitellussa laajuudessa esimerkiksi henkilömuutosten vuoksi, tarkastuksen aikataulu ei toteudu tai että tarkastus ei ole enää tarkoituksenmukainen olosuhteiden muuttuessa.
- 2.37 Tarkastusriski taas tarkoittaa mahdollisuutta, että tarkastuskertomuksessa annetaan virheellisiä johdopäätöksiä tai kannanottoja.
- 2.38 Riskien arviointimalli on oma suunnittelun kokonaisuutensa. Toiminnan sisäsyntyisiä riskejä voi syntyä muun muassa johdon lainsäädännön ja muun säännösten tulkinnoista, inhimillisistä virheistä, järjestelmän huonosta suunnittelusta tai toimimisesta muutoin, siitä että kontrolleja voidaan kiertää tai että hallintaprosessi ei tarkastuskohteessa toimi ja toimimattomuus voi olla tarkoituksellista.
- 2.39 Väärinkäytösten riski voi realisoitua muun muassa apurahojen ja valtionapujen yhteydessä, hankinnoissa, muussa julkisen harkintavallan käytössä, tarkoituksellisessa informaation vääristelyssä ja yksityistämisen yhteydessä.
- 2.40 Tarkastajan on noudatettava ammatillista skeptisyyttä koko tarkastuksen ajan ja huomioitava, että virheiden havaitsemiseen soveltuvat tarkastusmenettelyt eivät välttämättä sovellu väärinkäytösten havaitsemiseen.
- 2.41 Suunnitelmassa tulee antaa selvä ja perusteltu kuva riskeistä ja käsitellä myös riskin suuruuteen vaikuttavia tekijöitä. Riskien käsittely on tärkeää, jotta päätös tarkastuksen aloittamisesta voidaan tehdä riittävän tiedon perusteella. Suunnitelmassa esitetyt epävarmuustekijät luovat myös alustavat perustelut tarkastusasetelman mahdollisille muutoksille tai sille, että tarkastuskysymyksen kyetään antamaan vain osittainen vastaus.
- 2.42 Riskejä pohdittaessa tulee myös etsiä toimenpiteitä, joilla riskejä voidaan hallita tai joilla niihin voidaan vastata, mikäli ne toteutuvat.
- 2.43 Tarkastuksen suunnitteluun kuuluu tärkeänä osana sen varmistaminen, että tarkastuksen tekijöillä on riittävä osaaminen tarkastuksen tekemiseen.
- 2.44 Laillisuustarkastuksessa korostuvat lisäksi olennaisuuden määrittäminen ja tarkastuksen luotettavuustason määrittäminen.

### Olennaisuus

- 2.45 Laillisuustarkastuksessa tavoitteena on soveltaa olennaisuuden käsitettä asianmukaisesti laillisuustarkastusta suunnitellessaan ja toteuttaessaan.
- 2.46 Olennaisuuden ymmärtäminen on keskeistä tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa. Olennaisuus on huomioitava muun muassa tarkastuksen suunnittelussa, tarkastusaineiston ja evidenssin keräämisessä sekä tarkastuksista raportoitaessa.
- 2.47 Olennaisuutta arvioidaan säädösrikkomuksen, hallinnon toiminnan epäasianmukaisuuden ja talousarvion noudattamisvirheen näkökulmasta. Keskeistä on asian ja siihen liittyvän olennaisuuden vaikutus päätöksentekoon.

- 2.48 Yleensä olennaisuus voidaan määritellä rahamääräisenä. Laillisuustarkastuksessa voi kuitenkin olla muitakin seikkoja, joiden perusteella havaittuja puutteita tai virheitä pidetään olennaisina. Olennaisena pidetään myös systemaattisia sisäisen valvonnan ja menettelytapojen puutteita, jotka johtavat lainvastaisiin tai hyvän hallinnon periaatteiden vastaisiin menettelyihin taloudenhoidossa tai merkittäviin toimintariskeihin, joiden johdosta tällaisia yksittäisiä virheitä ei voida riittävästi havaita ja ennaltaehkäistä. Olennaisuutta arvioidaan tällöin erityisesti eduskunnan lainsäädäntövallan tehokkaan toteutumisen kannalta.
- 2.49 Yksittäisiä seikkoja, joiden perusteella rahamääräisen olennaisuusrajan alapuolelle jääviä havaintoja voidaan laillisuustarkastuksessa pitää olennaisina, ovat perusteltu epäily mahdollisesta petoksesta, avustuspetoksesta, luottamusaseman väärinkäytöstä tai tahallisesta tai huolimattomuudesta tehdyistä virkavelvollisuuksien tai muiden velvollisuuksien laiminlyönnistä, väärän tai ilmeisesti virheellisen tiedon antamisesta. Virhe tai puute on olennainen, jos tämänkaltaiset seikat johtavat tarkastettua toimintaa koskevan eduskunnan lainsäädäntövallan tai finanssivallan tai hallinnon ohjauksen kannalta merkittävän oikeudellisen säännöksen tai hyvän hallinnon vaatimuksen toteutumatta jäämiseen.

### Tarkastuksen luotettavuustason määrittäminen

- 2.50 Riippuen ylimmän tarkastusviranomaisen määrittelemästä toimeksiannosta, kohdeasian luonteesta ja kohderyhmän tarpeista, tarkastajan on päätettävä, pyritäänkö tarkastuksessa kohtuulliseen vai rajoitettuun varmuuteen. Tarkastusviraston laillisuustarkastus voidaan toteuttaa myös siten, että eri tarkastuskysymyksille asetetaan eri luotettavuustaso.
- 2.51 Määritellessään varmuuden tasoa tarkastajan on otettava huomioon kohderyhmän tarpeet. Tämä voidaan toteuttaa olemalla yhteydessä kohderyhmään tai hallinnon vastuuhenkilöihin Lainsäädäntöalueella saattaa myös olla yleisesti hyväksytyjä käytäntöjä, joiden pohjalta tarkastaja voi päättää varmuuden tasosta.
- 2.52 Kohtuullisen varmuuden saavuttaminen edellyttää perusteellisempaa tarkastustyötä.

### Suunnitelman sisältö

- 2.53 Tarkastuksen suunnitelman ohjeellinen sisältö on kuvattu asiakirjapohjassa.
- 2.54 Tarkastuksen suunnitelman liitteenä esitetään suunnittelumatriisi ja tarkastuksen projektisuunnitelma. Suunnittelumatriisi on taulukko, joka kokoaa yhteen tarkastuksen tavoitteen, tarkastuskysymykset ja osakysymykset, tarkastuskriteerit ja näiden lähteet sekä aineiston ja menetelmät osakysymyksittäin. Tarkastuksen projektisuunnitelma on suunnitelma tarkastuksen toteuttajista, käytettävästä työajasta, muista tarvittavista resursseista, tarkastuksen vaiheista ja tarkastuksen aikataulusta.
- 2.55 Tarkastuksen suunnitelma on tarkastuksen valmistumisen jälkeen julkinen asiakirja, joka on pyydettyäessä saatavissa viraston kirjaamosta. Suunnitelma voi olla kuitenkin kokonaan tai osittain salassa pidettävä.

## 3 Tarkastuksen toteutus

### Tarkastusmenetelmät ja evidenssin kerääminen

- 3.1 Tarkastusviraston asema ja uskottava toiminta riippumattomana ulkoisena tarkastajana edellyttää, että tarkastus perustuu tarkastusasetelmaan ja on korkealaatuista. Samoin viraston kannanottojen on oltava perustellusti tarkastushavainnoista johdettuja.
- 3.2 Tarkastaja valitsee ja toteuttaa tarkastuskysymyksiin ja olosuhteisiin nähden sopivat tarkastustoimenpiteet. Tarkastajan havainnot ja johtopäätökset perustuvat riittävään, pätevään ja relevanttiin tarkastusevidenssiin.
- 3.3 Tarkastajan on laadittava ja toteutettava menettelyt, joilla hän voi hankkia riittävää ja pätevää tarkastusevidenssiä johtopäätösten tekemiseen valitulla varmuuden tasolla.

#### Tarkastusmenetelmät

- 3.4 Laillisuustarkastuksessa on normaali menettely arvioida tarkastuskohteeseen ja kohdeasiaan liittyviä sisäisen valvonnan menettelyjä ja niihin liittyviä sisäisen valvonnan riskejä, jotka voivat jättää olennaisia poikkeamia havaitsematta. Mitä korkeammaksi arvioidaan sisäisen valvonnan riskit, sitä enemmän täytyy kiinnittää huomiota tarkastusevidenssin määrään ja laatuun.
- 3.5 Tarkastusmenetelmät riippuvat kuitenkin usein kohdeasiasta ja määritellyistä tarkastuskriteereistä. Samoin tarkastajan arviointi voi vaikuttaa valittuihin tarkastusmenetelmiin. Tarkastusmenetelmien tulee kuitenkin vastata arvioituihin ja tunnistettuihin riskeihin ja soveltua asetettuihin tarkastuskriteereihin.

#### Tarkastusevidenssin kerääminen

- 3.6 Kohdeasia ja keskeiset tarkastuskriteerit tulee tunnistaa viimeistään tarkastussuunnitelmavaiheessa, jolloin voidaan muodostaa alustava käsitys mahdollisista evidenssin hankintatavoista. Saatavissa olevalla evidenssin määrällä ja laadulla on vaikutusta siihen, annetaanko tarkastuksesta kohtuulliseen varmuuteen vai rajoitettuun varmuuteen perustuva lausuma. Mikäli evidenssin hankinta osoittautuu vaikeammaksi kuin tarkastussuunnittelussa oletettiin, voidaan joutua muuttamaan lausuman luonnetta tai laajemmin tarkastusraportoinnin luonnetta laatimalla aiheesta selontekotyyppinen (review) raportti. Tarkastajan tulee lisäksi arvioida evidenssin keräämisen kustannuksia ja hyötyjä.
- 3.7 Tarkastusevidenssin muodostaminen on systemaattinen ja toisaalta iteratiivinen prosessi. Siihen sisältyy muun muassa
  - evidenssin kerääminen erilaisilla soveltuvilla tarkastusmenetelmillä
  - evidenssin riittävyden ja laadullisen soveltuvuuden arviointi
  - riskien arviointi ja uudelleenarviointi kerättyä evidenssiä vasten ja tarvittaessa lisäaineiston kerryttäminen.
- 3.8 Tarkastusevidenssiä tulee kerätä, kunnes tarkastajan näkemyksen mukaan sitä on riittävästi johtopäätösten tekemistä varten.
- 3.9 Tarkastusevidenssin riittävyteen vaikuttavat sekä laadulliset että määrälliset tekijät. Riittävyttä voidaan arvioida evidenssin relevanssin, luotettavuuden ja soveltuvuuden avulla. Usein tällä on myös yhteys tarkastusevidenssin määrälliseen riittävyteen. Tarkastusevidenssin riittävyttä tarkastuksen johtopäätösten perustaksi on aina systemaattisesti arvioitava.
- 3.10 Tarkastusevidenssin hankinnassa on syytä riskin ohella painottaa myös satunnaisotantaa sekä kokonaisnaiskattavuutta. Yleisesti voidaan todeta, että jos systemaattisesti toteutetussa tarkastuksessa ei tule esiin enää uusia olennaisia havaintoja, voidaan kertynyttä evidenssiä pitää riittävänä. Toisaalta, jos tarkastuksessa nousee esiin yksittäisiä havaintoja poikkeavuuksista, voi olla tarpeellista hankkia lisäevidenssiä tarkastamalla lisää vastaaventyypisiä tapauksia (esimerkiksi vastuualue, toimittaja, kululaji tms.).

- 3.11 Tarkastusevidenssin keräämisessä voidaan käyttää erilaisia tarkastustekniikoita, kuten:
- havainnointi ja tarkkailu
  - selvitykset ja kyselyt
  - ulkopuoliset vahvistukset
  - läpikulkutestaus
  - uudelleenlaskenta
  - aineistotarkastustoimenpiteet
  - kontrollien testaus.
- 3.12 Laillisuustarkastuksissa voidaan käyttää otantaa saman tyyppisesti kuin tilintarkastuksissa, ks. tältä osin tarkemmin tilintarkastusohjeistuksesta. Tarvittaessa tarkastajan on otannan avulla muodostettava riittävän suuruinen kohdejoukko, jonka pohjalta hän voi tehdä johtopäätöksiä otoksen sisältävästä perusjoukosta. Otosta määriteltessään tarkastajan on otettava huomioon tarkastusmenettelyn tarkoitus ja otoksen pohjana toimivan perusjoukon ominaisuudet.

## Evidenssin arviointi

- 3.13 Tarkastajan tavoitteena on suunnitella ja suorittaa tarkastustoimenpiteitä siten, että hänen on mahdollista hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tarkastusevidenssiä voidakseen tehdä kohtuullisia johtopäätöksiä lausumien perustaksi.
- 3.14 Tarkastajan on verrattava hankkimaansa tarkastusevidenssiä tarkastuksen kriteereihin, jotta hän voi muodostaa tarkastustulokset tarkastuksen johtopäätöksiä varten.
- 3.15 Tarkastajan tulee arvioida tarkastusevidenssin riittävyttä ja asianmukaisuutta siten, että voidaan todeta tarkastusriskin asettuvan hyväksyttävälle tasolle. Arviointi tulee tehdä käyttäen ammatillista harkintaa ja arvioida sitä tukeeko tarkastusevidenssi kohdeasian sääntöjenmukaisuutta vai osoittaako tarkastusevidenssi sääntöjenvastaisuutta.
- 3.16 Kerättyä tarkastusaineistoa on arvioitava siten, että voidaan todeta mahdollisen olennaisen virheen esiintyminen. Olennaisuutta tulisi arvioida jo tarkastuksen suunnitteluvaiheessa.
- 3.17 Tarkastajan tulisi arvioida tarkastusevidenssin perusteella, onko kohdeasia järjestetty ja toteutettu asianmukaisesti. Tarkastusevidenssiä tulee arvioida kaikkien olennaisten tarkastukselle määriteltujen kriteerien suhteen. On kuitenkin muistettava, että tarkastuksen menetelmin ei välttämättä voida aina tunnistaa kaikkia toiminnan epäsäännönmukaisuuksia.
- 3.18 Arvioitaessa tarkastusevidenssiä tarkastuskohteen toiminnan asianmukaisuuden suhteen on pyrittävä huomioimaan tapahtumien määrällinen ja laadullinen oikeellisuus.
- 3.19 Seuraavia tekijöitä voidaan hyödyntää arvioitaessa tarkastusevidenssiä ja epäsäännönmukaisuuksien olennaisuutta:
- tapahtumien määrä ja taloudellinen suuruus (havaitun virheen kokonaissumma, virheellisten tapahtumien kokonaismäärä, virheeseen osallistuvien yksiköiden kokonaismäärä jne.)
  - olosuhteet, joissa epäsäännönmukaisuuksia on tapahtunut
  - epäsäännönmukaisuuden luonne
  - epäsäännönmukaisuuteen johtaneet syyt
  - epäsäännönmukaisuuden mahdolliset vaikutukset (esimerkiksi vaikutukset tulevaan päätöksentekoon)
  - onko kohdeasialla korostunut julkinen näkyvyys tai herkkyys (esimerkiksi tuki vähävaraisille ja siinä tapahtuneet virheellisyydet)
  - tarkastuksen tulosten hyödyntäjien erityinen intressi asiaan (esimerkiksi eduskunta ja kansalaiset)
  - asiaan osallisten viranomaisten asema
  - epäsäännönmukaisuuksien taustalla olevien menettelyjen ja laiminlyöntien moitittavuus kohteena olevien toimijoiden oikeudellisten velvoitteiden kokonaisuuden kannalta arvioituna
  - epäsäännönmukaisuuksien yleinen merkitys luottamukselle oikeusvaltion ja hyvän hallinnon periaatteiden toteutumiselle tarkastusviraston tarkastettavana olevissa asioissa ja toiminnissa.

## Johtopäätösten tekeminen

- 3.20 Tarkastaja tekee oikeat johtopäätökset evidenssin perusteella.
- 3.21 Tarkastustulosten ja olennaisuuden pohjalta tarkastajan on pääteltävä, onko kohdeasia kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettujen tarkastuskriteerien mukainen.
- 3.22 Tarkastajan on viestittävä varmuuden tasosta läpinäkyvällä tavalla.
- 3.23 Olennaisuuden pohjalta tarkastaja arvioi, onko tarkastustulosten olennaisuuden perusteella pääteltävissä, että kohdeasia ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettujen tarkastuskriteerien mukainen. Riippuen kohdeasian luonteesta tarkastajan on otettava huomioon arvo, luonne ja asiayhteys. Tämä tarkoittaa sitä, että puutteet tarkastuskriteerien mukaisuudessa, joita kohderyhmä voi pitää olennaisina niiden luonteen tai asiayhteyden perusteella voivat myös johtaa päätelmään, että kohdeasia ei ole kriteerien mukainen.
- 3.24 Tarkastajan on vahvistettava kohderyhmän luottamusta tarkastuksen tuloksiin. Tähän pyritään selostamalla, kuinka tuloksia, kriteereitä ja johtopäätöksiä muodostettaessa huomioitiin perustelut ja erilaiset näkökohdat ja kuinka tietyt yleiset johtopäätökset ja suositukset muodostettiin tarkastustulosten pohjalta.
- 3.25 Tarkastajan on myös arvioitava, onko tarkastuksen toteutuksen jälkeen tapahtunut tarkastuskohdeessa tai kohdeasiassa sellaisia muutoksia, jotka tulisi huomioida tarkastuksen johtopäätöksissä tai tarkastusraportoinnissa.

### Sääntöjen vastaisten toimien raportointi

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

## Tarkastusviraston kannanotot

- 3.29 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat niitä johtopäätöksiä ja suosituksia, jotka tarkastusvirasto tarkastuksen perusteella tekee.
- 3.30 Vastaukset tarkastuksen kysymyksiin ovat tarkastusviraston tekemiä johtopäätöksiä tarkastushavainnoista ja päätelmistä. Tarkastusviraston kannanotot muodostuvat lisäksi muista tarkastusviraston tekemistä johtopäätöksistä ja suosituksista.
- 3.31 Kannanotot perustuvat tarkastusviraston harkintaan siitä, mitä tarkastusevidenssiin perustuvien johtopäätösten perusteella asiasta voidaan lausua. Kannanottoja ei voida ulottaa laajemmalle kuin mihin evidenssi antaa perusteita, vaikka tarkastuksen tavoite olisikin ollut tätä laajempi.
- 3.32 Kannanottoihin sisällytetään aiheen kannalta vain olennaisimmat johtopäätökset ja suositukset. Johtopäätökset pitää kuitenkin yksilöidä riittävästi, jotta ne voivat tulla ymmärretyiksi. Tarkastusviraston kannanotot on suunnattu tarkastuskohteelle ja toimintaa ohjaavalle ministeriölle sekä eduskunnalle.

## Tarkastuksen dokumentointi

- 3.33 Tarkastuksen johtopäätöksiä tukevan evidenssin on oltava kertomuksesta nähtävillä tai muutoin saatavilla ja jäljitettävissä siten, että johtopäätöksistä voi tulla vakuuttuneeksi.

- 3.34 Kertomuksessa esitetyn ja tarkastuksen muun dokumentaation perusteella on voitava päästä selville tarkastusevidenssistä ja miten niiden perusteella tarkastuksen johtopäätöksiin on päädytty.
- 3.34.1 Dokumentaatiosta osa on yleisesti saatavilla olevaa, joko tarkastusviraston tai muiden tuottamaa aineistoa. Tällaiseen aineistoon viitataan tarkastuskertomuksessa normaalilla viitaukskäytännöllä.
- 3.34.2 Dokumentaatioon kuuluu myös aineistoa, joka tukee tarkastusta koskevaa tarkastusviraston päätöksentekoa ja jota ei erillisesti julkaista. Nämäkin asiakirjat ovat kuitenkin julkisuuslain nojalla pyydettäessä julkisia.
- 3.34.3 Käsiteltäessä turvaluokitettuja aineistoja noudatetaan viraston määräyksiä ja ohjeita.
- 3.35 Tarkastajan tulee osoittaa dokumentaatioon sisältyvän evidenssin yhteys johtopäätöksiin erilaisilla, toisiaan täydentävillä keinoilla. Keinoja ovat
- viitetekniikka
  - tarkastusmuistiot ja muut työpaperit
  - informatiiviset tiedostonimet.
- 3.35.1 Tarkastuksen evidenssin ja johtopäätösten yhteys työtilassa olevien asiakirjojen sisältämään evidenssiin osoitetaan viitteillä. Kertomusluonnoksen havaintolukujen ingresseissä esitettyihin johtopäätöksiin lisätään dokumentaatioviitteet, jotka osoittavat, mistä asiakirjoista evidenssi on löydettävissä. Viitetekniikasta on tekninen ohje.
- Nämä viitteet vain työtilasta löytyviin asiakirjoihin poistetaan lopullisesta tarkastuskertomuksesta sekä lausunnonlehdelle lähettävästä kertomusluonnoksesta.
- 3.35.2 Työtilaan tallennettavat asiakirjat tulee nimetä informatiivisesti niin, että tiedoston nimi kuvaa mahdollisimman hyvin sen sisältöä. Tämä helpottaa yleiskuvan muodostamista dokumentaation sisällöstä.
- 3.36 Työtilaan tallennetaan tarkastuksen esittelyaineistoon kuuluvana myös kertomusluonnos, joka sisältää dokumentaatioviitteet tarkastuksen työtilassa oleviin asiakirjoihin.
- 3.37 Yleisesti saatavilla olevia julkaisuja ei tallenneta työtilassa olevaan dokumentaatioon, vaikka nekin kuuluvat esittelyaineistoon. Tarkastusdokumentaatio säilytetään tarkastuksen julkaisemisen jälkeen tarkastusviraston tiedonmuodostussuunnitelmassa määritellyllä tavalla.

### Tarkastuskertomuksen esittelyaineisto

- 3.38 Dokumentaatio muodostaa perustan tarkastuskertomukselle eli toimii tarkastuskertomuksen esittelyaineistona. Esittelyaineistoon kuuluvat asiakirjat tulevat julkisiksi asiakirjoiksi tarkastuskertomuksen antamisen jälkeen, paitsi jos ne sisältävät salassa pidettäviä tietoja.
- 3.39 Tarkastuksen esittelyaineistot tallennetaan ja säilytetään viraston tiedonohjaussuunnitelmassa määrättyllä tavalla.
- 3.39.1 Osa esittelyaineistoista tallennetaan viraston asianhallintajärjestelmään ja osa tarkastuksen työtilaan.
- 3.39.2 Kaikki tarkastuksessa kerättävä aineisto ei kuulu esittelyaineistoon. Esimerkiksi alkuperäiset litteroinnit ja äänitteet eivät kuulu tarkastuksen esittelyaineistoon. Jos tarkastuksen esittelyaineistoon kuuluva asiakirja on julkisesti helposti saatavilla, sitä ei ole välttämätöntä tallentaa tarkastuksen työtilaan osaksi dokumentaatiota. Tällaisia asiakirjoja ovat esimerkiksi valtiopäiväasiakirjat, jotka löytyvät pysyvästi eduskunnan verkkosivuilta.

## 4 Tarkastuksen raportointi

### Tarkastuskertomus raportoinnin muotona

#### Tarkastuskertomuksen asema ja laadinnan perusteet

- 4.1 Tarkastuskertomus on raportoinnissa erityisessä asemassa, sillä tarkastuskertomuksen antamisesta on säädetty tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:ssä. Sen mukaan virasto antaa tarkastuksesta laaditun tarkastuskertomuksen tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle. VTV voi antaa tarkastuskertomuksen tiedoksi myös muille eduskunnan valiokunnille, joiden tehtävänäalan tarkastusaihe kuuluu. Nämä mainitaan kertomuksen päätösvivulla.
- 4.2 Tarkastuskertomusten laadintaan sovelletaan tarkastusviraston antamaa erillistä tarkastuskertomusohjetta, jossa määritetään tarkastuskertomuksen sisällön ja muodon pääpiirteet. Tarkastuskertomus kirjoitetaan valmiiseen asiakirjapohjaan (kertomusluonnos), jossa ohjeistetaan kirjoitustyötä.

#### Tarkastuskertomuksen sisällölliset vaatimukset

- 4.3 Tarkastuskertomus on asiakirja, jonka perusteella tarkastusviraston ulkopuoliset tahot muodostavat käsityksensä siitä, miten tarkastusvirasto on kannanottoihinsa päätenyt. Lisäksi tarkastuskertomusten perusteella ulkopuoliset tahot muodostavat käsityksensä siitä, miten tarkastusvirasto hoitaa tehtävänsä riippumattomana ulkoisena tarkastusviranomaisena.
- 4.4 Tarkastuskertomuksen tulee sisältää tarkastusviraston kannanotot (johtopäätökset ja suositukset) sekä tärkeimmät havainnot perusteluineen. Kertomuksen liiteaineistona esitetään tiiviisti tarkastusasetelma (tarkastuksen tavoite, kohdeasia ja kohteet, tarkastuskysymykset ja kriteerit, aineistot ja menetelmät) sekä tiedot tarkastuksen toteutuksesta ja tarkastuksen tulosten rajoitteet.
- 4.5 Tarkastuskertomus laaditaan siten, että ensisijaisina lukijoina ovat eduskunta sekä tarkastuskohteen ja sitä ohjaavan ministeriön ylin johto. Tarkastuskertomusta voivat hyödyntää myös muut tahot omista tiedontarpeistaan lähtien. Muita hyödyntäjätahoja ovat esimerkiksi muu valtionhallinto, eturyhmät, tutkijat, media ja kansalaiset. Tarkastusten muu viestintämateriaali palvelee osaltaan muiden hyödyntäjätahojen tarpeita.
- 4.6 Tarkastuskertomuksen tulee olla kattava, vakuuttava, oikea-aikainen, lukijaystävällinen ja tasapainoinen.
- 4.7 Kattava tarkastuskertomus sisältää tarkastuksen keskeiset havainnot, niistä johdetut vastaukset tarkastuskysymyksiin ja näiden perusteella tehdyt kannanotot sekä tarkastusasetelman eli sen, mistä lähtökohdista ja miten tarkastus on tehty. Tarkastushavainnot perusteluineen tulee esittää riittävällä tarkkuudella ymmärrettävyyden varmistamiseksi. Kertomuksessa esitetään myös tarkastuksen rajaukset ja tarkastusten tuloksiin liittyvät rajoitukset ja varaukset. Rajaus kertoo, mitä kertomuksessa ei käsitellä ja minkälaisia johtopäätöksiä kertomuksen perusteella ei voi tehdä. Jos kertomuksessa on tarvetta esittää tärkeänä pidetty, mutta epävarma asia, varaukset tulee tuoda selkeästi esiin.
- 4.8 Kertomuksessa tulee keskittyä tarkastuskysymyksen kannalta olennaisiin havaintoihin ja johtopäätöksiin, joihin tarkastusviraston kannanotot perustuvat. Kertomukseen ei sisällytetä kuvailevaa aineistoa enempää kuin tarkastushavaintojen ymmärtämiseksi ja kannanottojen perustelemiseksi on tarpeen. Kertomuksessa on kuitenkin tärkeä kuvata tarkastetun kohteen ja kohdeasian valtiontaloudellinen merkitys riittävän tarkasti.
- 4.9 Tarkastushavainnot on tulkittava selvästi niitä tarkastuskriteerejä vasten, joita tarkastuksessa käytetään. Havainnosta tulee ilmetä, onko asiantila hyvä, tyydyttävä vai huono. Havaittujen ongelmien lisäksi tarkastuskertomuksessa tulee kiinnittää huomiota ongelmien syihin. Syiden rakentava analysointi voi edistää suositusten vastaanotettavuutta ja tarkastuksen vaikuttavuutta.
- 4.10 Vakuuttava tarkastuskertomus on objektiivinen ja loogisesti etenevä. Tarkastuksen tavoitteiden, kysymysten, kriteerien, havaintojen, päätelmien ja johtopäätösten välinen suhde on selkeä ja johdonmukainen. Tarkastuskertomuksesta on selvästi ilmentävä, miten tarkastusviraston johtopäätökset ja

suositukset pohjautuvat tarkastusevidenssiin. Tarkkuus ja täsmällisyys parantavat raportoinnin luotettavuutta ja vakuuttavuutta.

- 4.11 Oikea-aikaisuus tarkoittaa, että tarkastus valmistuu niin, että tarkastuksen kohteet ja muut tarkastuskertomuksen hyödyntäjät pystyvät mahdollisimman hyvin hyödyntämään tarkastuksen tuloksia oman toimintansa parantamisessa. Käytännössä vaatimus korostaa sitä, että tarkastuksen tulisi valmistua suunnitellussa aikataulussa.
- 4.12 Lukijaystävällisyyttä edistää yksinkertainen ja selkeä kieli, viestien ytimekkyys ja visualisoinnit. Kertomuksen tulisi olla niin selkeä ja helppolukuinen kuin aihe sallii. Kertomuksessa tarkastusaihetta käsitellään realistisella, ymmärrettävällä ja havainnollisella tavalla.
- 4.13 Tasapuolisuus edellyttää, että asiat esitetään tarkastuskertomuksessa neutraalisti, rakentavasti ja tasapuolisesti. Kertomuksessa ei saa antaa yksipuolista tai rajoittunutta kuvaa tarkastettavasta asiasta, vaan asiaan liittyvät erilaiset näkökulmat ja näkökohdat tuodaan esiin. Kertomuksessa ei peitellä ikäviäkään tosiasioita, mutta toisaalta pieniä puutteita ei liioitella. Kertomuksessa tuodaan esiin myös kohteiden onnistumiset tarkastettavissa asioissa: hyvien ja myönteisten esimerkkien esiin nostaminen voi parantaa myös muiden hallinnon toimijoiden suoriutumista samantyyppisissä tehtävissä.

#### Tarkastuskertomuksen kirjoitus

- 4.14 Esittelevä tarkastaja vastaa kertomuksen osien yhteensopivuudesta ja sisällön kokonaisuudesta sekä esittelee kertomuksen päätettäväksi. Tarkastuskertomuksesta päättävä henkilö ei päätöksentekijänä itse tee tai kirjoita tarkastuskertomusta.
- 4.15 Tarkastukseen osallistuvilla saattaa olla erilaisia näkemyksiä siitä, minkälaisia kannanottoja tarkastuksen perusteella voidaan tehdä. Sisäisistä näkemyseroista tulee keskustella ja ne dokumentoida ennen kertomuksen antamista.

#### Tarkastusviraston kannanotot

- 4.16 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat tarkastuksen perusteella tehtyjä johtopäätöksiä ja suosituksia eli viraston kantaa tarkastettuun asiaan. Kannanottoluvussa esitetään tarkastuksen tärkeimmät havainnot ja niistä johdetut vastaukset tarkastuskysymyksiin, näiden perusteella tehdyt johtopäätökset sekä epäkohtien korjaamiseksi annettavat suositukset. Lisäksi kannanottoluvun alussa esitetään tiiviisti, mitä on tarkastettu ja miksi tarkastus on tehty.
  - 4.16.1 Tarkastuksen johtopäätökset tehdään tarkastusevidenssin ja niiden perusteella tehtyjen johtopäätösten perusteella, siten, että johtopäätökset ovat selvästi johdettavissa tarkastushavainnoista. Johtopäätösten tulisi kuitenkin nousta yksittäisiä havaintoja yleisemmälle tasolle. Johtopäätösten tulisi myös vastata tarkastuksen tavoitetta eli sitä, minkälaista tietoa tarkastuksella pyritään tuottamaan.
  - 4.16.2 Tarkastuksen johtopäätökset voidaan pyrkiä kytkemään eduskunnan ja valtioneuvoston päätöksenteon kannalta laajempaan kontekstiin, mikäli tällainen sopii kyseisen laillisuustarkastuksen tarkastusasetelmaan. Tällainen kytkentä ei saa kuitenkaan hämärtää sitä, mitä tarkastuksessa on tarkastettu.
- 4.17 Kannanottoluvun lopuksi esitetään tarkastusviraston suositukset.
- 4.18 Suositukset ovat tarkastuksen perusteella muodostettu tarkastusviraston näkemys siitä, miten hallinto voisi parantaa taloudenhoidon laillisuutta ja asianmukaisuutta sekä korjata havaittuja epäkohtia ja ongelmia.
- 4.19 Tarkastuskertomus on kirjoitettava siten, että se luo hallinnolle edellytykset kehittää taloudenhoidon laillisuutta ja asianmukaisuutta sekä korjata epäkohtia ja ongelmia. Tämä edellyttää, että tarkastuksen perusteella esitetyt suositukset ovat realistisia, riittävän konkreettisia ja vastuutahoille kohdennettuja.

- 4.19.1 Suosituksen realistisuus tarkoittaa sitä, että vastuutahojen tulee uskottavasti pystyä toteuttamaan suositukset. Viranomaisella tulee olla esimerkiksi lainsäädännön ja määrärahojen puitteissa mahdollisuus suosituksen toteuttamiseen.
- 4.19.2 Suosituksen konkreettisuus tarkoittaa, että suosituksesta ilmenee, mitä kohteen pitää tehdä, jotta taloudenhoito paranee ja tarkastuksessa havaitut ongelmat tai epäkohdat poistuvat.
- 4.19.3 Suositus esitetään siten, että toteutuksen vastuutaho käy selvästi ilmi.
- 4.19.4 Suosituksia laadittaessa tulee pohtia niiden toteuttamisesta aiheutuvia valtiontaloudellisia hyötyjä ja kustannuksia.

## Lausunntomenettely ja päätös antaa kertomus

- 4.20 Tarkastuskertomusluonnoksesta pyydetään palautetta tarkastuskohteelta ja sen toimialasta vastaavalta ministeriöltä.
- 4.21 Palautteen saamiseksi tarkastusvirasto lähettää kertomusluonnoksen tarkastuskohteelle ja vastuuministeriölle ja pyytää niiltä luonnoksesta lausunnon. Lausuntopyyntönsä tarkoituksena on varmistaa, että kertomukseen ei sisälly asia- tai tulkintavirheitä, joilla olisi vaikutusta tarkastuksen kannanottoihin, sekä kuulla lausunnonantajien näkemys tarkastuksen havainnoista ja kannanotoista.
- 4.22 Lausuntoa pyydetään vain niiltä tahoilta, jotka ovat tarkastettavasta toiminnasta olennaisesti vastuussa. Nämä tahot ovat pääsääntöisesti samoja organisaatioita kuin ne, joille varsinainen tarkastuskertomus virastosta annetun lain 5 §:n mukaisesti annetaan. Lausuntoja ei pyydetä tarkastuskohteen sidosryhmiltä, intressitahoilta tai kaikilta niiltä tahoilta, joilta tarkastusaineistoa on hankittu. Yksittäisistä tarkastuskertomusluonnoksen osista voidaan pyytää kommentteja myös sellaisilta tahoilta, joihin tarkastuskertomusluonnoksessa on viitattu.
- 4.23 Tarkastuskertomusluonnos ja siitä pyydettyä palaute ei ole tapa, jolla tarkastuskohteelta hankitaan tietoa, vaan kertomusluonnoksen tulee vastata mahdollisimman pitkälle tarkastusviraston antamaa lopullista tarkastuskertomusta.
- 4.24 Tarkastaja voi olla alustavista johtopäätöksistä kirjallisesti yhteydessä tarkastuskohteisiin myös tarkastuksen aikana, jo ennen tarkastuskertomusluonnoksen lähettämistä palautteelle. Lähetettyjen muistioiden tai vastaavien yhteydenottojen ulkomuodosta ja sisällöstä tulee kuitenkin käydä selvästi ilmi, että kyseessä ei vielä ole tarkastusviraston luonnos tarkastuskertomukseksi.
- 4.25 Sujuvan vuorovaikutuksen turvaamiseksi on suositeltavaa järjestää kertomusluonnoksesta palautekokous, jossa kohteille esitellään tarkastusviraston alustavat kannanotot (johtopäätökset ja suositukset) ja kuullaan kohteiden näkemys asiasta. Näin voidaan oikoa mahdollisia väärinkäsityksiä, helpottaa lausuntojen käsittelyä sekä lisätä tarkastettujen valmiutta ottaa vastaan kriittistäkin arviointia. Tällainen palautekokous pyritään järjestämään ennen kuin kertomus lähetetään virallisesti lausunnonle.
- 4.26 Tarkastajat tekevät saadun palautteen perusteella tarvittavat täydennykset ja korjaukset kertomusluonnokseen.
- 4.27 Kertomusluonnosta muutetaan siltä osin kuin se on palautteen perusteella tarpeen. Korjausehdotusten tulee olla perusteltuja.
- 4.28 Lausunnoissa saadun palautteen käsittely, kertomusluonnokseen tehdyt muutokset sekä perusteet muuttamatta jättämiseen dokumentoidaan. Lausunnot ja niistä tehty yhteenveto julkaistaan tarkastusviraston verkkosivustolla tarkastuskertomuksen ohella. Teknisluonteisia korjauksia ei julkaista.
- 4.29 Tarkastuskertomus annetaan tarkastusviraston päätöksellä työjärjestyksessä säädetyn mukaisesti ja päätös esitetään kertomuksen alussa. Tarkastuskertomukset annetaan esittelystä.

- 4.30 Päätökseen voidaan poikkeustapauksissa kirjata, että tarkastetun tulee ilmoittaa tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin se on ryhtynyt tarkastuksessa esitettyjen huomautusten johdosta, sekä määräaika tällaisen ilmoituksen antamiselle. Ilmoitusvelvollisuus perustuu tarkastusvirastosta annetun lain 5. pykälään. Kirjaus edellyttää, että tarkastuskertomuksessa on huomautettu epäkohdista, joiden perusteella tarkastetun edellytetään ryhtyvän välittömiin korjaaviin toimiin. Kirjauksessa pitää yksilöidä, missä tarkastuskertomuksen luvussa korjaavia toimia vaativat epäkohdat on esitetty.

## Tarkastusten muu raportointi

- 4.31 Tarkastuskertomusten lisäksi päättyneiden tarkastusten raportointitapoja ovat eduskunnalle annettavat kertomukset sekä kirjeet ja niihin tarvittaessa liitettävät muistiot. Kaikista tarkastussuunnitelman perusteella aloitetuista tarkastuksista raportoidaan jollakin näistä tavoista. Kun virasto ottaa kantaa tarkastettuun asiaan, tarkastus raportoidaan aina tarkastuskertomuksella.
- 4.32 Tarkastusvirastosta annetun lain 6 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa eduskunnalle vuosittain syyskuun loppuun mennessä kertomuksen toiminnastaan ja tarvittaessa erilliskertomuksia. Vuosittain annettavassa kertomuksessa raportoidaan kootusti valtiopäivätyön kannalta olennaisimmat tarkastus- ja valvontatoiminnan havainnot ja johtopäätökset.
- 4.33 Pääjohtaja voi erikseen päättää, että annettu tarkastuskertomus annetaan myös eduskunnalle erilliskertomuksena.
- 4.34 Jos tarkastus lopetetaan ilman, että siitä annetaan tarkastuskertomus, yksikön johtaja esittelee pääjohtajalle tarkastuksen lopettamisen antamatta tarkastuskertomusta. Kun pääjohtaja on päättänyt asiasta, siitä raportoidaan tarkastuskohteelle kirjeellä, jossa kerrotaan tiiviisti tarkastuksen lopettamisen perusteet. Kirjettä voidaan täydentää muistiolla, jossa kuvataan kirjettä laajemmin tarkastusta ja sen alustavia havaintoja sekä syitä päättää tarkastus antamatta siitä tarkastuskertomusta. Muistioon ei sisälly tarkastusviraston kannanottoja.

## Tarkastuksesta viestintä

- 4.35 Tarkastuskertomuksesta päätettäessä keskustellaan myös erilaisista muista tavoista viestiä tarkastuksen tuloksista. Tämä viestintä täydentää viraston raportointia, ja sillä voidaan lisätä tarkastuksen vaikuttavuutta.
- 4.36 Tarkastuksen tuloksista voidaan viestiä muun muassa lehdistötiedotteella, tarkastuskohteen ja sidosryhmien tapaamisissa ja tilaisuuksissa, seminaareissa ja työpajoissa sekä laatimalla artikkeleita ja muita kirjoituksia mediaan ja alan julkaisuihin. Tärkeä viestintäkanava tarkastuksen ja sen tulosten viestimiseksi on myös viraston verkkopalvelu, jossa tarkastuksista viestitään monipuolisesti ja kattavasti. Tarkastajan omalla jakelulla voidaan varmistaa, että keskeiset asiantuntijavirkamiehet ja muut hyödyntäjätahot saavat tiedon tarkastuskertomuksen valmistumisesta. Täydentäviä raportoinnin ja viestinnän keinoja voidaan toteuttaa monipuolisilla ja tilannekohtaisesti harkituilla tavoilla.

## 5 Jälkiseuranta

### Jälkiseurannan tarkoitus ja tavoite

- 5.1 Jälkiseurannassa selvitetään, miten tarkastuksen kohteena oleva asia on kehittynyt ja mihin toimiin tarkastuskertomuksessa annettujen suositusten ja muiden kannanottojen perusteella on ryhdytty. Lisäksi arvioidaan, riittävätkö nämä toimet tarkastusviraston käsityksen mukaan korjaamaan tarkastuksessa havaitut epäkohdat.
- 5.1.1 Jälkiseurannalla virasto osoittaa tarkastetulle ja vastaavalle ministeriölle, että virasto seuraa tarkastuksen kohteena ollutta asiaa ja on kiinnostunut tarkastetun asiakokonaisuuden tilasta myös varsinaisen tarkastuksen jälkeen. Jälkiseurannan perusteella tarkastusvirasto myös arvioi, minkälaisia toimia sen tulisi jatkossa kohdentaa asiaan.
- 5.1.2 Jälkiseuranta antaa tietoa myös tarkastusviraston oman toiminnan suunnittelua varten. Tarkastusvirasto hyödyntää jälkiseurannan tietoja raportoidessaan vuosittain eduskunnalle olennaisista tarkastushavainnoistaan, kohdentaessaan ja kehittäessään tarkastustoimintaansa sekä arvioidessaan tarkastustoimintansa vaikuttavuutta. Virasto seuraa antamiensa suositusten toteuttamista ja on asettanut tälle myös tavoitteet.
- 5.2 Jälkiseurannan tavoitteena on edistää tarkastuksen vaikuttavuutta.
- 5.3 Koska jälkiseuranta on osa tarkastusprosessia, sen lainsäädännöllinen perusta on sama kuin tarkastuksen. Tarkastusvirastosta annetun lain 4 §:n mukaan tarkastusvirastolla on oikeus saada tarkastuskohteilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi.
- 5.4 Jälkiseuranta ei ole tarkastusta vaan tarkastuskohteessa tapahtuvien muutosten seuranta, joten jälkiseurannassa havaintojen varmentamisen vaatimus ei ole yhtä vahva kuin tarkastuksessa. Tarkastajan tulee kuitenkin vakuuttua siitä, että kohde on tehnyt ne kehittämistoimet, jotka se raportoi tehneensä tarkastuksen jälkeen. Toimien todellisia vaikutuksia ei jälkiseurannassa yleensä ryhdytä selvittämään, ellei siihen ole erityistä syytä.

### Tarkastuskertomuksessa esitetyn huomautuksen perusteella annettu selvitys

- 5.5 Tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n mukaan tarkastetun ja ministeriön, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, on ilmoitettava tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty (ks. kohta 4.30). Vaatimus liittyy sellaisiin tarkastuksessa havaittuihin säännösten vastaisiin menettelyihin, joiden tarkastusvirasto katsoo edellyttävän vastuuviranomaiselta erityisiä, konkreettisia ja välittömiä korjaavia toimenpiteitä. Tällainen varsinaisesta jälkiseurannasta erillinen selvitys voi olla osa tarkastuksen jälkiseurantaa.

### Jälkiseurannan suunnittelu, toteutus ja raportointi

- 5.6 Jälkiseuranta tehdään niistä tarkastuksista, joista on annettu tarkastuskertomus. Jälkiseurantaa ei välttämättä tehdä, jos tarkastuksen kohdeasiassa on tapahtunut paljon muutoksia, eivätkä kertomuksessa annetut suositukset ole enää ajankohtaisia. Jälkiseurannan toteuttamatta jättämisestä tehdään erillinen päätös.
- 5.7 Jälkiseurantasuunnitelma tehdään tarkastuskertomuksen antamisen yhteydessä. Suunnitelma tehdään asiakirjapohjalle, jossa on tarkempia ohjeita suunnitelman sisällöstä. Jälkiseurantasuunnitelmassa esitetään (1) tarkastuskertomuksessa annetut suositukset, (2) muut kannanotoissa esitetyt seurattavat asiat sekä (3) se, miten jälkiseuranta toteutetaan.
- 5.8 Jälkiseurantaa voidaan tehdä kohdeasiasta riippuen myös jatkuvaluonteisesti tarkastuksen valmistumisen jälkeen. Tämä todetaan jälkiseurantasuunnitelmassa.

- 5.9 Jälkiseurannasta raportoinnin ajankohta määritellään tarkastuskertomuksen päätösvivulla ja jälkiseurantasuunnitelmassa. Yleensä jälkiseurannasta raportoidaan 2–3 vuoden kuluttua tarkastuksen valmistumisesta. Laillisuustarkastuksissa on tilanteita, joissa jälkiseuranta on perusteltu toteuttaa jo aiemmin. Ajankohtaan vaikuttaa se, miten laajoja toimia ja muutoksia tarkastuksen kannanotoissa esitetään ja kuinka kauan näiden toimien toteuttaminen tai aloittaminen kestää.
- 5.10 Jälkiseurannassa lähetetään aina tarkastetulle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle selvityspyyntö siitä, mihin toimiin nämä ovat tarkastuksen perusteella ryhtyneet, ja mitä näistä toimista on seurannut. Muuten tarkastusmenetelmät voivat olla samoja kuin tarkastuksessa.
- 5.11 Jälkiseurantaraportissa todetaan, onko tarkastusviraston suositukset toteutettu, ja arvioidaan, ovatko toteutetut toimet riittäviä tarkastuksessa havaittujen epäkohtien korjaamiseksi.
- 5.12 Raportissa todetaan myös, mitkä ovat tarkastusviraston jatkotoimet jälkiseurannan perusteella. Jälkiseurantaa ei jatketa, jos epäkohdat katsotaan riittävässä määrin korjatuiksi. Jälkiseurantaa voidaan jatkaa, jos riittävää tietoa epäkohtien korjaamisesta ei ole vielä saatu. Johtopäätöksenä voi olla myös esitys uuden tarkastuksen aloittamiseksi aiheesta. Laillisuustarkastuksissa jälkiseurantaa voidaan jatkaa myös tilintarkastusten yhteydessä.
- 5.13 Jälkiseurantaraportti kirjoitetaan asiakirjapohjalle, jossa on tarkempia ohjeita raportin sisällöstä.
- 5.14 Jälkiseurantaraportti lähetetään tarkastuskohteelle ja toimialasta vastaavalle ministeriölle jälkiseurannan valmistuttua ja raportti julkaistaan myös viraston verkkosivuilla. Jälkiseurannan tuloksista voidaan viestiä myös muilla tavoin.

## 6 Laadunvalvonta

### Laadunvalvonnan tarkoitus

- 6.1 Laadunvalvonta tarkoittaa tarkastusprosessiin sisältyviä menettelyjä, joilla varmistetaan, että tarkastukset tehdään ja raportoidaan tarkastusohjeiden mukaisesti, ja että ne ovat myös muiden vaatimusten mukaisia. Laadunvalvonnan tarkoituksena on myös parantaa tarkastusten laatua.
- 6.2 Yksittäisen tarkastuksen laadunvalvonnan tarkoituksena on antaa tarkastuksesta päättävälle henkilölle riittävä varmuus siitä, että tarkastuskysymyksiin on vastattu luotettavasti ja että tarkastuksessa on toimittu asetettujen vaatimusten mukaisesti.

### Laadunvalvonnan toteutus

- 6.3 Tarkastuksen laadunvalvonnan tekee henkilö, joilla on riittävä tarkastuskokemus tehtävän suorittamiseen. Useimmiten laatua valvoo tarkastusta ohjaava tarkastuspäällikkö, mutta laadunvalvojaksi voidaan määrätä myös muu henkilö. Tarkastuksen laatua valvova henkilö ei itse tee sitä tarkastusta, jonka laatua hän valvoo.
- 6.4 Tarkastuksen laatua valvotaan kahdella tavalla: Ensimmäkin seuraamalla ja valvomalla yleisellä tasolla tarkastuksen toimenpiteitä ja etenemistä. Toiseksi laatua valvotaan tietyissä tarkastuksen vaiheissa arvioimalla tarkemmalla tasolla tarkastuksen asiakirjojen ja menettelyjen riittävyttä.
- 6.5 Laadunvalvontaa kohdistetaan tarkastuksen olennaisiin vaiheisiin ja asiakirjoihin. Laadunvalvonta tulee dokumentoida vähintään neljä kertaa tarkastuksen aikana:
  - suunnittelun loppuvaiheessa, ennen tarkastuksen suunnitelman hyväksymistä
  - vähintään yhdessä tarkastuksen seurantakokouksessa
  - ennen tarkastuskertomusluonnoksen hyväksymistä lähetettäväksi lausunolle
  - tarkastuskertomuksen valmistuttua, viimeistään 60 päivän kuluttua kertomuksen antamisesta.
- 6.6 Tarkastuksen esittelijä vastaa esittelemästään tarkastuksesta kokonaisuudessaan: Tämän vuoksi myös hänen tulee osaltaan varmistua tarkastustiimissä tehdyn työn laadusta. Tarkastuksen esittelijän tekemää varmennustyötä ei kuitenkaan tässä katsota kuuluvaksi laadunvalvontaan, vaikka se sisältääkin samantyyppisiä laadunvalvonnan menettelyjä.

### Laadunvalvonta osana viraston laadunhallintaa

- 6.7 Tarkastusten laadunhallinnalla tarkoitetaan kaikkia niitä järjestelyjä, joilla virasto olennaisesti pyrkii vaikuttamaan tarkastusten laatuun. Tällaisia ovat muun muassa henkilöstön kelpoisuusehdot, viraston organisaatorakenne, tarkastusohjeet ja tarkastajille esitetyt osaamisvaatimukset.
- 6.8 Laadunhallintaan kuuluvat myös tarkastuksen aikainen, tässä kuvattu laadunvalvonta sekä tarkastuskertomuksen antamisen jälkeen tehtävä laaduntarkastus. Laaduntarkastukset järjestää pääjohtajan alaisuudessa toimiva Laadunvalvontajärjestelmän seuranta -toiminto.

VALTIONTALouden TARKASTUSVIRASTO  
PORKKALANKATU 1, PL 1119, 00101 HELSINKI  
PUH. 09 4321, [WWW.VTV.FI](http://WWW.VTV.FI)