



# Tuloksellisuustarkastuksen ohje



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

Annettu 30.5.2025

# Tuloksellisuustarkastuksen ohje

D/193/04.00/2025

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 tuloksellisuustarkastuksissa. 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 tuloksellisuustarkastukset 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 Tuloksellisuustarkastuksen tehtävä.....</b>	<b>4</b>
Tarkastuksen lähtökohdat .....	4
Valtion taloudenhoito.....	4
Tuloksellisuus.....	5
Lainsäädännön asema tuloksellisuustarkastuksessa .....	6
<b>2 Tarkastuksen suunnittelu .....</b>	<b>7</b>
Suunnittelun tarkoitus .....	7
Suunnitelman tekeminen .....	7
Tarkastuksen tavoite ja lähestymistavat.....	9
Tarkastuskysymykset .....	10
Tarkastuskriteerien määrittely .....	10
Tarkastusaineistot ja analyysimenetelmät .....	11
Tarkastuksen riskit ja tarvittava osaaminen .....	12
Suunnitelman sisältö.....	12
<b>3 Tarkastuksen toteutus.....</b>	<b>13</b>
Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus.....	13
Tarkastuskriteerien merkitys tiedonmuodostuksessa .....	15
Tarkastusaineistot.....	16
Tarkastusaineistojen analyysi .....	17
Tarkastushavainnot.....	18
Päätelmät.....	18
Tarkastusviraston kannanotot .....	18
Tarkastusevidenssi.....	19
Tarkastuksen dokumentointi .....	19
<b>4 Tarkastuksen raportointi .....</b>	<b>21</b>
Tarkastuskertomus raportoinnin muotona .....	21
Tarkastusviraston kannanotot .....	22
Lausunnotmenettely ja päätös antaa kertomus .....	23
Tarkastusten muu raportointi.....	24
<b>5 Jälkiseuranta .....</b>	<b>25</b>
Jälkiseurannan tarkoitus ja tavoite .....	25
Jälkiseurannan suunnittelu, toteutus ja raportointi .....	25
<b>6 Laadunvalvonta .....</b>	<b>27</b>
Laadunvalvonnan tarkoitus .....	27
Laadunvalvonnan toteutus .....	27
Laadunvalvonta osana viraston laadunhallintaa .....	27
<b>Liite: Tuloksellisuusketjun vaiheisiin liittyviä kysymyksiä .....</b>	<b>28</b>

# 1 Tuloksellisuustarkastuksen 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 Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä on tarkastaa taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta. Tarkastusvirasto on tulkinnut, että laissa säädetty taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuus tarkoittaa taloudenhoidon tuloksellisuutta.
- 1.3 Tuloksellisuustarkastuksessa tarkastetaan, onko valtion taloutta hoidettu tuloksellisesti. Tarkastuksen perusteella annetaan suosituksia siitä, miten tuloksellisuutta voisi parantaa.
- 1.4 Vaikka tuloksellisuustarkastus painottuu taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuteen, kiinnitetään siinä huomiota myös taloudenhoidon laillisuudessa ja talousarvion noudattamisessa esiin tuleviin ongelmiin.

## Tarkastuksen lähtökohdat

- 1.5 Tarkastamisessa on kyse sen selvittämisestä, vastaako jonkin toimijan vastuulla oleva asiantila toimivaltaisten elinten päätöksiä tai näiden ilmaisemaa tahtoa. Tuloksellisuustarkastuksessa tämä tarkoittaa sen tarkastamista, ovatko valtion viranomaiset hoitaneet valtion taloutta tarkoituksenmukaisesti eli tuloksellisesti.
- 1.6 Tuloksellisuustarkastus on muun tarkastuksen tavoin vastuullistavaa, kohdistuu jo toteutuneeseen toimintaan ja nojautuu arvioinneissaan tarkastuskriteereihin. Tuloksellisuustarkastuksella myös tuetaan taloudenhoidon kehittämistä.
  - 1.6.1 Tarkastus kohdistuu toimintaan, joka on jonkin toimijan vastuulla tai tämän suorittamaa. Tarkastus ei voi kohdistua ilmiöön tai käsitteeseen, johon ei liity jonkun toimijan konkreettista vastuuta tietystä toiminta-alueesta tai vastuuta toimia jollakin tavalla.
  - 1.6.2 Tarkastus kohdistuu vain toteutuneeseen toimintaan, eikä tarkastuksessa ennakoida yhteiskunnallista kehitystä tai sen vaatimia toimia. Tarkastuksen kohteena voi kuitenkin olla myös se, miten viranomaiset varautuvat taloudenhoidossaan muutoksiin ja riskeihin sekä turvaavat taloudenhoitoa pidemmällä aikavälillä.
  - 1.6.3 Tarkastaminen on arvottavaa. Arvottaminen perustuu tarkastuskriteereihin, jotka määrittävät tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilan. Tarkastuskriteerit saadaan tai johdetaan ensi sijassa säädöksistä, talousarvioista tai eduskunnan muista kannanotoista.
  - 1.6.4 Tuloksellisuustarkastukset pyritään tekemään siten, että tarkastustieto parantaa hallinnon edellytyksiä tulokselliseen taloudenhoitoon.

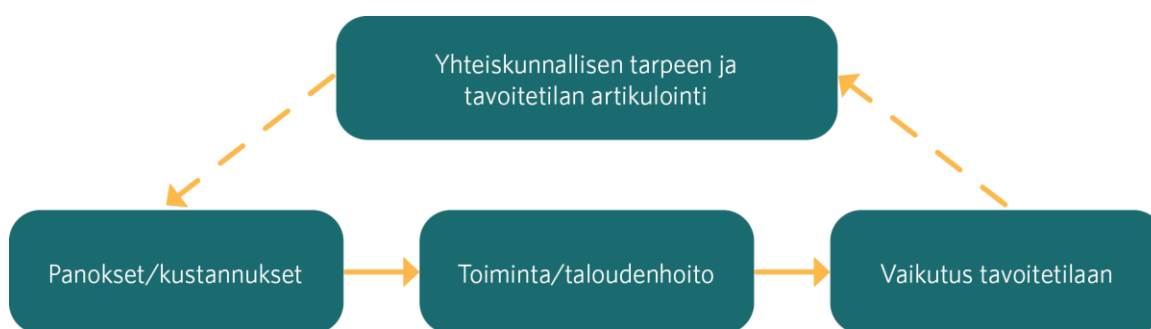
## Tarkastus ja hallinnon vastuu

- 1.7 Viranomaiset ovat vastuussa niille määrättyjen tehtävien lainmukaisesta ja tuloksellisesta toteuttamisesta. Tarkastuksen tekeminen ja tarkastuskertomuksen antaminen ei poista viranomaisten vastuuta tehtäviensä hoitamisessa.
- 1.8 Tarkastuksen tehtävänä on tuottaa tietoa siitä, miten hyvin viranomaiset ovat huolehtineet vastustaan ja miten taloudenhoitoa olisi mahdollista parantaa. Tarkastajan vastuu tarkastetun asian tilasta rajoittuu siihen, että tarkastus on tehty suunnitelman mukaisesti ja siitä on laadittu tarkastuskertomus laatuvaatimukset täyttäen.

## Valtion taloudenhoito

- 1.9 Valtion taloudenhoito tarkoittaa tuloksellisuustarkastuksessa toimintaa, jossa viranomaiset käyttävät valtion varoja niille määrättyjen tehtävien hoitamiseksi ja tavoitetilojen saavuttamiseksi.

- 1.9.1 Taloudenhoidossa voidaan erottaa kolme päävaihetta (kuvio 1): (1) valtion varojen kohdentaminen toimintaan, jonka odotetaan täyttävän yhteiskunnallisia tarpeita, (2) taloudellisen panoksen muuntaminen toiminnaksi ja tuotoksiksi sekä (3) toiminnan vaikutusten aikaansaaminen.
- 1.9.2 Taloudenhoitoon kuuluu myös tulojen kerääminen ja valtion varallisuuden hoito. Näissäkin toiminnoissa valtion varoja käytetään tavoitetilojen saavuttamiseksi, esimerkiksi verotulojen keräämiseksi tai tietyn varallisuustason saavuttamiseksi.
- 1.9.3 Tuloksellisuustarkastuksessa valtion taloudenhoidon käsite ymmärretään siis laajasti. Taloudenhoidon suppea tulkinta kattaisi ainoastaan talousjohtamisen ja -hallinnon toimet, kuten budjetoinnin, maksuliikkeen hoidon sekä määrärahojen käytön seurannan ja raportoinnin. Tuloksellisuustarkastus ei kohdistu erityisesti talousjohtamiseen ja -hallintoon, mutta näiden toimivuudella voi olla merkittävä vaikutus myös taloudenhoidon tuloksellisuudelle.



Kuvio 1: Valtion taloudenhoidon perusasetelma

## Tuloksellisuus

- 1.10 Taloudenhoito on tuloksellista silloin, kun taloudenhoidosta vastaava viranomainen edistää sille määrättyä tehtävää mahdollisimman paljon mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin.
- 1.11 Tuloksellisuus on tarkastuksissa käytettävä yleinen tarkastuskriteeri. Vaatimus valtion taloudenhoidon tuloksellisuudesta voidaan johtaa perustuslaissa mainituista hyvän hallinnon takeista. Hallinnon tuloksellisuusvaatimus on esitetty myös muissa säädöksissä, kuten hallintolaissa, valtion talousarviosta annetussa laissa, valtionavustuslaissa ja virkamieslaissa.
- 1.12 Jokaisen tarkastuksen lähtökohtana on kysymys, ovatko tarkastuksen kohteena olevat viranomaiset toimineet tuloksellisesti.  
Useimmiten tuloksellisuutta on kuitenkin vaikea arvioida tarkastuksen keinoin. Tällöin tarkastuksessa voidaan arvioida, onko taloudenhoidolla luotu riittävät edellytykset tuloksellisuudelle. Päätöksen siitä, mihin tuloksellisuuden edellytykseen tarkastus kohdistuu, tulee perustua arvioon sen olemassaolusta ja riskistä tuloksellisuuden kannalta.
- 1.13 ISSAI-standardien mukaan tuloksellisuuden tarkastaminen on sen selvittämistä, onko toimintoja hoidettu taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden periaatteiden mukaisesti sekä onko toimintaa mahdollista parantaa. Tässä ohjeessa tarkoitettu tuloksellisuuden tarkastaminen vastaa ISSAI-standardissa esitettyä.

## Valtiontaloudellinen merkitys ja valtiontaloudellinen näkökulma

- 1.14 Tuloksellisuustarkastuksessa valtiontalous on merkittävä kahdella tavalla. Ensinnäkin valtiontaloudellinen merkitys on tuloksellisuustarkastuksen suuntaamisperuste eli se ohjaa tarkastusaiheiden valintaa. Toiseksi yksittäisissä tarkastuksissa kohdeasiaa pyritään tarkastelemaan valtiontaloudellisesta näkökulmasta.

- 1.15 Valtiontaloudellinen merkitys suuntaamisperusteena tarkoittaa, että tuloksellisuustarkastus kohdistuu vain sellaiseen toimintaan, jolla on olennainen yhteys valtiontalouteen. Toiminnalla on olennainen yhteys valtiontalouteen silloin, kun toimintaan käytetään merkittävästi valtion varoja tai sillä vaikutetaan merkittäväällä tavalla valtion tuloihin, menoihin, kustannuksiin tai varallisuuteen.
- 1.15.1 Valtiontaloudellisen merkityksen ja tarkastuksen vaikutusmahdollisuuksien kannalta olennaista on, että tarkastetulla toiminnalla on olennainen yhteys valtiontalouteen nykyhetken jälkeenkkin. Myös toiminta, johon aiemmin on käytetty vähän varoja, voi olla tarkastuksellisesti tärkeä, jos sillä on osoitetusti myöhemmin merkittävää vaikutusta valtiontalouteen.
- 1.15.2 Päättynyt tai päättymässä oleva toiminta voi olla tuloksellisuustarkastuksen kohteena, jos on odotettavissa, että tarkastuksella voidaan saada selville muissa toiminnoissa sovellettavissa olevia oppeja, tai jos tarkastus nähdään tarpeelliseksi tilivelvollisuuden, ennaltaehkäisyyn tai muun erityisen syyn vuoksi.
- 1.16 Valtiontaloudellisen näkökulman soveltaminen tarkoittaa, että tarkastuksessa tulee tuoda selvästi esille, millä tavalla tarkastetut asiat vaikuttavat tai ovat yhteydessä valtiontalouteen tai sen osa-alueisiin.
- 1.16.1 Valtiontaloudellisen näkökulman soveltaminen edellyttää, että kohdeasiaa kuvataan ja arvioidaan käyttämällä taloudellisia tietoja, kuten tunnuslukuja määrärahojen käytöstä, kuluista tai kustannuksista. Esimerkiksi tavoitteiden toteutumista ei pidä tarkastaa ilman, että otetaan huomioon myös tavoitteiden toteuttamisesta aiheutuneet kustannukset. Valtiontaloudellisen näkökulman käyttäminen ei edellytä minkään erityisen menetelmän soveltamista.
- 1.16.2 Tarkastuksen kohteena voi olla myös esimerkiksi säädösten toimivuus, jos säädeltävä asia vaikuttaa välittömästi tai välillisesti valtiontalouteen. Jos säädöksissä määrättyllä toiminnalla ja sen tavoitteilla ei ole yhteyttä valtiontalouteen, niitä ei tarkasteta, vaikka säädökset ja niiden toimeenpano olisivat sinänsä yhteiskunnallisesti merkittäviä ja aiheuttaisivat olennaisia kustannuksia muille talousyksiköille kuin valtiolle.
- 1.16.3 Tarkastuksessa kiinnitetään huomiota myös välillisiin valtiontaloudellisiin vaikutuksiin. Välillisiä vaikutuksia käsiteltäessä tulee osoittaa niiden yhteys valtiontalouteen. Mitä välillisempi vaikutus on, sitä selvemmin yhteys valtiontalouteen on perusteltava.

## Lainsäädännön asema tuloksellisuustarkastuksessa

- 1.17 Lainsäädännöllä on merkittävä asema valtion varojen käyttöä ohjaavan tahtotilan ilmaisijana. Säädökset ovat tärkein lähde tarkastuskriteereille. Lisäksi säädökset ohjaavat valtion varojen käyttöä merkittäväällä tavalla.
- 1.18 Valtion talousarvio on osa säädösperustaa, ja sillä on erityinen asema tuloksellisuustarkastuksen asetelmien ja analyysien lähtökohtana.
- 1.19 Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä ei ole kyseenalaistaa eduskunnan ilmaisemaa yhteiskunnallista tarvetta tai tavoitetilaa, jotka on useimmiten ilmaistu laeissa ja niiden valmisteluaineistoissa. Tarkastuksessa voidaan kuitenkin arvioida lakien valmisteluaineistoa, esimerkiksi tavoitetilan perusteluja ja niiden realistisuutta sekä tavoitteenasettelun selkeyttä ja johdonmukaisuutta. Lisäksi tarkastuksessa arvioidaan viranomaisten säädöksistä johtamia tavoitteita.
- 1.20 Tuloksellisuustarkastus voi raportoida myös siitä, että eduskunnan ilmaisemaa tarvetta toiminnalle ei olosuhteiden muutosten vuoksi enää ole tai että tarve on olennaisesti muuttunut. Samoin tuloksellisuustarkastus voi raportoida säädösten ja niistä johdettujen tavoitteiden mahdollisesta ristiriitaisuudesta, jos tämä on haitallista valtion taloudenhoidolle.
- 1.21 Laeissa on voitu määrätä keinoista tavoitetilan saavuttamiseksi. Tarkastuksessa voidaan käsitellä myös sitä, jos säädetyillä keinoilla ei saavuteta tavoitteita tai että keinoista aiheutuu ei-toivottuja vaikutuksia.

## 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.
- 2.2 Tarkastusasetelma sisältää seuraavat asiat:
  - tarkastuksen tavoite ja tarkastustulosten hyödyntäminen
  - tarkastuskysymykset ja osakysymykset
  - tarkastuskriteerit ja niiden lähteet
  - tarkastuksen rajaukset
  - pääasialliset tarkastusaineistot
  - aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmät.
- 2.3 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.
- 2.4 Tarkastuksen suunnittelu alkaa suunnittelun aloituskokouksesta ja päättyy tarkastuksen aloituskokoukseen.
- 2.5 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.

### Suunnitelman tekeminen

- 2.6 Tarkastuksen suunnittelun lähtökohtana on aina kysymys, ovatko kohdeasiasta vastuulliset tahot toimineet tuloksellisesti.
- 2.7 Suunnittelun aikana selvitetään ja määritellään
  - kohdeasia ja tarkastuskohteet (vastuulliset viranomaiset)
  - se, mitä tuloksellisuus kohdeasiassa tarkoittaa
  - kohdeasian tuloksellisuuden olennaiset edellytykset
  - kohdeasian tuloksellisuuden olennaiset ongelmat ja riskit
  - tarkastuksen tavoite, tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit
  - tarkastusaineistot ja menetelmät.
- 2.8 Kohdeasian tarkka määrittely suunnittelun aikana on tärkeää, koska tuloksellisuustarkastusten aiheet eivät tyypillisesti ole tarkkarajaisia, eikä aiheen otsikko kerro selvästi, mitä tehtäviä tai organisaatioita tarkastus kattaa tai mitkä viranomaiset kohdeasiasta vastaavat. Tämän lisäksi rajauksia voidaan tehdä esimerkiksi ajallisesti ja alueellisesti.
- 2.9 Suunnittelussa pitää kuvata se, mitä tuloksellisuus kohdeasiassa tarkoittaa tai miten se ilmenee.
  - 2.9.1 Erityisen tärkeää on kuvata, mitä kohdeasiaan osoitetulla määrärahalta pyritään saamaan aikaan ja minkälaisia tavoitteita kohdeasialle on asetettu. Koska asetettujen tavoitteiden saavuttaminen on jo sinänsä yksi tuloksellisuutta osoittava seikka, on tarkastuskysymys mahdollista kohdistaa suoraan tavoitteiden saavuttamiseen.
  - 2.9.2 Tärkeää on myös kuvata, mitä kohdeasian taloudellisuus tarkoittaa tai miten se ilmenee. Taloudellisuus on määritelmällisesti osa tuloksellista toimintaa, ja se on mahdollinen kohde tarkastuskysymykselle.



## Vuorovaikutus tarkastuskohteen kanssa

- 2.14 Suunnittelun aikana pyritään hyvään vuorovaikutukseen tarkastuskohteen kanssa. Toimiva vuorovaikutus varmistaa luotettavan tiedon saantia ja tarkastuksen vaikuttavuutta.
  - 2.14.1 Suunnittelun aloittamisesta ilmoitetaan tarkastuskohteille kirjeellä, jossa pyydetään kohteita nimeämään tarkastuksen yhteyshenkilö.
  - 2.14.2 Suunnittelun aikana tarkastuskohteilta hankitaan tietoa kohdeasiasta eri tavoin. Tietopyyntöjen laajuus tulee sovittaa suunnitteluvaiheen tarpeisiin.
  - 2.14.3 Ennen suunnitelman hyväksymistä tarkastuskohteilta pyydetään palautetta suunnitellusta tarkastusasetelmasta. Palaute ja sen perusteella tehdyt toimet dokumentoidaan.

## Tarkastuksen tavoite ja lähestymistavat

- 2.15 Kaikkien tuloksellisuustarkastusten tavoitteena on tuottaa tietoa siitä, ovatko tarkastuskohteet toimineet kohdeasiassa tuloksellisesti ja miten tuloksellisuutta voisi parantaa.

Yksittäisen tarkastuksen suunnitelmassa määritellään tarkemmin kyseisen tarkastuksen tavoite eli minkälaista tietoa juuri kyseisellä tarkastuksella pyritään tuottamaan.
- 2.16 Tarkastuksen tavoitteen ja tarkastuskysymysten tulee olla yhteensopivia: tarkastuskysymyksiin vastaamalla tuotetaan tietoa, jonka pitäisi vastata tarkastuksen tavoitetta.
- 2.17 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.
- 2.18 Poikkeuksellisesti tarkastuksen tavoite voi olla päätetty jo ennalta, esimerkiksi silloin, kun aihe on valittu suunnitelmaan tai kun tarkastuksen suunnittelua aloitetaan. Tällöin tarkastuskysymykset voidaan laatia ilman suunnittelun aikaista analysointia tuloksellisuuden edellytyksistä tai riskeistä ja ongelmista.
- 2.19 Tarkastuksen lähestymistavalla tarkoitetaan näkökulmaa, josta tarkastuskohdetta arvioidaan. Lähestymistavan esittäminen auttaa hahmottamaan, minkälaista tietoa tarkastuksella pyritään tuottamaan.
- 2.20 Tuloksellisuustarkastuksen kansainvälisissä standardeissa mainitut lähestymistavat ovat tulos-, järjestelmä- tai ongelmasuuntautunut tarkastus. Näiden lisäksi voidaan tunnistaa prosessi- tai toimintasuuntautunut lähestymistapa. Yhdessä tarkastuksessa voidaan käyttää eri lähestymistapoja.
  - 2.20.1 Tulossuuntautunut tarkastus arvioi erityisesti sitä, onko toiminnalla saatu aikaan sitä, mitä on haluttu, esimerkiksi ”onko yritystuki lisännyt yritysten liikevaihtoa ja vientiä”.
  - 2.20.2 Toiminta- tai prosessisuuntautunut lähestymistapa kohdistuu erityisesti toimintaprosessien tehokkuuteen, sujuvuuteen tai laatuun, esimerkiksi ”onko viranomaisen palvelu ollut sujuvaa”.
  - 2.20.3 Järjestelmäsuuntautunut kohdistuu erityisesti rakenteellisiin tekijöihin kuten organisaatiorakenteeseen, rahoitusjärjestelmään tai toiminnan ohjaukseen, seurantaan ja raportointiin, esimerkiksi ”onko ohjausjärjestelmä toiminut tarkoituksenmukaisesti”.
  - 2.20.4 Ongelmasuuntautunut tarkastus painottaa havaittujen tai esitettyjen ongelmien laajuutta ja syitä, esimerkiksi ”miksi tietojärjestelmähanke epäonnistui”.

## Ongelmasuuntautuneen tarkastuksen erityispiirteet

- 2.21 Ongelmasuuntautunut tarkastus poikkeaa luonteeltaan muista vaihtoehtoista. Siinä on jo valmiiksi tiedossa, että tuloksellisuudessa on ongelmia, jolloin tarkastus voidaan jo alkuvaiheessa päättää rajata ongelmien syiden ja korjausmahdollisuuksien selvittämiseen. Ongelmasuuntautunut tarkastus ei siis kohdennu siihen, onko tarkastuskohde ollut tuloksellinen, vaan siihen, miksi toiminta ei ole ollut tuloksellista.

- 2.22 Ongelmasuuntautuneessa tarkastuksessa peruskysymyksiä ovat
- onko tarkastuksen lähtökohtana ollut ongelma ennakkotietojen mukainen
  - mitkä syyt ovat johtaneet ongelmaan
  - ovatko toiminnasta vastuulliset tahot tunnistaneet ongelman sekä sen syyt ja vaikutukset
  - ovatko toiminnasta vastuulliset tahot tehneet riittävästi tilanteen korjaamiseksi.
- 2.23 Ongelmasuuntautuneessa tarkastuksessa myös tarkastuskriteerien määrittelytarve on erilainen. Jo se, että tarkastus on aihetta valittaessa katsottu ongelmasuuntautuneeksi, pitää sisällään käsityksen, että on poikettu jostakin toivottavasta asiantilasta.
- Myös ongelmasuuntautuneessa tarkastuksessa on kuitenkin pyrittävä asettamaan normatiivisia tarkastuskysymyksiä ja näille tarkastuskriteerit.

## Tarkastuskysymykset

- 2.24 Tarkastuksen suunnittelussa määritetään tarkastuskysymykset, joihin tarkastuksessa vastataan. Pääsääntöisesti tuloksellisuustarkastuksissa valitaan 3–5 tarkastuskysymystä.
- 2.25 Tarkastuskysymysten määrittelyssä painotetaan seuraavia seikkoja:
- 2.25.1 Tarkastuskysymys kohdistuu siihen, missä määrin kohdeasiassa on päästy kohti tehtävälle annettua päämäärää tai onko kohdeasialle asetettuja tavoitteita saavutettu.
- 2.25.2 Tarkastuskysymys kohdistuu siihen, onko kohdeasiassa toimittu taloudellisesti.
- 2.25.3 Tarkastuskysymys kohdistuu edellytystekijään, joka on kohdeasian tuloksellisuuden kannalta erityisen olennainen.
- 2.25.4 Tarkastuskysymys kohdistuu edellytystekijään, joka on kohdeasian tuloksellisuuden kannalta ongelmallinen tai riskinen.
- 2.26 Tarkastuskysymykset esitetään kysymyslauseena ja muodoltaan normatiivisesti ("onko tehty hyvin").
- 2.27 Tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi ne puretaan osakysymyksiksi. Useimmiten kustakin tarkastuskysymyksestä esitetään 2–4 osakysymystä.
- 2.27.1 Osakysymysten tulee kattaa tarkastuskysymys riittävässä määrin, jotta tarkastuskysymyseen voidaan vastata.
- 2.27.2 Yksittäiset osakysymykset voivat pyrkiä selvittämään asiantilaa ilman arvottavaa luonnetta ("miten on tehty").
- 2.28 Tarkastuskysymykset voivat olla käsitteellisiä siten, että niihin ei voi suoraan vastata millään empiirisellä aineistolla. Osakysymyksille puolestaan pitää esittää aineisto, jolla osakysymyksiin vastataan.

## Tarkastuskriteerien määrittely

- 2.29 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.
- 2.30 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.
- 2.31 Kriteerit on eroteltava kriteerien lähteistä eli siitä, mihin kriteerit pohjautuvat. Tarkastuskriteerien lähteet on ilmaista selkeästi.
- 2.31.1 Tarkastuskriteereiden lähteitä ovat ensi sijassa eduskunnan tekemät päätökset eli lainsäädäntö, talousarvio ja niiden tausta-aineistot sekä eduskunnan kannanotot ja lausumat.

- 2.31.2 Toissijaisesti tarkastuskriteerien lähteinä voidaan käyttää tulossopimuksissa, ohjelmatavoitteissa, hallinnon määräyksissä ja ohjeissa tai hyvissä ammatillisissa käytänteissä esitettyjä tavoitteita, jos nämä ovat linjassa eduskunnan päätösten kanssa.
- 2.32 Joskus varsinkaan ensisijaiset kriteerilähteet eivät sisällä selviä kriteerejä tarkastukselle. Tällöin tarkastajan tulee tulkita ja täsmentää tarkastuksen kriteerit eri lähteitä hyväksikäyttäen. Mitä enemmän tarkastaja joutuu itse tulkitsemaan kriteerejä hyvälle toiminnalle, sitä tärkeämpää on, että kriteerit esitetään avoimesti ja että niistä keskustellaan tarkastuskohteen kanssa.
- 2.33 Tarkastuskriteerien määrittelyssä pyritään tukeutumaan tarkastajasta riippumattomiin, yleisesti hyväksytyihin periaatteisiin. Mennyttä toimintaa ei ole kohtuullista arvioida kriteerein, jotka ovat tulleet voimaan tai joita on alettu pitää yleisesti hyväksytyinä vasta toiminnan jo päätyttyä.
- Samoin, jos tarkastajan määrittelemät kriteerit perustuvat johonkin hyvän toiminnan ideaalimalliin, on kriteerejä sovellettaessa otettava huomioon, mitä tarkastuskohteelta voidaan kohtuudella odottaa. Täydellisyyden odottaminen voi olla paitsi kohtuutonta, myös toiminnan taloudellisuuspyrkimysten vastaista.
- 2.34 Taloudellisuutta voidaan aina pitää tarkastuksen yhtenä kriteerinä riippumatta siitä, onko tälle esitettävissä selvää kriteerin lähdeä. Taloudellisuus tarkoittaa sitä, että resursseja käytetään säästeliäästi ja tuhlailematta ja että suoritteet voidaan tuottaa tai tavoite saavuttaa mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin.

## Tarkastusaineistot ja analyysimenetelmät

- 2.35 Tarkastuksen suunnitteluun sisältyy sen kuvaaminen, millä tarkastusaineistoilla tarkastuskysymyksiin vastataan, miten aineistot hankitaan ja mitkä ovat aineistojen pääasialliset analysointitavat. Tarkoituksena on varmistaa, että tarkastuskysymyksiin voidaan todella vastata ja että aineistot sekä menetelmät soveltuvat esitettyihin kysymyksiin.
- 2.36 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan tarkastuksessa eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja. Suunnitelmassa määritetään pääasialliset aineistot, joilla tarkastuskysymyksiin pyritään vastaamaan sekä aineistolähteet, joista aineistoja kerätään.
- Suunnitelmassa aineistot ja niiden hankintatavat tulee kuvata vähintään sillä tarkkuudella, että on mahdollista arvioida, miten paljon työtä aineiston kerääminen edellyttää ja sisältyykö aineiston hankintaan olennaisia riskejä, jotka vaarantavat tarkastuksen tavoitteen saavuttamisen.
- 2.37 Aineiston analyysillä tarkoitetaan tarkastusaineiston erittelyä ja jäsentelyä, jota ohjaavat tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit.
- 2.38 Tarkastusaineistojen ja -analyysitapojen määrittelyssä kiinnitetään erityistä huomiota mahdollisuuden käyttää määrällisiä tarkastusaineistoja ja määrällistä analyysia.
- 2.39 Vaikka suunnitelmassa kuvataan aineistot ja aineistolähteet sekä analyysitavat, on tuloksellisuustarkastuksen suunnitelmaan jätettävä joustavuutta. Tuloksellisuustarkastuksessa aineistojen keräämisen ja analyysin edellyttämää työmäärää ei aina pystytä arvioimaan tarkasti etukäteen. Kaikkia hankittavaksi suunniteltuja aineistoja ei myöskään välttämättä ole tai ne voivat olla heikkolaatuisia.
- 2.40 Tarkastusvirastosta annetun lain 3 §:n mukaan tarkastuksessa on mahdollista käyttää 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.
- 2.41 Tuloksellisuustarkastukset eivät lähtökohtaisesti kohdistu taloudenhoidon väärinkäytöksiin. Tarkastuksen suunnittelussa ja toteutuksessa on kuitenkin aina otettava väärinkäytösriski huomioon, arvioitava sen merkitystä ja viestittävä tarvittaessa epäilyistä viraston sisällä.

## Tarkastuksen riskit ja tarvittava osaaminen

- 2.42 Suunnitteluun kuuluu myös tarkastusriskin ja tarkastuksen toteutuksen riskien pohdinta ja niiden dokumentointi.
- 2.43 Tarkastusriski tarkoittaa mahdollisuutta, että tarkastuskertomuksessa annetaan virheellisiä johtopäätöksiä tai kannanottoja. Virheellisyys voi johtua esimerkiksi aineiston tai analyysin puutteellisuudesta tai aineistoon huonosti sopivan analyysimenetelmän käytöstä.
- 2.44 Tarkastuksen toteutuksen riskillä puolestaan tarkoitetaan tässä mahdollisuutta, että tarkastus ei onnistu tavoitellulla tavalla: tarkastuksessa ei esimerkiksi onnistuta vastaamaan tarkastuskysymyksiin, tarkastusta ei pystytä tekemään suunnitellussa laajuudessa esimerkiksi henkilömuutosten vuoksi, tarkastuksen aikataulu ei pidä tai tarkastuksen tavoite tai kohdeasia ei ole enää tarkoituksenmukainen tai olennainen olosuhteiden muututtua.
- 2.45 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 tarkastuskysymykseen kyetään antamaan vain osittainen vastaus.
- 2.46 Riskejä pohdittaessa tulee myös etsiä toimenpiteitä, joilla riskejä voidaan hallita tai joilla niihin voidaan vastata, mikäli ne toteutuvat.
- 2.47 Tarkastuksen suunnitteluun kuuluu tärkeänä osana sen varmistaminen, että tarkastuksen tekijöillä on riittävä osaaminen tarkastuksen tekemiseen. Tuloksellisuustarkastuksessa osaaminen liittyy erityisesti tarkastusaiheen ymmärtämiseen, tarkastusasetelman luomiseen, aineistojen hankinnan ja analyysimenetelmien riittävään hallintaan, tarkastusprosessin eteenpäin viemiseen, vuorovaikutustaitoihin kohteen kanssa toimittaessa sekä tarkastusten tulosten viestintään ja raportointiin.

## Suunnitelman sisältö

- 2.48 Tarkastuksen suunnitelman ohjeellinen sisältö on kuvattu asiakirjapohjassa.
- 2.49 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.
- 2.50 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

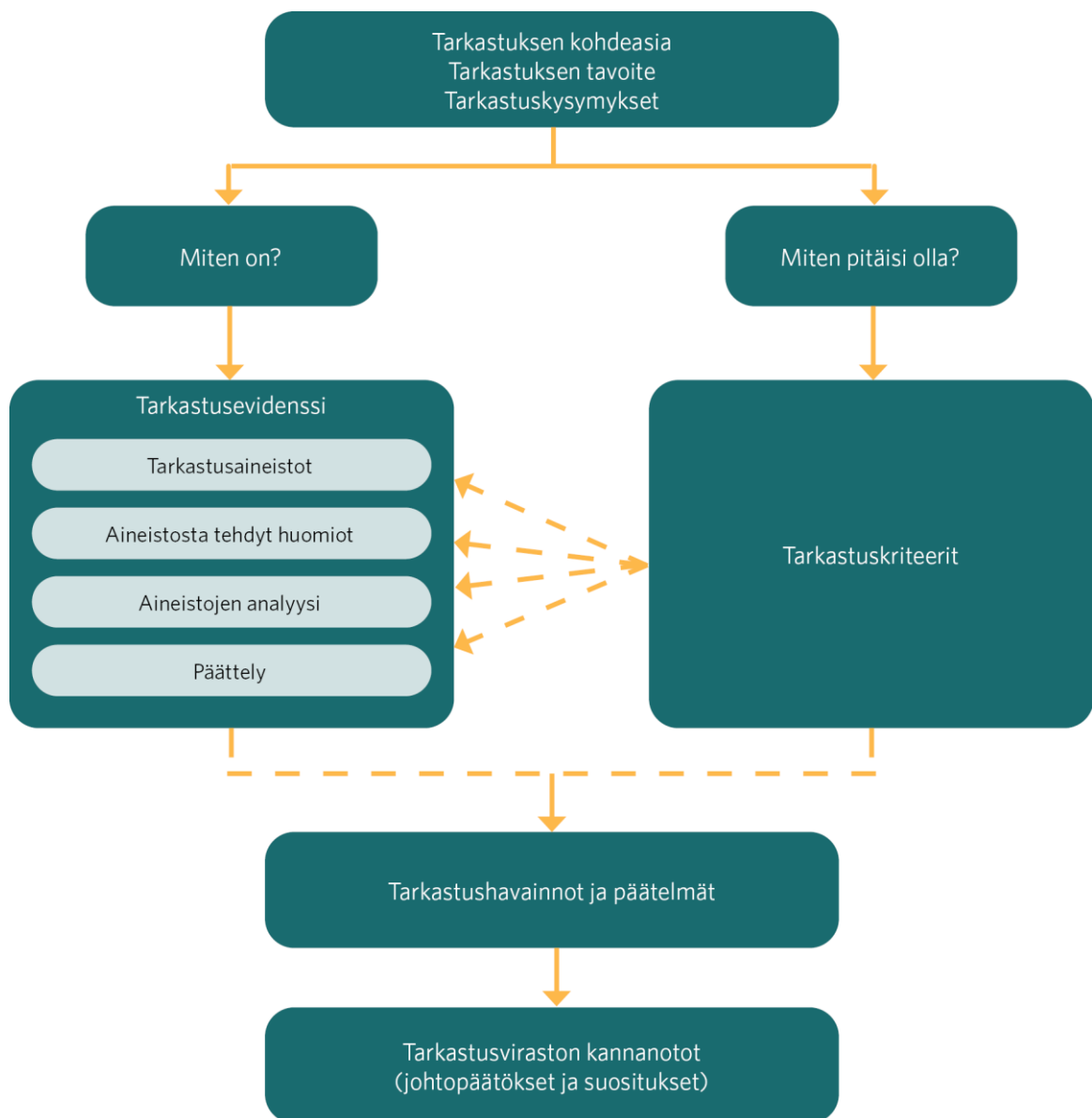
### Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus

- 3.1 Tarkastusviraston asema ja uskottava toiminta riippumattomana ulkoisena tarkastajana edellyttää, että tarkastuksen tiedonmuodostus perustuu tarkastusasetelmaan ja on korkealaatuista ja luotettavaa. Samoin viraston kannanottojen on oltava perustellusti tarkastushavainnoista johdettuja.
- 3.2 Tiedonmuodostuksen tarkoitus on vastata tarkastuskysymyksiin tarkastuksen suunnitelman mukaisesti, tarkastusasetelmaa noudattaen.
- 3.3 Tiedonmuodostuksen tulee olla objektiivista, kriittistä ja loogisesti etenevää. Tämä tarkoittaa, että tuloksellisuustarkastuksessa noudatetaan aineistojen hankinta- ja analyysimenetelmien osalta samoja periaatteita kuin tieteellisessä tutkimuksessa. Lisäksi tiedonmuodostuksen perusteiden on oltava riittävästi yksilöityjä ja todennettuja, jolloin päätelmät ovat myös muiden jäljitettävissä ja arvioitavissa.
  - 3.3.1 Tarkastuksen tiedonmuodostuksessa tulee edetä järjestelmällisesti suunnitelmassa päätetyn tarkastusasetelman mukaisesti. Tarkastusasetelma tukee näin objektiivista ja loogisesti etenevää tiedonmuodostusta.

Tuloksellisuustarkastus voi kuitenkin vaatia myös joustavuutta ja sitä, että tarkastaja ottaa huomioon tarkastuksen kuluessa esiin tulleita asioita. Tilanteen niin vaatiessa on mahdollista muuttaa tarkastuksen suunnitelmassa huolellisestikin punnittua tarkastusasetelmaa.
  - 3.3.2 Kriittisyys kuuluu tarkastustoiminnan ja sen tiedonmuodostuksen perusluonteeseen. Siihen kuuluu paitsi lähteiden luotettavuuden kriittinen arvioiminen, myös esitettyjen perusteluiden ja päätelmien kriittinen punninta. Kriittisyys ei kuitenkaan saa merkitä asioiden kritisointia epäobjektiivisesti tai muuten asiattomasti.
  - 3.3.3 Tarkastuksen tehtävänä ei ole täyden selvyyden saaminen tarkastetun asian tilasta ja ongelmista. Tarkastusasetelmassa rajataan tiedonmuodostusta, jolloin tarkastuksessa voi ja pitää keskittyä tarkastuksen tavoitteiden ja kysymysten kannalta olennaisten asioiden selvittämiseen. Myöskään yksittäisen tarkastuskysymyksen vastaukseen ei aina saada täyttä varmuutta.
  - 3.3.4 Tarkastukseen ja tutkimukseen kaltaiseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että tarkastaja tekee ammatilliseen harkintaan pohjautuvia arvioita. Arvioiden on perustuttava riittäviin havaintoihin ja oltava objektiivisia, niin että muutkin tarkastajat päätyisivät samassa tilanteessa vastaaviin arvioihin.
  - 3.3.5 Tarkastuksen tiedonmuodostuksessa sovelletaan erilaisia otteita. Selittävällä tarkastusotteella pyritään saamaan esiin syy-seuraussuhteita ja tekemään yleistyksiä laajemmasta perusjoukosta.

Usein tarkastuksessa pyritään myös ymmärtämään toimijoiden toimintatapoja ja motiiveja. Tämän tarkastusotteen avulla pyritään suuntaamaan tarkastuksen tiedonkeruu ja analyysi oikeisiin asioihin: olennaisten ongelma- ja riskikohtien tunnistaminen vaatii tarkastuksen kohteena olevien tahojen käytänteiden ymmärtämistä. Toiseksi, ymmärtävää otetta tarvitaan johtopäätösten tekemisessä, jotta osataan suhteuttaa asioita oikein, pystytään ennakkoimaan vasta-argumentteja ja tiedetään, mitä hallinnon on mahdollista toteuttaa.
  - 3.3.6 Hyvän tiedonmuodostuksen olennainen piirre on pyrkimys objektiivisuuteen. Se tarkoittaa, että tarkastajan tulee valita aineistot, analysoida niitä ja tuoda havaintonsa esiin mahdollisimman vapaana ennakoasenteista. Objektiiviseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että tarkastaja harkitsee eri suuntiin johtavan evidenssin merkitystä huolella eikä peittele ristiriitaistenkaan havaintojen olemassaoloa.
  - 3.3.7 Jotta tiedonmuodostus on luotettavaa, tarkastuksessa tulee käyttää erilaisia aineistoja ja erilaisia analyysimenetelmiä. Vain harvoin tarkastuskysymyksiin voidaan vastata tukeutuen ainoastaan yhteen lähteeseen tai yhdenlaiseen aineistoon.

- 3.3.8 Määrällisiä aineistoja ja menetelmiä tulee käyttää aina kun siihen on mahdollisuus. Tuloksellisuustarkastukseen sisältyvään valtiontaloudelliseen näkökulmaan kuuluvat olennaisesti rahamääräinen tarkastelu ja muukin kvantifiointi.
- 3.4 Tiedonmuodostuksen päävaiheet ovat tarkastusaineistojen kerääminen, aineistojen analysointi, päätelmien tekeminen ja havaintojen dokumentointi. Käytännössä vaiheet limittyvät ja vaikuttavat toisiinsa.
- 3.5 Tiedonmuodostuksen lähtökohtana on kaikkeen tarkastustoimintaan kuuluva peruskysymys: ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla. Tätä varten on selvitettävä, miten asiat ovat, ja verrattava asiantilaa siihen, miten asioiden pitäisi olla (tavoitetila). Kuviossa 3 on esitetty tiedonmuodostuksen kokonaisuus.
  - 3.5.1 Toiminnan tavoitetilaa ("miten asioiden pitäisi olla") tarkastellaan tarkastuksen suunnittelussa tarkastuskriteerien määrittämisen yhteydessä. Tavoitetilaa tarkennetaan vielä tarkastuksen kuluessa.
  - 3.5.2 Tarkastuksen varsinainen tiedonmuodostus alkaa sen selvittämisellä, miten asiat ovat. Sen jälkeen vertaillaan, vastaako havaittu tila riittävästi sitä, miten asioiden pitäisi olla (tavoitetila).
  - 3.5.3 Kysymys "miten asioiden pitäisi olla" ei ole vain vertailuperusta, vaan kysymys myös ohjaa keräämään tarkastuskysymysten kannalta olennaisia tarkastusaineistoja ja analysoimaan näitä olennaisista näkökulmista. "Miten on" -kysymykseen pyritään vastaamaan ainoastaan niiden asioiden perusteella, jotka ovat relevantteja "miten pitäisi olla" -kysymyksen suhteen.



Kuvio 3: Tarkastuksen tiedonmuodostuksen kokonaisuus

## Tarkastuskriteerien merkitys tiedonmuodostuksessa

- 3.6 Tarkastuskriteereillä on tärkeä asema tarkastuksen tiedonmuodostuksessa. Tarkastuskriteerit konkretisoivat sitä, miten asioiden pitäisi olla, ja antavat näin perustan vertailla, onko asioiden tila toivottunlainen. Näin ne muodostavat operationaalisen tekijän, joka sekä ohjaa aineistoa ja analyysiä koskevia valintoja että antaa mittavälineen arvioida, vastaako havaittu asiantila riittävästi tavoitetilaa (kuvio 3).
- 3.7 Tarkastuskriteerit määritellään tarkastuksen suunnitelmassa. Kriteerien muodostamista kuvataan lähemmin tämän ohjeen suunnittelua koskevassa luvussa.
- 3.8 Toiminnalle asetetut tavoitteet voivat olla sekä määrällisiä että laadullisia:
- Kun toiminnalle asetettu tavoite on esitetty selvänä määrällisenä mittarina, ovat tavoite ja kriteeri sama asia. Tällöin kriteerin käyttö tiedonmuodostuksen perustana on melko yksiselitteistä.
  - Jos tavoite on sen sijaan esitetty laadullisesti, joudutaan tarkastuskriteeriä tulkitsemaan, eikä toiminnan arviointi ole yksinkertaista. Laadullinen tavoite onkin pyrittävä muodostamaan tarkastuskriteeriksi mahdollisimman yksiselitteisesti ja läpinäkyvästi.

- 3.9 Tarkastuskriteerit eivät välttämättä määritä tyhjentävästi sitä, miten asioiden pitäisi olla. Sen vuoksi tiedonmuodostusta ohjaavana tekijänä on tarpeen käyttää myös yleisempää tulkintaa siitä, mihin tarkastettavalla toiminnalla pyritään.

## Tarkastusaineistot

- 3.10 Tarkastusaineistolla tarkoitetaan eri aineistolähteistä kerättäviä tietoja, jotka voivat olla kirjallisia, suullisia tai tarkastajan itsensä havainnoimia. Aineiston on oltava tallenteena tai se on muutettava tallenteeksi (suullinen ja havainnointiin perustuva tieto). Tarkastusaineiston laatu ja luotettavuus ovat keskeisiä tekijöitä tarkastuksen onnistumisessa ja tulosten luotettavuudessa. Aineistolähteestä riippumatta tarkastajalla on vastuu tietojen käytöstä tarkastuksen aineistona.
- 3.11 Aineistojen keräämisen päämääränä on tuottaa tarkastushavaintoja ja -evidenssiä. Aineistojen keräämisellä ja niihin tutustumisella perehdytään lisäksi syvemmin tarkastettavaan toimintaan sen olennaisten piirteiden ymmärtämiseksi.
- 3.12 Tarkastuksissa aineistoja ovat esimerkiksi
- lait, asetukset ja muut säädökset
  - eduskunnan tuottama aineisto
  - hallinnon asiakirja-aineistot, kuten toiminta- ja taloussuunnitelmat sekä tulosohejausasiakirjat
  - talousarvio-, kirjanpito- ja tilinpäätösaineistot sekä muut kohdeasiaa kuvaavat taloudelliset tiedot
  - kohteen tietojärjestelmistä saatavat tiedot
  - vastuuhenkilöiden ja asiantuntijoiden haastattelut
  - kyselyjen tulokset
  - tilasto- ja rekisteriaineistot
  - tutkimukset ja arvioinnit
  - aikaisemmat tarkastuskertomukset ja niiden aineisto.

## Tarkastustiedon hyvä hallinta

- 3.13 Tarkastuksessa kerättävää tietoa tulee hallita ja säilyttää viraston antamien määräysten ja ohjeiden mukaisesti.

## Aineistojen tehokas käyttö ja lähdekritiikki

- 3.14 Tarkastuksessa pyritään keräämään riittävästi olennaista tietoa tarkastuskohteesta siten, että tiedonkeruu on taloudellista ja tehokasta sekä tarkastusviraston että tarkastuksen kohteen kannalta. Tiedonkeruuta ei ole syytä jatkaa enää sen jälkeen, kun tarkastuskysymyksiin voidaan vastata luotettavasti tai kun samat asiat alkavat toistua aineistossa.
- 3.14.1 Tiedonmuodostuksessa on tehokasta käyttää valmiina saatavissa olevaa tietoa. Tarkastaja voi muuntaa tietoa tarkastushavainnoksi yhdistelemällä sitä muihin tietoihin sekä tulkitsemalla ja arvottamalla tietoa tarkastuskriteerien avulla. Tieto voi tällöin saada uutta sisältöä ja muuttua uudella tavalla merkitykselliseksi ja hyödynnettäväksi.
- 3.14.2 Kun tarkastaja pyytää tarkastuskohteelta aineistoja, hänen on otettava huomioon siitä kohteelle aiheutuvat keruu- tai muokkauskustannukset ja arvioitava niiden kohtuullisuutta suhteessa tarkastuksen tavoitteisiin. Mikäli tarkastuskohteelta tai muulta tietoaineiston omistajalta edellytetään merkittäviä toimenpiteitä tarkastusaineiston muokkaamisessa, esimerkiksi rekisteriaineiston anonymisointia, on näistä sovittava aineiston omistajan kanssa erikseen.
- 3.15 Kaikkien aineistolähteiden luotettavuutta ja niissä esitettyjen asioiden todenmukaisuutta pitää arvioida lähdekriittisesti. Lähdekritiikille tulee altistaa yhtä lailla asiakirja-aineisto, tilastot kuin haastatteleamalla saatu tietokin.
- 3.16 Lähdekritiikissä tulee ottaa huomioon, miten lähde on syntynyt, millä tavalla siinä on varmennettu tiedon laatua tai mitä tarkoitusta varten lähdeaineisto on tehty. On arvioitava, onko lähteen laatijalla

ollut jokin erityinen syy esittää asiat tietyllä tavalla. Käyttötarkoitus tai erityinen motiivi saattavat vaikuttaa siihen, miten asiat on lähteessä ilmaistu. Tarkastaja voi pyrkiä varmentamaan tietojen luotettavuutta aineistoilla, joiden sisältö on vapaa tarkastettavaa toimintaa koskevista intresseistä.

### Erilaisten aineistojen merkitys

- 3.17 Tarkastuksessa hyödynnetään monipuolisesti erilaisia määrällisiä ja laadullisia aineistoja.
  - 3.17.1 Erilaisten tarkastusaineistojen käyttö lisää tarkastushavaintojen luotettavuutta, koska näin aineistoja voidaan varmentaa ristiin. Lisäksi tarkastuskysymykseen vastaaminen erilaisilla aineistoilla voi tuoda esiin yhteyksiä ja tarkastushavaintoja, jotka eivät tulisi riittävän selvästi esiin mistään yksittäisestä aineistosta.
  - 3.17.2 Erilaisia tarkastusaineistoja voi myös käyttää vuorovaikutteisesti, mikä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että haastattelujen ja dokumenttien perusteella toteutetaan kysely tai kyselyhavaintojen jälkeen tehdään tarkentavia haastatteluja.
  - 3.17.3 Jos tarkastaja havaitsee eri aineistojen tiedoissa ristiriitoja, hänen on pyrittävä selvittämään erojen syyt. Syiden selvittäminen voi myös johtaa uusiin olennaisiin tarkastushavaintoihin.

### Suullisen tiedon asema

- 3.18 Suullisten aineistolähteiden merkitys tarkastuksen tiedonmuodostuksessa on suuri, koska monista asioista ei ole olemassa asiakirjoja. Suullinen tieto voi täydentää muita aineistolähteitä ja tarjota taustatietoa sekä uusia näkökulmia tarkastettavaan asiaan. Suullinen tieto on käsiteltävä systemaattisesti ja suullisen tiedon perusteella muodostetut havainnot on dokumentoitava kirjallisesti.
  - 3.18.1 Suullista tietoa hankitaan tavallisimmin haastattelemalla tarkastuskohteen edustajia ja asiantuntijoita. Kyselyllä tai sähköpostitse hankittu tieto rinnastuu usein suulliseen tietoon: tarkastajan ja tietolähteen vuorovaikutus (mitä kysytään ja miten) vaikuttaa siihen, mitä tietoa saadaan.
  - 3.18.2 Suullinen tieto voi kertoa enemmän toiminnan merkityksestä kuin itse toiminnasta. Suullinen tieto ei vain kerro, mitä hallinnon toimijat tekevät, vaan mitä he halusivat tehdä, uskoivat tekevänsä tai mitä he jälkikäteen katsovat tehneensä. Esimerkiksi haastattelut voivat paljastaa ennestään tuntemattomia tapahtumia tai uusia seikkoja, joita ei muulla tavalla olisi ollut mahdollista selvittää. Tarkastuksessa on myös tärkeää päästä perille hallinnon toimijoiden aikeista, koska ne voivat vaikuttaa tarkastuksen suuntaamiseen ja kohteelle annettaviin suosituksiin.

## Tarkastusaineistojen analyysi

- 3.19 Tarkastusaineistojen analyysillä tarkoitetaan tarkastuskysymysten ja -kriteerien ohjaamaa aineiston erittelyä ja jäsentelyä. Analyysillä pyritään saamaan tarkastusaineistosta esiin riittävä määrä tietoja, jotka kertovat siitä, "miten asiat ovat".
- 3.20 Tarkastajan tulee valita analyysitapa, joka erittelee ja järjestelee aineistoja tehokkaimmin sekä samalla läpinäkyvästi siten, että analyysin eteneminen on mahdollista jäljittää.
- 3.21 Aineistojen analyysissä tarkastajan tulee olla kriittinen ja objektiivinen.
- 3.22 Tarkastuksessa on pyrittävä yhdistämään laadullista ja määrällistä analyysiä.
- 3.23 Määrällinen analyysi kohdistuu numeeriseen aineistoon, jota analysoidaan tilastollisin menetelmin. Sen tavoitteena on mitata ja kvantifioida ilmiöitä, löytää tilastollisia yhteyksiä ja syy-seuraussuhteita sekä tehdä yleistyksiä suuremmista perusjoukoista. Määrällinen analyysi voi sisältää esimerkiksi kuvailevaa analyysiä, yhteisvaihtelun analysointia tai aikasarjojen tarkastelua. Määrällisissä analyysissä voidaan käyttää useita ohjelmistoja, joiden etuina ovat analyysin tehokkuus ja jäljitettävyyys.
- 3.24 Laadullinen analyysi keskittyy ei-numeeriseen aineistoon, kuten teksteihin ja haastatteluihin. Sen tavoitteena on ymmärtää ilmiöitä syvällisesti ja kontekstissaan sekä jäsentää kohdeasian laatua, ominaisuuksia ja aineistossa esiintyviä teemoja. Laadullista aineistoa voi kuvailla myös määrällisesti,

mutta tilastollisiin päätelmiin ei useinkaan ole tarvetta tai mahdollisuuksia. Laadullisen aineiston käsittelyssä voi käyttää apuna laadullisen aineiston analyysiin tarkoitettuja ohjelmia.

## Tarkastushavainnot

- 3.25 Tarkastushavainnot ovat tarkastajan asioiden tilasta tekemiä tulkintoja, jotka perustuvat tosiasioihin ja jotka ovat tarkastuskysymysten ja -kriteerien kannalta relevantteja. Tarkastushavainnoksi ei riitä vain sen toteaminen, miten jokin asiantila on. Asiantilan toteamisesta päästään tarkastushavaintoon, kun havaittua asiantilaa tulkitaan tarkastuskysymyksestä ja -kriteereistä lähtien.
- 3.26 Tarkastushavaintoihin päästään keräämällä tarkastuskysymysten ja -kriteerien kannalta olennaisia aineistoja ja analysoimalla niitä. Usein jo suoraan aineistoista voidaan tehdä huomioita, mutta varsinaiset tarkastushavainnot perustuvat aineiston analyysiin.
- 3.26.1 Tarkastushavaintojen tulee perustua riittävään, olennaiseen ja luotettavaan aineistoon sekä sen analysointiin.
- 3.26.2 Tarkastushavaintoja voi muodostaa myös päättelemällä. Näin on esimerkiksi silloin, kun tarkastaja päättelee, mitkä ovat välttämättömät tai riittävät ehdot jonkin vaikutuksen aikaansaamiseksi.
- 3.26.3 Tiedonmuodostuksen aikana tehdään erilaisia huomioita, joista osa ohitetaan tarkastusasetelman kannalta epärelevantteina. Tarkastushuomiot rakentavat kuitenkin pohjaa arvottaville tarkastushavainnoille. Joskus yksittäiset, näennäisesti vähämerkityksiset huomiot voivat myöhemmin yhdessä muodostaa perustan merkittäväällekin tarkastushavainnolle.

## Päätelmät

- 3.27 Tarkastuksen päätelmillä tarkoitetaan tässä tarkastajan tekemien arviointien ja päättelyjen tuloksia, jotka muodostavat vähintään osittain vastauksia tarkastuksen kysymyksiin. Päätelmiä tehdään sekä siitä, miten asiat ovat, että siitä, ovatko asiat niin kuin niiden pitäisi olla.
- 3.28 Päätelmien lähtökohtana ovat aineistojen analyysi ja vertailu tarkastuskriteereihin, minkä perusteella tarkastaja tekee päätelmiä. Analysointitavasta riippuen asiasta voidaan tuoda päätelminä esiin jotain uutta, joka ei sellaisenaan sisälly analysoituihin aineistoihin.
- 3.29 Päätelmien varmuusaste voi vaihdella. Mitä kiistanalaisemmaksi päätelmä ennakoidaan, sitä vahvemmin päätelmä tulee perustella. Tämä voi vaatia, että päätelmien tueksi kerätään tavanomaista suurempi määrä havaintoja sekä osoitetaan tavallista huolellisemmin tosiasioiden keskinäisiä yhteyksiä.
- 3.29.1 Kun päätelmä tehdään määrällisen analyysin perusteella, voidaan päätelmien oikeellisuutta varmentaa arvioimalla, onko oikeita päättelysääntöjä noudatettu.
- 3.29.2 Laadullisessa analyysissä päätelmiä tehdään tavallisimmin muodostamalla analysoidusta aineistosta kokonaisarvio. Tällöin päätelmien oikeellisuutta ei voi välttämättä kiistatta todeta. Tärkeämpää on päätelmien uskottavuus, joka syntyy aineiston ja sen analyysin laadusta ja riittävydestä.
- 3.30 Päätelmien varmuusaste ja päätelmiin liittyvät varaukset on tuotava raportoinnissa selvästi ja läpinäkyvästi esiin. Tämä voi edellyttää myös sellaisten tarkastushavaintojen raportoimista, jotka eivät tue päätelmiä. Erityisiä varauksia sisältävistä päätelmistäkin voi raportoida, jos kyse on merkittävistä asioista, joihin liittyy suuria riskejä. Tällöin on kuitenkin oltava huolellinen, jotta raportointi ei ole vahinkoa aiheuttavasti vihjailevaa.

## Tarkastusviraston kannanotot

- 3.31 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat niitä johtopäätöksiä ja suosituksia, jotka tarkastusvirasto tarkastuksen perusteella tekee. Kannanotot perustuvat tarkastusviraston harkintaan siitä, mitä

tarkastushavaintojen ja päätelmien perusteella asiasta voidaan lausua. Kannanottoihin sisällytetään aiheen kannalta vain olennaisimmat johtopäätökset ja suositukset.

- 3.32 Kannanottojen muodostamista käsitellään tarkemmin tarkastuksen raportointia koskevassa luvussa.

## Tarkastusevidenssi

- 3.33 Tarkastusevidenssi tarkoittaa tarkastusaineistojen, analyysien ja päättelyn kokonaisuutta, jonka perusteella muodostetaan tarkastushavaintoja, päätelmiä ja johtopäätöksiä.
- 3.34 Riittävää ja olennaista evidenssiä saadaan analysoimalla keskeistä aineistoa yleisesti hyväksytyin menetelmin.
- 3.35 Evidenssi havainnoille on riittävää, kun toinen tarkastaja voi sen perusteella päätyä samaan johtopäätökseen.

## Tarkastuksen dokumentointi

- 3.36 Tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi kerätään ja analysoidaan monenlaisia aineistoja. Osa aineistoista ja niiden analyysistä johtaa tarkastuksen havaintoihin ja päätelmiin, joihin tarkastusvirasto perustaa kannanottonsa.
- 3.37 Tarkastuksen dokumentointi tarkoittaa sen todentamista, mitä tarkastuksessa on tehty ja miten tarkastuksen johtopäätöksiin on päästy.
- 3.38 Dokumentoinnilla varmistetaan, että tarkastuksen evidenssi on nähtävillä ja jäljitettävissä siten, että tarkastuksen johtopäätöksistä, päätelmistä ja havainnoista voi tulla vakuuttuneeksi.
- 3.39 Tarkastajan tulee osoittaa johtopäätösten, päätelmien ja havaintojen yhteys evidenssiin erilaisilla, toisiaan täydentävillä keinoilla. Keinoja ovat
- tarkastuskertomus ja siinä esitettävät viittaukset
  - kertomusluonnokseen merkittävät ns. evidenssi viittaukset
  - yhteenvetomuistiot ja muut työpaperit
  - aineistojen järjestäminen kansioihin ja informatiiviset tiedostonimet.
- 3.40 Tarkastuskertomus sisältää jo itsessään dokumentaatiota siitä, miten tarkastuksen johtopäätöksiin on päädytty. Tarkastuskertomuksessa myös viitataan aineistolähteisiin, joihin osa evidenssistä perustuu.
- 3.41 Kertomusluonnokseen lisätään ns. evidenssi viittaukset niihin asiakirjoihin, jotka dokumentoivat tarkastuksen olennaiset havainnot ja päätelmät. Evidenssi viittaukset tehdään kertomusluonnoksen havaintolukujen ingresseihin siten, että viittaukset osoittavat, missä havainnon tai päätelmän dokumentaatio on löydettävissä.
- 3.42 Yhteenvetomuistioita ja erillisiä työpapereita tehdään sellaisista havainnoista ja päätelmistä, jotka perustuvat laajaan aineistoon. Muistioihin kootaan tiedot ja viittaukset, jotka auttavat paikallistamaan ja seuraamaan sitä, miten päätelmään on päästy.
- 3.42.1 Yhteenvetomuistio on laadittava esimerkiksi laajasta haastatteluaineistosta, jos tämän perusteella on tehty olennaisia havaintoja ja päätelmiä. Muistio on tarpeen, koska havaintoa tai päätelmää ei ole mahdollista suoraan jäljittää alkuperäisestä laajasta haastatteluaineistosta. Muistiossa on kuvattava, mihin haastatteluihin havainnot perustuvat.
- 3.42.2 Muistiossa ei ole tarpeen kertoa haastateltavien henkilöllisyyttä tai täsmälleen sitä, mitä haastatteluissa on sanottu.
- 3.43 Työtilaan tallennettavat asiakirjat tulee kansioida ja nimetä informatiivisesti siten, että kansion ja tiedoston nimi kuvaa mahdollisimman hyvin sen sisältöä. Tämä helpottaa kuvan muodostamista dokumentaation sisällöstä.

## Tarkastuskertomuksen esittelyaineisto

- 3.44 Dokumentaatio muodostaa perustan tarkastuskertomukselle eli toimii tarkastuskertomuksen esittelyaineistona. Esittelyaineistoon kuuluvat asiakirjat tulevat julkisiksi asiakirjoiksi tarkastuskertomuksen antamisen jälkeen, paitsi jos ne sisältävät salassa pidettäviä tietoja.
- 3.45 Tarkastuksen esittelyaineistot tallennetaan ja säilytetään viraston tiedonohjaussuunnitelmassa määrättyllä tavalla.
  - 3.45.1 Osa esittelyaineistoista tallennetaan viraston asianhallintajärjestelmään ja osa tarkastuksen työtilaan.
  - 3.45.2 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, 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 ja päätelmät 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 asetelman, keskeiset havainnot, niistä johdetut vastaukset tarkastuskysymyksiin (päätelmät) ja näiden perusteella tehdyt kannanotot. Kertomuksessa esitetään myös tarkastuksen rajaukset sekä 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 tarkastuskysymysten kannalta olennaisiin havaintoihin ja päätelmiin, 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 tarkastuskriteerejä vasten. Näin kertomuksesta ilmenee, miten hyvänä asiantilaa pidetään. 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 ilmeävä, mihin tarkastusviraston johtopäätökset ja

suositukset pohjautuvat. 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 onnistumisia 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 päätelmät, 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 tarkastuksen havaintojen ja päätelmien perusteella siten, että johtopäätökset ovat selvästi näistä johdettavissa. Johtopäätösten tulisi kuitenkin nousta yksittäisiä havaintoja ja päätelmiä yleisemmälle tasolle. Johtopäätösten tulisi myös vastata tarkastuksen tavoitetta eli sitä, minkälaista tietoa tarkastuksella pyritään tuottamaan.
  - 4.16.2 Tarkastuksen johtopäätökset pyritään kytkemään eduskunnan ja valtioneuvoston päätöksenteon kannalta laajempaan kontekstiin. Tällainen kytkentä ei saa kuitenkaan hämärtää sitä, mitä tarkastuksessa on tarkastettu.
  - 4.16.3 Jos tarkastus on kohdistunut vain rajoitetusti tuloksellisuusketjun joihinkin osiin, on kannanotoissa hyvä pyrkiä tulkitsemaan, mitä havainnot merkitsevät toiminnan tuloksellisuuden kannalta. Tällaista tulkintaa voi kuitenkin tehdä vain, jos tarkastushavainnot ja päätelmät antavat siihen perustellun mahdollisuuden.
- 4.17 Kannanottoluvun loppuun esitetään tarkastusviraston suositukset.
- 4.18 Suositukset ovat tarkastuksen perusteella muodostettu tarkastusviraston näkemys siitä, miten hallinto voisi parantaa taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta sekä korjata havaittuja epäkohtia ja ongelmia.
- 4.19 Tarkastuskertomus on kirjoitettava siten, että se luo hallinnolle edellytykset kehittää taloudenhoidon tuloksellisuutta 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.
- 4.19.2 Suosituksen konkreettisuus tarkoittaa, että suosituksesta ilmenee, mitä kohteen pitää tehdä, jotta taloudenhoito paranee ja tarkastuksessa havaitut ongelmat tai epäkohdat poistuvat. Suositusten tulisi yhdessä kertomustekstin kanssa vakuuttaa lukija siitä, että toteutuessaan ne johtavat parempaan taloudenhoitoon esimerkiksi alentamalla kustannuksia, yksinkertaistamalla hallintoa tai parantamalla palveluiden laatua ja vaikuttavuutta.
- 4.19.3 Suositus muotoillaan siten, että se osoittaa selvästi kehittämisen suunnan, mutta jättää tilaa tarkastuskohteelle päättää, millä tavalla suositus toteutetaan.
- 4.19.4 Suositus esitetään siten, että toteutuksen vastuutaho käy selvästi ilmi.
- 4.19.5 Suosituksia laadittaessa tulee pohtia ja punnita niiden toteuttamisesta aiheutuvia valtiontaloudellisia hyötyjä ja kustannuksia.

## Lausuntomenettely 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. Lausuntopyyntö on tarkoituksenaan varmistaa, että kertomukseen ei sisälly asia- tai tulkintavirheitä, joilla olisi vaikutusta tarkastuksen kannanottoihin, ja 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 enää 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 lausunnolle.
- 4.26 Tarkastajat tekevät saadun palautteen perusteella tarvittavat täydennykset ja korjaukset kertomusluonnokseen.
- 4.27 Kertomusluonnosta muutetaan palautteiden perusteella siltä osin kuin se on 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 §:ään. 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 virkamiehet, asiantuntijat ja muut hyödyntäjät saavat tiedon tarkastuskertomuksen valmistumisesta. Täydentäviä raportointin 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 keskittyy tarkastuskohteessa tapahtuvien muutosten seurantaan, eikä jälkiseurannassa havaintojen varmentamisen vaatimus ole yhtä vahva kuin tarkastuksessa. Tarkastajan tulee kuitenkin vakuuttua siitä, että kohde on tehnyt ne kehittämistoimet, jotka se raportoi tehneensä tarkastuksen jälkeen. Myös toimien todellisia vaikutuksia kohdeasiaan tai kohteen tilanteeseen voidaan selvittää, jos se katsotaan tarkoituksenmukaiseksi.

### 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. 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 tiedonhankinta- ja analyysimenetelmät voivat olla samoja kuin tarkastuksessa, esimerkiksi taloudellisen tiedon, asiakirjojen tai tilastojen kerääminen ja analyysi, haastattelut tai kyselyt.
- 5.11 Jälkiseurantaraportissa todetaan, onko tarkastusviraston suositukset toteutettu. Lisäksi 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. Päätelmänä voi olla myös esitys uuden tarkastuksen aloittamiseksi aiheesta.
- 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 muuten viraston 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: ensinnäkin seuraamalla ja valvomalla yleisellä tasolla tarkastuksen toimenpiteitä ja etenemistä. Toiseksi laatua valvotaan arvioimalla tarkemmalla tasolla tarkastuksen asiakirjojen ja menettelyjen riittävyttä ja dokumentoimalla näiden arviointien tulokset.
- 6.5 Laadunvalvonta tulee dokumentoida ainakin seuraavissa vaiheissa tarkastuksen aikana:
  - suunnittelun loppuvaiheessa, ennen tarkastuksen suunnitelman hyväksymistä
  - vähintään yhden tarkastuksen seurantakokouksen yhteydessä
  - ennen tarkastuskertomusluonnoksen hyväksymistä lähetettäväksi lausunnonle
  - tarkastuskertomuksen valmistuttua, viimeistään 40 päivän kuluttua kertomuksen antamisesta.
- 6.6 Tarkastuksen esittelijä vastaa esittelemästään tarkastuksesta kokonaisuudessaan, minkä 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. Esittelijän tekemä laadunvarmennustyö tukee laadunvalvontaa.

### 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.

Laadunhallintaan kuuluvat myös tarkastuksen aikainen, tässä kuvattu laadunvalvonta sekä tarkastuskertomuksen antamisen jälkeen tehtävä laaduntarkastus. Laaduntarkastukset järjestää pääjohtajan alaisuudessa toimiva Laadunvalvontajärjestelmän seuranta -toiminto.

## Liite: Tuloksellisuusketjun vaiheisiin liittyviä kysymyksiä

1. Taloudellisen panoksen tarve	Onko yhteiskunnallinen tarve toiminnalle ja taloudellisten panosten käytölle edelleen olemassa?
2. Toiminnan tavoitteet	Onko varojen käytölle asetettu tavoitteita? Ovatko tavoitteet yhteiskunnallisen tarpeen ja eduskunnan tahtotilan mukaisia? Ovatko tavoitteet selkeitä ja johdonmukaisia? Ovatko tavoitteet saavutettavissa ja ohjaavatko ne toimijoita?
3. Toiminnan organisointi	Onko toiminta organisoitu siten, että tavoitteet voidaan saavuttaa taloudellisesti ja tehokkaasti? Onko työnjako ja yhteistyö toimivaa?
4. Toiminnan rahoitusjärjestelmä	Kannustaako rahoitusjärjestelmä taloudellisuuteen ja tehokkuuteen? Ovatko määrärahojen tai muun rahoituksen mitoituksen perusteet tarkoituksenmukaiset?
5. Toiminnan suunnittelu	Suunnitellaanko toimintaa tavoitteiden suuntaisesti? Onko suunnittelun tietoperusta riittävä? Onko toimintaa suunniteltu siten, että tavoitteet voidaan saavuttaa taloudellisesti ja tehokkaasti?
6. Toiminnan ohjaus	Onko toimintaa ohjattu tavoitteiden suuntaisesti? Ovatko ohjausjärjestelmä ja ohjausvälineet toimivia?
7. Resurssien hallinta	Onko varojen käyttö eri tuotannon tekijöihin tarkoituksenmukaista (esim. henkilöstö, palvelut, tilat, koneet ja laitteet)? Onko tuotannon tekijöitä hankittu ja käytetty tehokkaasti?
8. Toiminnan laatu ja prosessit	Ovatko toimintaprosessit laadukkaita ja sujuvia? Kehitetäänkö toiminnan laatua riittävällä tavalla? Ovatko tietojärjestelmät toimivia ja käytetäänkö niitä tehokkaasti?
9. Tukitoiminnot	Ovatko ydintoimintaa palvelevat toiminnot, esimerkiksi henkilöstö-, talous- ja tilahallinto sekä hankinnat järjestetty tarkoituksenmukaisesti?
10. Seuranta, arviointi, raportointi ja valvonta	Onko toimintaa seurattu, arvioitu ja valvottu riittävällä tavalla? Tuotetaanko toiminnasta riittävästi tietoa ohjauksen, johtamisen ja tilivelvollisuuden toteamisen tarpeisiin?
11. Toiminnan tuotokset ja tulokset	Ovatko toiminnalla aikaansaadut tuotokset eli toiminnalla aikaansaadut välittömät suoritteet tavoitteiden mukaisia? Ovatko toiminnan tuotoksista seuraavat tulokset halutunlaisia?
12. Asiakasvaikutukset	Onko toiminnalla saatu aikaan tavoitellut vaikutukset asiakkaissa tai toiminnan kohteissa? Onko toiminnalla ollut ei-toivottuja vaikutuksia?
13. Yhteiskunnalliset vaikutukset	Onko toiminta tuottanut tavoiteltuja vaikutuksia yhteiskunnassa? Onko toiminnalla ollut ei-toivottuja vaikutuksia?
14. Tavoitteiden saavuttaminen	Onko asetetut tavoitteet saavutettu? Onko tavoitteet saavutettu resursseihin nähden tehokkaasti?
15. Taloudellisuus, tehokkuus, tuottavuus, vaikuttavuus	Onko toiminta ollut taloudellista, tehokasta, tuottavaa? Onko toiminta ollut vaikuttavaa eli onko kohdeasiassa saatu aikaan halutut muutokset suhteessa vertailukohtaan?
16. Lain- ja asianmukaisuus	Onko toiminta ollut lain- ja asianmukaista?
17. Läpinäkyvyys ja tilivelvollisuus	Onko varojen käytöstä, toiminnasta ja sen tuloksista raportoitu avoimesti ja läpinäkyvästi?

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