



VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

ESIMERKKI SISÄISEN TARKASTUKSEN KÄSIKIRJA

Valtionhallinto, versio 1.0 12/2025

Valtiovarainministeriö
Snellmaninkatu 1 A, Helsinki
PL 28, 00023 Valtioneuvosto

puh. 0295 16001 (vaihde)
kirjaamo.vm@gov.fi
www.vm.fi
Y-tunnus 0245439-9

Finansministeriet
Snellmansgatan 1 A, Helsingfors
PB 28, 00023 Statsrådet

tfn 0295 16001 (växel)
registratorskontoret.fm@gov.fi
www.finansministeriet.fi
FO-nummer 0245439-9

Sisällysluettelo

1. Tausta	4
2. Sisäisen tarkastuksen tarkoitus	4
3. Sisäisen tarkastuksen järjestäminen	4
4. Asema ja valtuudet	5
5. Eettiset toimintaperiaatteet	5
6. Tehtävät	8
7. Sisäisen tarkastuksen prosessikuvaus	10
8. Tehtävien toteuttaminen	12
8.1. Sisäisen tarkastuksen strategiset linjaukset	12
8.2. Vuosisuunnittelu ja sen raportointi.....	12
8.3. Tarkastustyön toteuttaminen	13
8.3.1. Toimeksiannon suunnittelu.....	14
8.3.2. Aloituspalaveri ja suunnitelman raportointi	15
8.3.3. Toimeksiannon toteutus	16
8.3.4. Toimeksiannon päätöspalaveri.....	19
8.3.5. Toimeksiannon raportointi	20
8.3.6. Kuuleminen ja toimenpidesuunnitelma	22
8.3.7. Kehittämistoimenpiteiden jälkiseuranta	22
8.4. Toiminnan vuosittainen raportointi.....	23
9. Tietojen käyttö ja dokumentointi sekä arkistointikäytännöt	24
9.1. Tietojen käyttö.....	24
9.2. Sisäisen tarkastuksen työn dokumentointi.....	24
9.2.1. Dokumentaation kokoaminen	24
9.2.2. Toimeksiannon dokumentointi.....	24
9.2.3. Toimeksiannon työpapereiden dokumentointi	25
9.2.4. Dokumentaatioon tehtävät muutokset	26
9.3. Sisäisen tarkastuksen aineiston arkistointi	26
9.3.1. Kertomusten ja raporttien arkistointi	26
9.3.2. Työpapereiden säilytys	26
9.4. Toimeksiantojen dokumentoinnin kansiorakenne	27
10. Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelma	27
10.1. Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelman osa-alueet.....	27
10.2. Jatkuva laadunvarmennus ja -kehittämisohjelma	28
10.3. Toimeksiannon laadunvarmennus.....	28
10.3.1. Suunnittelun laatu	29
10.3.2. Tarkastustyön ja raportoinnin laatu	29
10.3.3. Jatkuva työnohjaus ja seuranta sekä asiakaspalaute	29
10.3.4. Työpapereiden laatu	30
10.3.5. Sisäisen tarkastuksen johtajan tai vastuuvirkahenkilön työn ja työpapereiden laatu	31
10.4. Laadun sisäinen arviointi.....	31
10.4.1. Jatkuva laadun sisäinen arviointi.....	31

10.4.2. Säännöllinen sisäinen laadun itsearviointi	31
10.5. Laadun ulkoinen riippumaton arviointi	32
10.6. Raportointi laadun varmennus- ja kehittämissohjelmasta	32
11. Yhteistyö	33
LIITE 1. Vuosittainen vuosisuunnitelma	34
LIITE 2. Toimeksiantosuunnitelma	36
1. Tausta, kohde ja rajaus	36
2. Tavoitteet ja riskit	36
3. Toimeksiannon toteutus ja tarkastusmenetelmät	36
4. Laillisuus ja arviointiperusteet	36
5. Resurssit, aikataulu ja raportointi	36
LIITE 3. Toimeksiannon työpapereiden yhteenveto	38
LIITE 4. Toimeksiantokertomus	40
Toimeksiannon nimi	41
1. Tarkastuksen yhteenveto	41
2. Tarkastuksen kohde ja rajaus	41
3. Tarkastuksen tavoitteet ja riskit	41
4. Tarkastuksen laillisuus ja arviointiperusteet	42
5. Tarkastuksen toteutus	42
6. Tarkastuksen havainnot ja suositukset	42
6.1. Tarkastettu asia	42
LIITE 5. Toimenpidesuunnitelma	44
LIITE 6. Toimintakertomus	45

1. Tausta

Virasto on Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 70 §:n mukaisesti järjestänyt sisäisen tarkastuksen siten, että *Viraston* työjärjestyksen mukaisesti sisäisen tarkastuksen *yksikkö tai toiminto* vastaa *Viraston* sisäisestä tarkastuksesta.

Virastopäällikkö hyväksyy sisäisen tarkastuksen ohjesäännön, jossa määritetään keskeiset toimintaperiaatteet.¹

Tämän käsi kirjaesimerkin tarkoituksena on kuvata sisäisen tarkastuksen toimintaa, tehtäviä ja prosesseja. Käsi kirjan sisältöä ja muotoa voi muokata ja soveltaa viraston tarpeiden mukaisesti.

Tämä sisäisen tarkastuksen käsi kirja täydentää ohjesääntöä kuvaten sisäisen tarkastuksen ammattistandardien sekä hyvän hallinnon mukaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat sekä laadunvarmennus- ja kehittämisohjelman toteuttamisperiaatteet. Käsi kirjan periaatteita ja menettelytapoja tulee noudattaa kaikissa sisäisen tarkastuksen varmennus- ja neuvontapalveluissa sekä soveltuvin osin muissa tehtävissä.

Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* hyväksyy sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* käsi kirjan.²

2. Sisäisen tarkastuksen tarkoitus³

Viraston sisäisen tarkastuksen tehtävänä on Talousarvioasetuksen 70 §:n mukaisesti selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät. Tarkoituksena on vahvistaa kykyä luoda, turvata ja ylläpitää arvoa tarjoamalla ylimmälle johdolle riippumatonta, riskiperusteista ja objektiivista varmennusta, neuvonantoa, näkemystä ja ennakkointia.

3. Sisäisen tarkastuksen järjestäminen⁴

Viraston sisäisen tarkastuksen *yksikössä tai toiminnossa* on *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* ja sisäisiä tarkastajia. Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* hallinnoi resursseja sisäisen tarkastuksen strategian, suunnitelman ja toimivallan toteuttamiseksi. Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* täytyy johtaa päivittäistä toimintaa tehokkaasti ja tuloksellisesti.⁵

Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* tulee arvioida, ovatko sisäisen tarkastuksen resurssit riittävät sisäisen tarkastuksen toimivallan ja suunnitelman toteuttamiseksi. Jos resurssit eivät ole riittävät, täytyy laatia suunnitelma resurssien täydentämiseen ja viestiä johdolle riittämättömien resurssien vaikutuksista ja suunnitelmasta.

Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen ja riittävän asiantuntemuksen varmistamiseksi sisäinen tarkastus voi hyödyntää *Viraston* muita resursseja ja kilpailutettuihin sopimuksiin perustuen palveluntuottajien

¹ Standardi 6.2. Sisäisen tarkastuksen toimintaohje

² Standardi 9.3. Menetelmät

³ Asiakokonaisuus I: Sisäisen tarkastuksen tarkoitus

⁴ Asiakokonaisuus III: Sisäisen tarkastuksen hallinnointi

⁵ Periaate 10 Resurssien hallinta

ulkoisia asiantuntijoita täydentämään tarkastusresursseja tai puuttuvaa erityisosaamista.⁶ Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* vastaa *yksikön tai toiminnon* ulkopuolisten asiantuntijaresurssien hyväksymisestä ulkoisten asiantuntijaresurssien ammattitaidon, riippumattomuuden ja objektiivisuuden arvioinnista sekä laadunvarmentamisesta.

Sisäinen tarkastus tukee *Viraston* strategiaa ja vastaa ylemmän johdon odotuksiin. Sisäisen tarkastuksen strategisena linjauksena on varmennus- ja neuvontapalveluiden kohdentaminen *Viraston* strategiaan perustuen. Ylemmän johdon tarpeet ja ulkoisen tarkastuksen suunnitelmat huomioidaan painottamalla *Viraston* korkean riskin alueita.

Sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* henkilöstö sekä toimeksiantojen toteuttamiseen osallistuvien asiantuntijoiden tulee noudattaa sisäisen tarkastuksen ohjesääntöä, ammattistandardeja sekä sisäisen tarkastuksen käsikirjan toimintaperiaatteita. Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* vastaa sisäisen tarkastuksen tavoitteista ja strategisista linjauksista, johtamisesta, resurssisuunnittelusta, toimintamenettelyistä, etiikasta, viestinnästä, tuloksellisuudesta sekä laadunvarmennuksesta. Sisäiset tarkastajat sekä toimeksiantoihin osallistuvat asiantuntijat vastaavat toteuttamiensa tehtävien osalta toimintaperiaatteiden noudattamisesta, johtopäätösten oikeellisuudesta ja toimintansa tuloksellisuudesta.

4. Asema ja valtuudet ⁷

Sisäisen tarkastuksen asema ja valtuudet perustuvat *Viraston* työjärjestykseen ja sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* ohjesääntöön. Sisäinen tarkastus on suoraan *virastopäällikön* alaisuudessa toimiva itsenäinen, muista yksiköistä riippumaton *yksikkö tai toiminto*.⁸ *Virastopäällikkö* hyväksyy sisäisen tarkastuksen resurssit, ohjesäännön ja vuosisuunnitelman sekä seuraa sisäisen tarkastuksen toiminnon vaikuttavuutta.⁹ Sisäinen tarkastus raportoi toiminnastaan suoraan *virastopäällikölle*.

Sisäisen tarkastuksen kohteena ovat *Viraston* kaikki toiminnot, vastattavana tai välitettävänä olevien vastuiden ja varojen hoito sekä muut toiminnot, joihin *Virastolla* on valvontavelvoite ja -oikeus. Sisäinen tarkastus on oikeutettu saamaan *Virastossa* kaikki tehtäviensä hoitamisen kannalta tarpeellinen apu ja tieto, mukaan lukien salassa pidettävä tieto ja henkilötiedot.

Sisäisellä tarkastuksella ei ole päätösvaltaa eikä toiminnallista vastuuta varmentamiensa tai neuvomiensa toimintojen ja asioiden suhteen.

5. Eettiset toimintaperiaatteet ¹⁰

Sisäisen tarkastuksen tehtävissä noudatetaan hallintolain (434/2003) ja virkamieslain (750/1994) säädöksiä. Sisäinen tarkastus käsittelee työssään saamansa tiedot noudattaen lainsäädäntöä sekä valtionhallinnon ja *Viraston* määräyksiä, sääntöjä sekä ohjeita. Sisäisen tarkastuksen

⁶ standardi 10.2. Henkilöstöresurssien hallinta

⁷ Periaate 6 Hallituksen valtuuttama ja Periaate 7. Itsenäinen asema

⁸ Standardi 7.1. organisatorinen riippumattomuus

⁹ Standardi 6.3. Hallituksen ja ylimmän johdon tuki

¹⁰ Periaate 1. Integriteetin osoittaminen, Periaate 2. Objektiivisuuden säilyttäminen, Periaate 3. Ammattitaidon osoittaminen ja Periaate 4. Ammatillisen huolellisuuden noudattaminen

toimintaperiaatteissa noudatetaan sisäisen tarkastuksen ammattistandardeja soveltuvin osin, huomioiden kansalliset julkisen hallinnon erityispiirteet.¹¹

Sisäisen tarkastajan täytyy ymmärtää, kunnioittaa, täyttää ja edistää organisaation lainmukaisia ja eettisiä odotuksia, ja tunnistaa näiden odotusten vastainen toiminta. Sisäisen tarkastajan täytyy edistää eettistä organisaatiokulttuuria ja kannustaa toimimaan sen mukaisesti. Havaitessaan käyttäytymistä, joka on ristiriidassa organisaation eettisten odotusten kanssa, sisäisen tarkastajan täytyy raportoida siitä.¹²

Sisäinen tarkastaja ei saa sitoutua tai osallistua sellaiseen toimintaan, joka on laitonta, *Viraston* tai sisäisen tarkastuksen eettisyyden kannalta epäasiallista tai joka voi vahingoittaa organisaatiota tai sen työntekijöitä. Sisäisten tarkastajien täytyy ymmärtää ja noudattaa niitä lakeja ja säädöksiä, jotka koskevat toimialaa ja lainkäyttöaluetta, joilla organisaatio toimii, sekä antaa siitä tarvittaessa tietoa.¹³

Sisäisen tarkastuksen on oltava riippumaton arvioitavista ja tarkastettavista toiminnoista ja sen tulee olla työssään objektiivinen¹⁴. Sisäisen tarkastuksen tulee raportoida *virastopäälikölle* toiminnassaan, riippumattomuutta tai objektiivisuutta vaarantavista tekijöistä ja olennaisista poikkeamista sisäisen tarkastuksen ammattistandardeista¹⁵. Sisäisen tarkastajan tulee pidättäytyä arvioimasta sellaisia toimintoja, joista hän on ollut vastuussa viimeksi kuluneen vuoden aikana.¹⁶

Sisäisen tarkastuksen keskeisiä periaatteita ovat rehellisyys (integriteetti), objektiivisuus, ammattitaito, ammatillinen huolellisuus ja luottamuksellisuus. Sisäisten tarkastajien täytyy tehdä työnsä rehellisesti ja ammatillisella rohkeudella. Sisäisten tarkastajien täytyy olla totuudenmukaisia, tarkkoja, selkeitä, avoimia ja kunnioittavia kaikissa ammatillisissa yhteyksissä ja kommunikoinnissa, myös silloin, kun he ovat skeptisiä tai tuovat esiin vastakkaisen näkökulman. Sisäisten tarkastajien täytyy osoittaa ammatillista rohkeutta kommunikoimalla totuudenmukaisesti ja ryhtymällä asianmukaisiin toimiin myös silloin, kun he kohtaavat vaikeita tilanteita.¹⁷

Sisäisen tarkastajan täytyy säilyttää ammatillinen objektiivisuus toteuttaessaan kaikkia sisäisen tarkastuksen tehtäviä. Ammatillinen objektiivisuus edellyttää, että sisäisellä tarkastajalla on puolueeton ja ennakkoluuloton ajattelutapa, ja että hän tekee arvioita, jotka perustuvat kaikkien merkityksellisten olosuhteiden tasapainoiseen arviointiin. Sisäisen tarkastajan täytyy olla tietoinen mahdollisista ennakoasenteistaan ja hallita niitä.¹⁸

Sisäisellä tarkastajalla tulee olla ammatillista osaamista tai hänen täytyy kehittää sitä toteuttaakseen tehtävänsä menestyksekkäästi. Ammattitaitovaatimuksiin sisältyvät asemaan ja vastuualueisiin soveltuvat tiedot, taidot ja kyvyt, jotka ovat suhteessa kokemuksen tasoon. Sisäisellä tarkastajalla täytyy olla sisäisen tarkastuksen standardien tuntemus tai heidän täytyy se hankkia.¹⁹

¹¹ Standardi 4.1. Kansainvälisten ammattistandardien noudattaminen

¹² Standardi 1.2. Organisaation eettiset odotukset

¹³ Standardi 1.3 Lainmukainen ja eettinen käyttäytyminen

¹⁴ Periaate 2. Objektiivisuuden säilyttäminen

¹⁵ Standardi 2.3 Objektiivisuuden vaarantumisesta ilmoittaminen

¹⁶ Standardi 12.2. Objektiivisuuden turvaaminen

¹⁷ Standardi 1.1. Rehellisyys ja ammattitaito

¹⁸ Standardi 2.1. Henkilökohtainen objektiivisuus

¹⁹ Standardi 3.1. Ammattitaito

Sisäisellä tarkastajalla tulee olla tai hänen tulee hankkia tehtäviensä suorittamiseen tarvittavat tiedot, taidot ja muu pätevyys²⁰. Sisäisen tarkastajan tulee ylläpitää ja lisätä tietoaan, taitojaan ja pätevyyttään jatkuvan ammattitaidon kehittämisen kautta, jotta varmistetaan tehtävien edellyttämä jatkuva ammatillinen kehittyminen.²¹

Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* täytyy auttaa *Virastopäällikköä* ymmärtämään sisäisen tarkastuksen johtamisen kannalta tarpeelliset sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* pätevyysvaatimukset. Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* täytyy ylläpitää ja kehittää omaa pätevyyttään sekä ammattitaitoaan roolinsa ja vastuidensa toteuttamiseksi *Viraston* ylemmän johdon odotukset huomioiden.²²

Sisäisen tarkastajan tulee noudattaa ammatillista huolellisuutta ottamalla huomioon toimeksiannon luonne, olosuhteet ja vaatimukset suunnitellessaan ja toteuttaessaan sisäistä tarkastusta. Ammatillinen huolellisuus edellyttää sisäisen tarkastuksen suunnittelua ja toteuttamista huolellisesti ammattistandardeja noudattaen ja huomioon ottaen työn luonteen, olosuhteet ja vaatimukset kuten;

- Organisaation strategia ja tavoitteet.
- Sisäisen tarkastuksen sidosryhmien ja niiden tarpeet, joille sisäistä tarkastusta toteutetaan.
- Hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessien riittävyys ja tuloksellisuus.
- Kustannukset suhteessa sisäisen tarkastuksen toimeksiantojen mahdollisiin hyötyihin.
- Toimeksiantojen tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavan työn laajuus ja aikataulu.
- Toimeksiantokohteen monimutkaisuus, olennaisuus tai riskien merkittävyys.
- Merkittävien virheiden, väärinkäytösten, vaatimusten noudattamatta jättämisen ja muiden sellaisten riskien todennäköisyys, jotka voivat vaikuttaa tavoitteisiin, toimintoihin tai resursseihin.
- Soveltuvien menetelmien, työvälineiden ja teknologioiden käyttö.²³

Sisäisen tarkastajan tulee toimia harkitsevaisesti ja ammatillisesti skeptisesti, niin kuin tunnollisilta ja pätevilta sisäisiltä tarkastajilta odotetaan. Ammatillista huolellisuutta noudattaessaan sisäinen tarkastaja toimii niiden etujen mukaisesti, joille sisäistä tarkastusta toteutetaan. Heiltä ei odoteta erehtymättömyyttä.

Sisäisten tarkastajien täytyy noudattaa ammatillista skeptisyyttä suunnitellessaan ja toteuttaessaan sisäisen tarkastuksen toimeksiantoja. Ammatillinen skeptisyys edellyttää sisäisiltä tarkastajilta:

- Tiedonhaluista asennetta.
- Tiedon luotettavuuden kriittistä arviointia.
- Suoruutta ja rehellisyyttä esittäessään huolenaiheita ja kysymyksiä epäjohtonmukaisista tiedoista.

²⁰ Standardi 3.2. Jatkuva ammatillinen kehittyminen

²¹ Standardi 3.2. Jatkuva ammatillinen kehittyminen

²² Standardi 7.2. Sisäisen tarkastuksen johtajan pätevyysvaatimukset

²³ Standardi 4.2. Ammatillinen huolellisuus

- Lisäaineiston hankkimista voidakseen arvioida tietoja ja lausuntoja, jotka voivat olla puutteellisia, epäjohdonmukaisia, väärä tai harhaanjohtavia.²⁴

Sisäinen tarkastajan tulee käyttää ja suojata tietoja asianmukaisesti huolehtien tietojen luottamuksellisuuden säilyttämisestä. Koska sisäisellä tarkastajalla on rajoittamaton pääsy työssään tarvitsemiinsa tietoihin, rekistereihin ja asiakirjoihin, saavat he käyttöönsä usein myös luottamuksellisia- ja rajoitettuja- ja henkilötietoja. Tiedot kattavat fyysisessä ja digitaalisessa muodossa olevat tiedot, myös suullisesti saadut tiedot, kuten viralliset ja epäviralliset kokous- ja muut keskustelut. Sisäisten tarkastajien täytyy arvostaa toimeksiannoissa saamia tietoja ja tietojen omistajuutta, käyttämällä niitä vain ammatillisiin tarkoituksiin ja suojaamalla niitä sisäiseltä tai ulkoiselta luvattomalta pääsylvä tai käytöltä.²⁵

6. Tehtävät²⁶

Sisäisen tarkastuksen tehtävät koostuvat varmennus- ja neuvontapalveluista, muista mahdollisista tehtävistä ja hallinnollisista tehtävistä.

Varmennuspalvelut ovat tarkastus-, arviointi- ja selvitystoimintaa. Tarkoituksena on tuottaa *Viraston* johdolle riippumatonta varmennusta, arvioida ovatko sisäisen valvonnan menettelyt toiminnan riskeihin nähden asianmukaiset ja riittävät siten, että ne varmistavat *Viraston* talouden ja toiminnan laillisuuden ja vaikuttavuuden, hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen sekä johtamisen ja valvonnan edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot toiminnasta ja taloudesta.

Varmennuspalveluiden tarkoituksena on rakentaa organisaation sidosryhmille, erityisesti ylimmälle johdolle ja toimeksiantokohteen johdolle, luottamusta hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosesseihin. Sisäinen tarkastaja tuottaa varmennuspalveluilla objektiivista arviota toimeksiantokohteen tilan ja arviointikriteerien välisistä eroista. Sisäinen tarkastaja arvioi eroja määrittääkseen raportoitavat havainnot, arviot prosessien tuloksellisuudesta ja antavat kokonaisarvion toimeksiannon tuloksista.

Neuvontapalvelut ovat neuvonta-, konsultointi- tai koulutuspalveluja sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja tarkastuksen sekä muilla mahdollisilla sisäisen tarkastuksen asiantuntemuksen aihealueilla. Sisäinen tarkastus voi tarjota neuvontapalveluja ja voi olla nimettynä asiantuntijaroolissa johto-, ohjaus- tai vastaavissa ryhmissä ilman operatiivista vastuuta. Neuvontapalveluja toteuttaessaan sisäisen tarkastajan tulee säilyttää riippumattomuutensa kieltäytymällä operatiivisesta vastuusta.

Sisäinen tarkastus voi toteuttaa neuvontapalveluja ylemmän johdon pyynnöstä sisäisen tarkastuksen asiantuntemusalueilla. Neuvontapalvelujen luonteesta ja laajuudesta voidaan sopia palveluja pyytävän osapuolen kanssa. Esimerkkejä neuvontapalveluista ovat neuvojen antaminen uusien toimintaperiaatteiden, prosessien, järjestelmien ja tuotteiden määrittelyssä ja käyttöönotossa, koulutuksen toteuttaminen sekä keskustelujen ja työpajojen fasilitointi.

²⁴ Standardi 4.3. Ammatillinen skeptisyys

²⁵ Periaate 5. Luottamuksellisuuden säilyttäminen

²⁶ Asiakokonaisuus V: Sisäisen tarkastuksen toteuttaminen

Muita sisäiselle tarkastukselle kuuluvia tehtäviä ovat työjärjestyksessä ja taloussäännössä osoitetut tehtävät sekä *virastopäällikön* osoittamat muut mahdolliset tehtävät. Muita tehtäviä ovat mm.

- Sisäisen tarkastuksen aiempien toimeksiantojen kehittämistoimenpiteiden ja niihin liittyvien avointen riskien jälkiseuranta.
- *Viraston* sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan seuranta ja toimintakertomuksen arviointi- ja vahvistuslausuman lausuntotyö.
- virheiden ja väärinkäytösepäilyjen käsittelytehtävissä avustaminen.
- Mahdolliset ilmoittajansuojelulakiin liittyvät tehtävät (esim. ilmoituskanava)
- huolehtia toimintansa jatkuvasta laadunhallinnasta ja kehittämisestä.²⁷

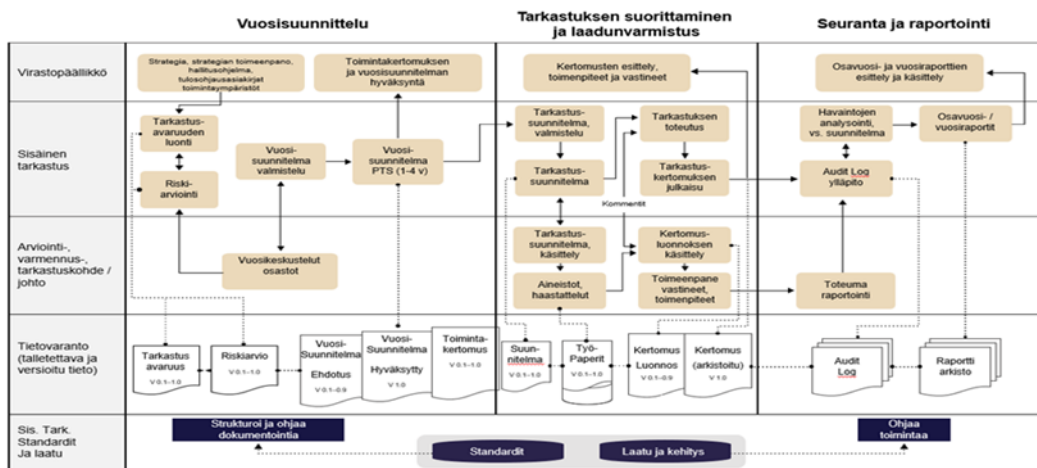
Sisäinen tarkastus voi osallistua sisäisen tarkastuksen tehtäväalueeseen kuuluviin tehtäviin myös muussa valtion virastossa, laitoksessa tai talousarvion ulkopuolisessa rahastossa *virastopäällikön* hyväksynnällä.

²⁷ Periaate 12. Laadun parantaminen

Sisäinen tarkastus

7. Sisäisen tarkastuksen prosessikuvaus

Sisäisen tarkastuksen prosessi etenee riskiperusteisesti tarkastusavaruudesta ja vuosisuunnittelusta yksittäisten tarkastusten suunnitteluun, kenttätyöhön ja raportointiin, ja päättyy systemaattiseen seurantaan. Kokonaisuus tuottaa johdolle riippumatonta varmuutta ja tukee toiminnan kehittämistä sekä tavoitteiden saavuttamista.



Sisäisen tarkastuksen prosessikuvaava kokonaisvaltaisesti sisäisen tarkastuksen toimintamallin, jossa tarkastus kytkeytyy organisaation strategiaan, riskienhallintaan ja johtamiseen sekä etenee systemaattisena prosessina suunnittelusta raportointiin ja seurantaan.

Prosessi käynnistyy tarkastusavaruuden muodostamisella, jossa tunnistetaan organisaation keskeiset toiminnot, prosessit ja riskialueet. Tätä seuraa riskinarviointi, jonka perusteella laaditaan vuosisuunnitelma. Vuosisuunnitelma sisältää tarkastuskohteet, aikataulut ja resurssit ja pohjautuu mm. strategiaan, toimintaympäristöön ja johdon tarpeisiin. Lisäksi suunnittelu ohjaa pidemmän aikavälin tarkastussuunnittelun näkökulma.

Yksittäinen tarkastus tarkentuu tarkastussuunnitelmassa, jossa määritellään mm. tarkastuksen tavoite, laajuus, menetelmät ja toteutus. Tätä seuraa kenttävaihe, jossa tarkastus toteutetaan käytännössä keräämällä aineistoa (esim. haastattelut, dokumentit ja tietojärjestelmät) sekä analysoimalla havaintoja suhteessa vaatimuksiin ja tavoitteisiin.

Prosessin tulokset kootaan tarkastuskertomukseksi. Raportti sisältää keskeiset havainnot, johtopäätökset ja suositukset, ja se käsitellään tarkastuskohteen johdon kanssa. Prosessiin kuuluu myös systemaattinen dokumentointi ja versionhallinta (esim. suunnitelmat, työpöytäpaperit, raporttiluonnokset ja lopulliset raportit), mikä varmistaa jäljitettävyyden ja laadun.

Prosessin viimeinen vaihe on seuranta, jossa tarkastuksen suositusten toteutumista valvotaan. Toteutuneita toimenpiteitä analysoidaan suhteessa suunnitelmiin, ja tuloksista raportoidaan osavuosi- ja vuosiraporteissa johdolle. Tämä varmistaa tarkastuksen vaikuttavuuden ja tukee organisaation jatkuvaa kehittämistä.

VIRASTO

TARKASTUKSEN

SISÄISEN
KÄSIKIRJA

Sisäinen tarkastus

11 (42)

8. Tehtävien toteuttaminen²⁸

8.1. Sisäisen tarkastuksen strategiset linjaukset²⁹

Viraston visio

Toiminta-ajatus

Viraston strategia

Strategiset tavoitteet

Sisäinen tarkastus tukee *Viraston* strategian toteutumista varmennus ja neuvontapalveluidensa avulla varmentamalla ja antamalla neuvontaa.

Sisäisen tarkastuksen strategisena linjauksena on varmennus- ja neuvontapalveluiden kohdentaminen *Viraston* strategiaan perustuen, ylemmän johdon tarpeet ja ulkoisen tarkastuksen suunnitelmat huomioiden, painottaen *Viraston* korkean riskin alueita siten, että kaikkiin *Viraston* tarkastusavaruuden korkean riskin alueisiin kohdennetaan toimeksiantoja pidemmällä aikavälillä.³⁰

8.2. Vuosisuunnittelu ja sen raportointi³¹

Sisäinen tarkastus suunnittelee toimintaansa vuosittain. Sisäinen tarkastus laatii vuosittaisen toimeksiantokohtaisen **vuosisuunnitelman, Vuosisuunnitelma, Liite 1**. Suunnitelman perustana ovat *Viraston* sisäisen tarkastuksen resurssisuunnitelma ja aiempien vuosien työajanseurantatiedot. Tietoja hyödyntämällä tehdään arvio toimeksiantoihin tarvittavista ja käytettävissä olevista resursseista. *Virastopäällikkö* päättää sisäisen tarkastuksen resursseista ja vuosisuunnitelmasta sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* esityksestä.

Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen strategian ja suunnitelman kehittämiseksi huomioidaan miten *Viraston* hallinto- ja valvontaprosesseissa:

- Asetetaan strategiset tavoitteet ja johdetaan operatiivista toimintaa sen perusteella.
- Määritellään johtamisperiaatteet ja toimintojen organisointi.
- Johdetaan toimintaa tuloksellisesti ja vastuullisesti.
- Johdetaan ja ohjataan riskienhallintaa ja sisäistä valvontaa.
- Tunnistetaan ja arvioidaan merkittävät riskit ja määritetään hallintakeinot.
- Viestitään riskienhallinnasta ja sisäisestä valvonnasta.
- Edistetään eettistä kulttuuria.
- Kommunikoidaan sisäisten ja ulkoisten varmennuspalvelujen tarjoajien kanssa.³²

Sisäisen tarkastuksen käytettävissä olevat resurssit kohdennetaan vuosisuunnitelmassa varmennus- ja neuvontapalveluihin riskiperusteisesti. *Viraston* ja sisäisen tarkastuksen strategisten linjausten, ylemmän johdon tarpeiden perusteella ja ulkoisen tarkastuksen suunnitelmat huomioiden.³³ Sisäisen

²⁸ Standardi 9.3. Menetelmät

²⁹ Periaate 9. Strateginen suunnittelu

³⁰ Standardi 9.2. Sisäisen tarkastuksen strategia

³¹ Standardi 9.4. Sisäisen tarkastuksen suunnitelma

³² Standardi 9.1. Hallinto, riskienhallinta- ja valvontaprosessien ymmärtäminen

³³ Periaate 10 Resurssien hallinta

tarkastuksen varmennus- ja neuvontapalvelujen toimeksiantojen kohdennuksessa hyödynnetään *Viraston* riskipainotettua tarkastusavaruutta siten, että pidemmällä aikavälillä toimeksiantoja pyritään kohdentamaan korkean riskin alueisiin.

Sisäisen tarkastuksen tehtävät koostuvat varmennus- ja neuvontapalveluista sekä muista tehtävistä. Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmaan sisällytetään varmennus- ja neuvontapalvelujen suunnitellut toimeksiannot sekä yleisellä tasolla jälkiseuranta, seuranta- ja valvontatehtävät, laadunvalvonta ja kehittäminen sekä muut tehtävät. Vuosisuunnitelmassa tulee varautua myös yllättäen esiin tulevien tehtävien hoitamiseen.

Sisäinen tarkastus huolehtii koordinoinnista Valtiontalouden tarkastusviraston ja hallinnonalan vastuu ministeriön sekä mahdollisesti muiden virastojen tarkastajien kesken, mahdollisen päällekkäisen työn välttämiseksi ja valtionhallinnon valvontaympäristön laajemman ymmärryksen saamiseksi.

Sisäisen tarkastus suorittaa tehtävänsä vuosisuunnitelman tai *virastopäällikön* erikseen antamiin ”ad hoc” toimeksiantoihin perustuen. Vuosisuunnitelmasta voidaan poiketa *virastopäällikön* suostumuksella.

Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma raportoidaan kirjallisesti *Viraston* johtoryhmälle, sekä tiedoksi myös hallinnonalan vastuuministeriölle ja Valtiontalouden tarkastusviraston vastuu tilintarkastajalle. Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmasta poikkeamisista ja merkittävistä muutoksista raportoidaan *virastopäällikölle*, *Viraston* johtoryhmälle ja sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* henkilöstölle.³⁴

8.3. Tarkastustyön toteuttaminen³⁵

Sisäisen tarkastuksen varmennus- ja neuvonantopalvelutyötä toteutetaan sisäisen tarkastuksen ohjesäännön ja käsikirjan mukaisesti, yhtenäisin ja systemaattisin toimintaperiaattein, ammattitaitoisesti, sisältäen jatkuvan laadunvarmennuksen.

Resurssien kohdentamisessa yksittäiselle varmennus- tai neuvontapalvelutoimeksiannolle tehdään tapauskohtainen harkinta. Toimeksiannolle valitaan aina yksi vastuutarkastaja. Tarvittaessa sisäinen tarkastus voi hyödyntää *Viraston* asiantuntijaresursseja ja hankkia ulkopuolisia asiantuntijoita. Resurssien kohdentamisessa on huomioitava että, yksin työskentely tehostaa työskentelyä ja kaksi tai useampi tarkastaja mahdollistaa vertaisoppimista sekä mielipiteiden ja ajatusten vaihtoa, vähentäen henkilöriippuvuutta³⁶. Sisäinen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* nimeää toimeksiannolle vastuutarkastajan ja mahdollisen tarkastustiimin.

³⁴ Standardi 8.1. Vuorovaikutus hallituksen kanssa

³⁵ Asiakokonaisuus V: Sisäisen tarkastuksen toteuttaminen

³⁶ Standardi 13.5. Toimeksiannon resurssit

Varmennuspalveluiden toimeksiantoprosessi koostuu seuraavista vaiheista: suunnittelu, aloituspalaveri, toimeksiannon toteuttaminen, lopetuspalaveri, kommentointi/vastuullisten kuuleminen, raportointi ja seuranta. Neuvontapalveluiden toteuttamisessa noudatetaan varmennuspalveluiden tarkastustyöprosessia soveltuvin osin.

8.3.1. Toimeksiannon suunnittelu³⁷

Sisäinen tarkastaja suunnittelee jokaisen toimeksiannon systemaattisesti ja hallitusti. Suunnitelma on toimeksiannon suuntaamisen ja hallinnan apuväline, jonka avulla parannetaan sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta, tuottavuutta ja taloudellisuutta³⁸. Toimeksiannon vastuutarkastaja vastaa toimeksiannon suunnitelman laadinnasta ja sisäisen tarkastuksen johtaja tai vastuuvirkahenkilö hyväksyy suunnitelman.

Varmennuspalvelutoimeksiannoista tehdään taustakartoitukseen perustuva kirjallinen suunnitelma, kuten Tarkastussuunnitelma, Arviointisuunnitelma tai Selvityssuunnitelma, **Toimeksiantosuunnitelma, Liite 2**. Toimeksiantosuunnitelma sisältää seuraavat toimenpiteet;

- Kohteen taustoittaminen ja perusteet, tarkoitus; Alueeseen perehtyminen ja toimeksiannon toteuttamisen keskeiset perusteet, perustuuko toimeksianto sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelmaan, vai onko se erillinen ad hoc toimeksianto.
- Kohteen laajuus ja rajaus; toimeksiantokohde, sen organisointi, hallinto- ja valvontajärjestelmät, talous ja toiminta sekä toimintaympäristön vaikutus ja niiden analysointi.
- Tavoitteiden määrittely; määritellään tarkoin tavoitteet ja mahdolliset painopisteet sekä olennaisuus³⁹
- **Toimeksiannon tavoitekohtaisten arviointikriteereiden määrittely**; sisäisen tarkastajan tulee määrittellä toimeksiannon kannalta olennaiset kriteerit toimeksiannon tavoitteille. Arviointikriteerit edustavat toiminnan haluttua tilaa, ja niiden tulisi olla täsmällisiä ja käytännöllisiä. Sisäinen tarkastaja vertaa kriteerejä olemassa olevaan tilaan (asiantila) ja tekee niiden perusteella tavoitekohtaiset johtopäätöksensä⁴⁰. Riittävät arviointikriteerit ovat merkityksellisiä, linjassa organisaation ja tarkastuskohteen tavoitteiden kanssa ja tuottavat luotettavia vertailuja.
- Olennaisten toiminta-, tarkastus- ja väärinkäytös- ja korruptioriskien arviointi; huomioidaan muiden arviointien tulokset ja muut tiedot.⁴¹ Havaituista merkittävästä riskeistä tulee keskustella toimeksiannon vastuullisen johdon kanssa.
- Laillisuus- ja arviointiperusteet; kartoitetaan säädöspohja ja muut soveltuvat arviointiperusteet.
- Käytettävät tarkastus- ja/tai arviointimenetelmät (metodologia) ja toteutustapa sekä teknologiat; kartoitetaan mitä todentavaa aineistoa tarvitaan tavoitteiden ja arviointikriteereiden saavuttamiseksi, suunnitellaan menetelmät ja tarkastustapa, mahdollinen testaus ja aineiston hankinta. Harkitaan teknologiapohjaisten tarkastus- tai muiden tietoanalyysitekniikoiden, tekoälyn ja data-analyysimenetelmien hyödyntämistä.
- Tarkastuksen resursointi ja aikataulu; suunnitellaan resurssien käyttö - htp, sovitaan toimeksiannon aikatauluista vastuullisen johdon kanssa ja mahdollisten *Viraston* tai palveluntuottajan asiantuntijoiden käyttö tai mahdollinen käytön hankinta.

³⁷ Periaate 13. Toimeksiannon tuloksellinen suunnittelu

³⁸ Standardi 13.6. Työohjelma

³⁹ Standardi 13.3. Toimeksiannon tavoitteet ja laajuus

⁴⁰ Standardi 13.4. Arviointikriteerit

⁴¹ Standardi 13.2. Toimeksiannon riskiarvio

Neuvontapalvelutoimeksiannon tavoitteista ja vastuista tulee aina sopia. Suunnitelma tehdään kirjallisesti tarvittaessa asian laatu, laajuus ja merkitys huomioiden. Neuvontapalvelutoimeksiannon suunnitelma perustuu toimeksiannon vastuullisen johdon kanssa sovittuun tarpeeseen ja tavoitteisiin ja sisäisen tarkastuksen vuosiohjelmaan tai *virastopäällikön* erillistoimeksiantoon. Neuvontapalvelutoimeksiannon suunnitelmassa hyödynnetään soveltuvin osin yllä esitettyjä varmennuspalvelutoimeksiannon suunnittelutoimenpiteitä. Vastuutarkastaja vastaa neuvontapalvelun suunnittelusta.

Tarkastus- ja arviointisuunnittelun yhteydessä on hyvä valmistella suunnitelman toteutumista ja jäljitysketjua (audit trail) selventävä yhteenvetoasiakirja, esim. **Toimeksiannon työpapereiden yhteenveto, Liite 3.**

Suunnitelluista toimeksiannoista voidaan ennen toimeksiantosuunnitelmaa laatia laajempi Toimeksiannon Esiselvitys. Esiselvitys toteutetaan kohteen, rajauksen, tarpeen, tavoitteiden, toimeksiantotyyppin ja riskien tarkentamiseksi. Esiselvitys raportoidaan, Toimeksiannon esiselvitysmuistiolla, silloin kun päädytään jättämään toimeksianto toteuttamatta, muutoin raportointia voidaan harkita tapauskohtaisesti. Esiselvitys on osa toimeksiannon dokumentaatiota ja se arkistoidaan samoilla periaatteilla kuin toimeksiannot. Esiselvityksen toteuttamisesta päättää sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö*.

8.3.2. Aloituspalaveri ja suunnitelman raportointi⁴²

Sisäinen tarkastus ilmoittaa alkavasta toimeksiannosta vastuulliselle johdolle. Varmennuspalvelutoimeksiannon suunnitelmaluonnoksen valmistuttua vastuutarkastaja sopii toimeksiantokohteen vastuullisen johdon kanssa aloituspalaverin. Neuvontapalvelutoimeksiannoissa aloituspalaveri pidetään tarpeen vaatiessa. Aloituspalaveriin osallistuvat toimeksiannon tarkastajat, sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* ja toimeksiantokohteen vastuullinen johto sekä tarvittaessa muut kohteen avainhenkilöt.

Aloituspalaverissa suunnitelma esitellään ja käydään toimeksianto läpi sekä sovitaan toimeksiannon toteuttamiseen liittyvistä käytännön asioista ja täsmennetään tavoiteaikataulu. Tavoitteena on viestiä toimeksiannosta, tunnistaa avainhenkilöt ja tarvittaessa täsmentää toimeksiannon suunnitelmaa, tavoitteita, kriteereitä, riskiarviointia sekä aikataulua.

Toimeksiantosuunnitelma raportoidaan toimeksiannon vastuulliselle johdolle ja aloituspalaverin jälkeen mahdollisesti tehtyjen tarvittavaksi katsottujen muutosten jälkeen. Toimeksiantosuunnitelma käydään läpi sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* kanssa ennen sen hyväksyntää. Toimeksiantosuunnitelman hyväksyy sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö*.

Toimeksiannon olennaisista muutoksista ja merkittävistä riskeistä raportoidaan välittömästi vastuulliselle johdolle. Koko *Viraston* toiminnan kannalta kriittiset avoimet riskit viestitään myös *virastopäällikölle*.

⁴² Standardi 13.1. Toimeksiannon viestintä

8.3.3. Toimeksiannon toteutus⁴³

Sisäinen tarkastus toteuttaa toimeksiantoja vuosisuunnitelmaansa ja *virastopäällikön* antamiin/hyväksymiin ad hoc toimeksiantoihin perustuen.

Varmennuspalvelut ovat tarkastus-, arviointi- ja selvitystoimintaa. Tarkoituksena on tuottaa ylemmälle johdolle riippumatonta varmennusta, arvioida ovatko sisäisen valvonnan menettelyt toiminnan riskeihin nähden asianmukaiset ja riittävät siten, että ne varmistavat *Viraston* talouden ja toiminnan laillisuuden ja vaikuttavuuden, hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen sekä johtamisen ja valvonnan edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot toiminnasta ja taloudesta. Halutun ja todellisen asiantilan välisen eron (eli mahdollisen havainnon) tunnistamiseksi tarvitaan riittävät arviointiperusteet ja kriteerit merkityksellisten johtopäätösten tekemiseksi ja havaintojen merkittävyyden määrittämiseksi.

Varmennuspalvelutoimeksiannoissa tarkastajan tehtävänä on arvioida (analysoida) jokaisen tavoitteen osalta;

- miten asiat ovat (havainto) suhteessa arviointiperusteisiin ja kriteereihin
- mistä mahdolliset erot johtuvat
- mitä riskejä ja väärinkäytösriskejä niihin liittyy
- mitä riskeistä voi seurata ja kuinka suuria kokonaisriskejä ne yhdessä muodostavat
- mihin kehittämistoimenpiteisiin puutteiden, virheiden (havaintojen) korjaamiseksi tulisi ryhtyä.⁴⁴

Sisäinen tarkastaja vertaa arviointiperusteita (kriteeri) olemassa olevaan asiantilaan. Jos toimeksiannon tavoitteena on esimerkiksi arvioida tarkastuskohteen valvontaprosessien tuloksellisuutta, arviointiperuste voi olla valvontaprosessien odotettu lopputulos. Lopputulos taas paljastaa asioiden todellisen tilan.⁴⁵ Esimerkkejä riittävistä arviointiperusteista (kriteereistä) ovat:

- sisäiset säädökset, toimintaperiaatteet, menettelytavat, keskeiset tavoitemittarit tai toiminnan tavoitteet
- ulkoiset lait, säädökset ja sopimusvelvoitteet
- toimialan käytännöt; toimialaa, toimintaa tai ammattikuntaa koskevat viitekehykset, standardit, ohjeet ja vertailukohtat
- vakiintuneet ja hyväksytyt organisaation käytännöt
- valvontatoimenpiteen määrittelyyn perustuvat odotukset
- parhaat käytännöt ja menettelyt.

Sisäisen tarkastajan täytyy tunnistaa tarkastuskohteen tavoitteiden kannalta merkittävät riskit, priorisoida ja arvioida riskienhallintamenetelmät. Sisäinen tarkastaja ottaa arviointityössä huomioon myös väärinkäytöksiin ja korrupioon liittyvät riskit⁴⁶ Toimeksiantojen tavoitteissa huomioidaan lakien, sääntöjen ja normien sekä parhaiden käytäntöjen ohella *Viraston* ohjaus- ja johtamisjärjestelmät, vastuullisen johdon päätökset ja linjaukset. Tarkastajan tulisi hyödyntää

⁴³ Periaate 14. Toimeksiannon toteuttaminen

⁴⁴ Standardi 14.2. Analyysit ja mahdolliset toimeksiannon havainnot

⁴⁵ Standardi 13.4. Arviointikriteerit

⁴⁶ Standardi 13.2. Toimeksiannon riskiarvio

sisäisen valvonnan COSO-viitekehystä toimeksiannon ja arvioinnin tukena, erityisesti silloin kun muuta soveltuvaa arviointikriteeristöä ei ole käytettävissä.

Neuvontapalvelut ovat neuvonta-, konsultointi- tai koulutuspalveluja sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja muilla sisäisen tarkastuksen asiantuntemuksen aihealueilla. Sisäinen tarkastus voi tarjota neuvontapalveluja ja voi olla nimettynä asiantuntijaroolissa johto- tai vastaavissa ryhmissä, mutta ilman operatiivista vastuuta.

Neuvontapalveluiden toteutustapa ja menetelmät riippuvat toimeksiannon luonteesta. Neuvontapalvelumenetelmiä ovat muun muassa konsultointi, -neuvonta (ml. yksittäiset kannanotot ja kommentit), arviointien ohjaus ja koulutus sisäisen tarkastuksen asiantuntemusalueella; sisäisessä valvonnassa, riskienhallinnassa sekä tarkastus- ja arviointityössä. Neuvontapalvelutehtävissä voi hyödyntää varmennuspalvelutoimeksiannon toteutustapaa soveltuvin osin.

Varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiantoa toteuttaessa sisäisen tarkastajan tulee keskustella poikkeuksellisista ammatillista harkintakykyä edellyttävistä ratkaisuista yhdessä sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* ja vastuullisen johdon kanssa, jos

- Toimeksiannon tavoitteet, rajaus eivät vastaa työn tarpeita tai havaitaan olennaisia muutostarpeita (esim. lisäarviointitarve tai laajuuden ja/tai rajauksen muutostarve).
- Havaitaan välittömiä toimenpiteitä vaativia olennaisia riskejä.
- Tarkastustiimillä ei ole tarvittavaa osaamista kohdeaihealueesta tai sen yksittäisestä osa-alueesta tai ulkoisella asiantuntemuksella olisi mahdollista saavuttaa olennaista lisäarvoa.
- Ilmenee oleellisia tarpeita toimeksiannon vastuullisten neuvontatarpeille, neuvontapalvelua ei tule sisällyttää varmennuspalvelutoimeksiantoon.

Sisäisen tarkastajan tulee saada rajoittamaton pääsy toimeksiannossaan tarvitsemiinsa tietoihin, rekistereihin ja asiakirjoihin. Tiedonsaantioikeus sisältää tarvittaessa myös pääsyn luottamuksellisiin ja salattuihin sekä henkilötietoihin. Toimeksiannon tietoja hankitaan toimeksiannon vastuullisen johdon avustuksella. Jos toimeksiannon toteutuksen edellyttämän tiedonsaannissa on esteitä, tulee pyytää apua sisäisen tarkastuksen *johtajalta tai vastuuvirkamieheltä*. Sisäisen tarkastuksen päällikkö voi edesauttaa tiedonsaantia ja pyytää apua tiedonsaannissa *virastopäälliköltä*. Viime kädessä voidaan tukeutua Valtiontalouden tarkastusviraston tiedonsaantioikeuteen.⁴⁷

Sisäisen tarkastajan tulee noudattaa kaikissa toimeksiannoissaan ja työssään ammatillista huolellisuutta, ottamalla huomioon toimeksiannon luonne, olosuhteet ja vaatimukset.⁴⁸ Sisäisen tarkastajan tulee myös harkita teknologiapohjaisten välineiden ja analyysitekniikoiden sekä tekoäly- ja data-analyysimenetelmien hyödyntämistä.⁴⁹

Toimeksiannoissa muodostetaan havaintoja, toimeksiannon tavoitekokonaisuuksien tai niiden osien puutteista tai virheistä, joissa arviointikriteereitä ei todeta saavutettavan. Havaintojen merkittävyys tulee arvioida ja luokitella suhteuttaen kokonaisuuteen, jotta niiden vakavuus ja riskit saavat tarvitsemansa huomioarvon. Toimeksiannon havaintojen ja arviointien luokituksissa sisäisen tarkastajan tulee pyrkiä yhteistyöhön vastuullisen johdon kanssa. Havainnoista Tulisi tunnistaa

⁴⁷ Periaate 5 Luottamuksen säilyttäminen

⁴⁸ Standardi 4.2. Ammatillinen huolellisuus

⁴⁹ Standardi 10.3. Teknologiset resurssit

juurisyyt, selvittää mahdolliset vaikutukset ja arvioida merkittävyys suhteutettuna valvontaympäristön kokonaisuuteen.⁵⁰

Havaintojen osalta on myös hyvä muodostaa suosituksia toiminnan edelleen kehittämiseksi.⁵¹ Myös myönteistä palautetta tulee antaa niiden tavoitekokonaisuuksien tai osien osalta, joissa on todettu arviointikriteerit saavutetun ja toiminnan olevan asianmukaista.

Sisäisen tarkastuksen mallipohja toimeksiantojen havaintojen dokumentointiin;

- Kriteerit – Arviointikriteerit, joita vastaan asiantilaa arvioidaan, miten pitäisi olla?
- Havainto (Olosuhde) – näyttöön perustuva havainto olotilasta, ongelma tai puute, miten on?
- Juurisyy – Selvitys mistä eroavuus kriteeriin johtuu, miksi näin on?
- Vaikutus, riski (mahdollinen altistuminen) – Mitä havainto voi aiheuttaa, mitä vaikutuksia?
- Merkittävyys ja priorisointi – Havainnon luokittelu, mikä merkittävyy.luokka?
- Suositus – Toimenpidesuositus asiantilan korjaamiseksi, mitä pitää tehdä?⁵²

Sisäisen tarkastuksen havaintojen merkittävyyden arviointiasteikko;

A. Hyvä	Toiminta vastaa vaatimuksia ja tavoitteita.
B. Toimiva	Toiminta on pääosin vaatimusten ja tavoitteiden mukaista. Toiminnan kehittämistarpeet ovat ratkaistavissa osana yleistä toiminnan kehittämistä, eikä merkittäviä riskejä ei muodostu.
C. Kehitettävä	Toiminnan vaatimusten ja tavoitteidenmukaisuudessa havaittiin merkittäviä puutteita. Toiminnan kehittämistarpeet edellyttävät olennaisia kehittämistoimenpiteitä sekä ajantasaista riskien hallintaa.
D. Riittämätön	Toiminta ei vastaa vaatimuksia ja tavoitteita. Toiminnan kehittämistarpeet edellyttää välittömiä laajoja olennaisia kehittämistoimenpiteitä sekä ajantasaista riskienhallintaa.

Varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiannoissa **sisäisen tarkastajan tulee johtopäätösten tueksi tehdä riittävä analyysi ja hankkia toimeksiannon tavoitteiden saavuttamiseksi merkityksellinen, luotettava ja riittävä näyttö (evidenssi);**

- Merkityksellistä – yhdenmukaista toimeksiannon tavoitteiden kanssa, toimeksiannon laajuuteen kuuluvaa ja toimeksiannon tuloksia tukevaa.

⁵⁰ Standardi 14.3. Havaintojen arviointi

⁵¹ Standardi 14.4. Suositukset ja toimenpidesuunnitelmat

⁵² Standardi 14.3. Havaintojen arviointi

- Luotettavaa – tosiasioihin perustuvaa ja ajankohtaista. Sisäinen tarkastaja käyttää ammatillista skeptisyyttä arvioidakseen, onko tieto luotettavaa. Luotettavuus vahvistuu, kun tieto on:
 - Sisäisen tarkastajan on sen itse suoraan hankkinut riippumattomasta lähteestä hankkimaa.
 - Vahvistettua.
 - Kerätty järjestelmästä, jossa on toimivat hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessit.
- Riittävää – kun se antaa sisäisille tarkastajille mahdollisuuden tehdä analyyskejä ja arviointeja sekä mahdollistaa sen, että harkitseva, asiantunteva ja ammattitaitoisen henkilön voi toistaa toimeksiannon työohjelman ja päästä samoihin johtopäätöksiin kuin sisäinen tarkastaja.

Näytön tulee vakuuttaa siten, että harkitseva ja asiaan perehtynyt henkilö voisi päätyä sisäisen tarkastajan kanssa samoihin johtopäätöksiin sen perusteella. Tietoa hankitaan tutkimalla aineistoja ja asiakirjoja, tekemällä analyyskejä ja testauksia, havainnoimalla ja haastattelemalla, seuraamalla tai muilla soveltuvilla menettelyillä. Sisäisten tarkastajien täytyy päättää, keräävätkö he lisää tietoa analyyskejä ja arviointia varten, kun todennusaineisto ei ole merkityksellistä, luotettavaa tai riittävää tukemaan toimeksiannon havaintoja. Jos asiaankuuluvaa todennusaineistoa ei ole mahdollista saada, sisäisten tarkastajien täytyy päättää, onko se itsessään havainto.

Toimeksiannon näyttö tulee dokumentoida työpapereihin.⁵³ Kaikista varmennustoimeksiannoista tulee laatia suunnittelun toteutumista ja toteutustapaa sekä jäljitysketjua (audit trail) varmentava yhteenvetoasiakirja, esim. **Toimeksiannon työpapereiden yhteenveto, Liite 3.**

Toimeksiannon aikana ilmi tulleista olennaisista merkittävistä riskeistä ja alustavista merkittävistä havainnoista tulee keskustella toimeksiantokohteen vastuullisen johdon ja sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* kanssa. Riskeistä tulee keskustella riskien ymmärryksen lisäämiseksi ja yhteisymmärryksen löytämiseksi alustavista havainnoista sekä mahdollisesti riskien hallitsemiseksi tarvittavista toimenpiteistä. Jos riskit ovat olennaisia koko *Viraston* kannalta tai vastuullisen johdon kanssa ei päästä yhteisymmärrykseen riskeistä ja niiden edellyttämistä välittömistä hallintatoimenpiteistä viestitään asiasta *virastopäällikölle*.⁵⁴

8.3.4. Toimeksiannon päätöspalaveri⁵⁵

Varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiantojen raportti- tai kertomusluonnokset ja olennaiset johtopäätökset sekä tulokset tulee käydä läpi toimeksiantokohteen kanssa päätöspalaverissa, ennen raportin lopullista hyväksyntää. Toimeksiannon raporttiluonnoksen valmistuttua vastuutarkastaja sopii toimeksiantokohteen vastuullisen johdon kanssa päätöspalaverin. Päätöspalaveriin osallistuvat vastuullinen tarkastaja ja tarkastusryhmän jäsenet, sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* sekä toimeksiantokohteen vastuullinen johto ja tarvittaessa muut kohteen avainhenkilöt.

Päätöspalaverissa esitellään toimeksiannon johtopäätökset, havainnot, toiminnassa arvioidut riskit ja suositukset toiminnan kehittämiseksi. Tavoitteena on päästä toimeksiantokohteen vastuullisen johdon kanssa yhteisymmärrykseen kokonaisarvioista, johtopäätöksistä, havainnoista ja arviointien

⁵³ Standardi 14.6. Toimeksiannon asiakirjat

⁵⁴ Standardi 11.5. Viestintä riskien hyväksymisestä

⁵⁵ Standardi 13.1. Toimeksiannon viestintä

luokituksista. Lisäksi on hyvä keskustella mahdollisista kehittämistoimenpiteistä havaintoihin ja riskeihin vastaamiseksi.⁵⁶ Toimeksiantokohteeseen liittyviä puutteita, ongelmia ja haasteita sekä niihin liittyviä riskejä tuodaan avoimesti esille asiapitoisesti, ei kärjistetysti eikä vastuu - tai muuhun henkilöstöön kohdistuen.

8.3.5. Toimeksiannon raportointi⁵⁷

Sisäisen tarkastajan tulee viestiä koko toimeksiannon ajan. Vaikuttava viestintä edellyttää suhteiden ja luottamuksen rakentamista, ja toimiessaan mahdollistaa, sen että sisäisen tarkastuksen sidosryhmät saavat arvoa sisäisen tarkastuksen työn tuloksista.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellinen raportointi (viestintä) on tarkkaa, puolueetonta, selkeää, tiivistä, rakentavaa, kokonaisvaltaista ja oikea-aikaista:⁵⁸

- Tarkkaa – virheetöntä, vääristymätöntä ja tosiasioille perustuvaa. Sisäisten tarkastajien tulisi kommunikoinnissaan käyttää täsmällisiä termejä ja kuvauksia, joita kerätyt tiedot tukevat.
- Objektiivista – puolueetonta ja tasapuolista sisältäen kaikkien merkityksellisten tosiseikkojen ja tekijöiden oikeudenmukaisen ja tasapainoisen arvioinnin tuloksen. Sisäisen tarkastuksen havaintojen, johtopäätösten, suositusten ja muiden tulosten tulisi perustua merkityksellisten olosuhteiden tasapainoiseen arviointiin. Kommunikoinnissa tulisi keskittyä tosiasioiden tunnistamiseen ja niiden linkittämiseen tavoitteisiin. Sisäisten tarkastajien tulisi välttää termejä, joita voidaan pitää puolueellisina.
- Selkeää – loogista ja asianomaisten sidosryhmien helposti ymmärtämää ja tarpeetonta teknistä kieltä välttävää. Selkeys lisääntyy, kun sisäinen tarkastaja käyttää organisaatiossa yleisesti käytetyn sanaston mukaista kommunikointia ja kohdeyleisölle helposti ymmärrettävää kieltä. Sisäiset tarkastajat parantavat kommunikoinnin selkeyttä sisällyttämällä siihen merkittäviä yksityiskohtia, jotka tukevat havaintoja, päätelmiä, suosituksia ja toimintasuunnitelmia.
- Tiivistä – ytimekästä ja ilman tarpeettomia yksityiskohtia ja monisanaisuutta. Sisäisten tarkastajien tulisi viestiä yksiselitteisesti, välttää monisanaisuutta ja poistaa tarpeettomat, merkityksettömät tai toimeksiantoon ja palveluun liittymättömät tiedot.
- Rakentavaa – hyödyllistä sidosryhmille ja organisaatiolle sekä toiminnan parannuksia tarvittaessa mahdollistavaa. Sisäisten tarkastajien tulisi viestiä tarkoituksenmukaisella ja hyödyllisellä tavalla, joka helpottaa yhteistyötä tarkastuskohteen kanssa.
- Kokonaisvaltaista – sisältäen asiaankuuluvat, luotettavat ja riittävät tiedot sekä näyttö, jotka tukevat sisäisen tarkastuksen tuloksia. Kokonaisvaltainen raportointi mahdollistaa lukijalle samanlaisten johtopäätösten tekemisen. Sisäisten tarkastajien tulisi mukauttaa viestintä vastaanottajien tarpeisiin, huomioiden heidän tiedolliset tarpeensa kehittämistoimenpiteiden suunnittelemiseksi.
- Oikea-aikaista – asian merkittävyyden mukaan ajoitettua viestintä, joka mahdollistaa vastuullisen johdon kehystoimenpiteiden käynnistämisen viivytyksettä. Ajantasaisuus voi vaihdella virastoittain ja riippuu toimeksiannon luonteesta.

Varmennustoimeksiannoista laaditaan kirjallinen raportti, **tarkastuskertomus, arviointikertomus tai selvitysraportti, Toimeksiantokertomus, Liite 4**. Varmennuspalvelutoimeksiannon kertomuksessa

⁵⁶ Standardi 14.4. Suositukset ja toimenpidesuunnitelmat

⁵⁷ Periaate 11. Vaikuttava viestintä ja Standardi 15.1. Toimeksiannon loppuraportointi

⁵⁸ Standardi 11.2. Tuloksellinen viestintä

tai raportissa tulee esittää toimeksiannon kohde, tavoitteet, rajausta, toteutustapa, riskit, laillisuus- ja arviointiperusteet ja johtopäätökset sisältäen havainnot, niihin liittyvät riskit sekä mahdolliset suositukset toiminnan kehittämiseksi. Virhe- ja puutehavaintojen ohella tulee antaa myös myönteistä palautetta niiden toimeksiannon tavoitteiden asioiden osalta, joiden on todettu toimivan asianmukaisesti ja täyttävän vaaditut kriteerit.

Raportointi tulee yhdenmukaista toimeksiannon tavoitteiden kanssa ja sen tulee perustua riittävään näyttöön, joka tukee johtopäätöksiä. Varmennuspalvelutoimeksiannon raportoinnin, kertomuksen tulee sisältää yhteenveto, sisältäen kokonaisarvion ja keskeiset johtopäätökset. Johtopäätöksissä tulee huomioida johdon strategiat, tavoitteet ja riskit sekä ylemmän johdon tarpeet.

Varmennuspalvelutoimeksiannon kokonaisarvio sisältää sisäisen tarkastajan arvion tarkastuskohteen hallinto-, riskienhallinta- ja valvontaprosessien toimivuudesta. Kokonaisarviossa huomioidaan tuloksellisesti toimivat toiminnot.⁵⁹

Jos johtopäätöksistä ei päästä yhteisymmärrykseen, sisäistä tarkastajaa ei veloiteta muuttamaan toimeksiannon alustan raportin johtopäätöksiä, ellei siihen ole pätevää syytä. Jos lopulliseen raporttiin jää asioista ristiriitaisia näkemyksiä vastuullisen johdon kanssa, tulee ristiriitaiset asiat perustella selkeästi todennetuilla faktoilla sekä sisällyttää vastuullisen johdon eriävä näkemys lopulliseen raportointiin.⁶⁰ Jos havaintojen ja johtopäätösten arvioinneista ja luokittelusta syntyy eriäviä näkemyksiä, tulee niistä päättää yhdessä sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* kanssa, jotta varmistetaan eri toimeksiantoarvioiden yhdenmukaisuus sekä suhteutus valvontaympäristön kokonaisuuteen.

Neuvontapalvelutoimeksiannoista raportoidaan tarvittaessa kirjallisesti, asian ja toimeksiannon laatu, laajuus ja merkitys sekä toimeksiantajan tarpeet huomioiden. Raportointi voi olla muistio tai muu vastaava raportti, sisältäen toteutetut toimenpiteet ja tavoitteet, huomioiden tulokset sekä mahdolliset sisäisen tarkastuksen riippumattomuuteen liittyvät huomiot. Neuvontapalvelutoimeksiantojen kirjallisessa raportoinnissa voidaan hyödyntää soveltuvin osin **Toimeksiantokertomus, Liite 4**.

Sisäisen tarkastajan tulee olla tietoinen velvollisuudesta suojata tietoja ja kunnioittaa työssään tai ammatillisissa yhteyksissä saamiensa tietojen luottamuksellisuutta, yksityisyyttä ja omistajuutta. Varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiannon raportoinnin julkisuus ja suojaustaso määräytyy Julkisuuslain sekä kertomuksen sisällön mukaisesti. Luottamuksellisten ja salaisia tietoja koskevat raportit luokitellaan *Viraston* tiedonhallinnan periaatteissa määritellysti.⁶¹

Toimeksiannon raportti käydään läpi sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* kanssa ennen hyväksyntää. Valmiin raportin allekirjoittaa vastuutarkastaja, muut tarkastajat ja sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö*.

Varmennuspalvelutoimeksiannoista raportoidaan kirjallisesti *virastopäällikölle*, johtoryhmälle ja toimeksiannon vastuulliselle johdolle, lisäksi se toimitetaan tiedoksi myös Valtiontalouden

⁵⁹ Standardi 14.5. Toimeksiannon kokonaisarvio

⁶⁰ Standardi 13.1. Toimeksiannon viestintä

⁶¹ Standardi 5.2. Tietojen suojaaminen

tarkastusviraston vastuutilintarkastajalle. Varmennuspalvelutoimeksiannot esitellään *virastopäällikölle* ja johtoryhmälle *Viraston* käytäntöjen mukaisesti.

Neuvontapalvelutoimeksiantojen tulokset raportoidaan *virastopäällikölle* ja toimeksiannon vastuulliselle johdolle. Esittelystä ja viestinnästä sovitaan tapauskohtaisesti erikseen ja toteutetaan ylempään ja vastuullisen johdon toivomalla tavalla.⁶²

8.3.6. Kuuleminen ja toimenpidesuunnitelma⁶³

Toimeksiannon vastuulliselle johdolle varataan mahdollisuus ja riittävästi aikaa kirjallisen vastineeseen/komentointiin ennen kertomuksen valmistumista, ellei ole perusteltua syytä toimia toisin. Toimeksiantokohteen johto esittää vastineessa/komentoinnissa mahdolliset huomiot, näkemyksensä raporttiluonnokseen sekä antaa mahdollisen toimenpidesuunnitelman kehittämistoimenpiteistä. Vastuullisen johdon vastineet ja kommentit huomioidaan lopullisessa raportoinnissa. Jos vastine/komentointi ja lopullinen raportti sisältää olennaisesti eriäviä näkemyksiä, tai ristiriitaisuuksia tulee se liittää lopulliseen raportointiin.

Toimeksiannon raportointi, kertomus-, raportti- tai muistioloennokset tulee käydä läpi sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* kanssa ennen niiden lähettämistä kommentoitavaksi/vastineelle vastuulliselle johdolle.

Toimeksiantokohteen vastuullisen johdon tulee tehdä johtopäätösten niin edellyttäessä tarvittavista kehittämistoimenpiteistä **Toimenpidesuunnitelma, Liite 5**. Toimenpidesuunnitelma on vastuullisen johdon suunnitelma havaintojen vuoksi tarvittavista kehittämistoimenpiteistä aikatauluineen ja vastuuhenkilöineen, jotka se aikoo toteuttamaan toimeksiannon tulosten perusteella riskien hallitsemiseksi, tai perustelut mikäli kehittämistoimia ei aiota toteuttaa⁶⁴. Toimeksiantokohteen vastuullisen johdon antama toimenpidesuunnitelma on hyväksyntä toteutettavista kehittämistoimista ja mahdollisista hyväksytyistä riskeistä. Tarvittaessa sisäinen tarkastus voi avustaa toimenpidesuunnitelman muodostamisessa. Sisäinen tarkastus raportoi toimenpidesuunnitelman raporttinsa liitteenä.

Vastuutarkastajan tulee täyttää toimeksiannon tiedot sisäisen tarkastuksen seurantataulukon (Audit Log) seurantaan varten. *Virastopäällikkö* voi halutessaan ottaa kantaa toimenpidesuunnitelmaan, riskeihin ja tehtäviin kehittämistoimenpiteisiin sekä niiden seurantaan.

8.3.7. Kehittämistoimenpiteiden jälkiseuranta⁶⁵

Varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiannon vastuullisen johdon tulee tehdä johtopäätösten niin edellyttäessä suunnitelma kehittämistoimenpiteistä. Toimeksiantokohteen johto on vastuussa toimenpidesuunnitelman tekemisestä ja sen toteuttamisesta.

Sisäinen tarkastus seuraa toimenpidesuunnitelmien toteutumista jälkiseurannalla. Jälkiseuranta voidaan toteuttaa myös uusintatoimeksiantona tai yhdistää kohteen seuraavaan varsinaiseen toimeksiantoon.⁶⁶ Sisäinen tarkastus toteuttaa säännöllisesti, vähintään vuosittain varmennuspalvelutoimeksiantojen vaikuttavuuden jälkiseurantaa, havaintojen ja suositusten sekä

⁶² Standardi 11.3. Tulosten viestintä

⁶³ standardi 14.4. Suositukset ja toimenpidesuunnitelmat

⁶⁴ Standardi 14.4. Suositukset ja toimenpidesuunnitelmat

⁶⁵ Periaate 15 Viestintä toimeksiannon tuloksista ja toimenpidesuunnitelmien seuranta

⁶⁶ Standardi 15.2. Suositusten toimeenpano ja toimenpidesuunnitelmien toteuttamisen vahvistaminen

niihin liittyvien riskien perusteella toteutettujen kehitys- ja riskienhallintatoimenpiteiden seuranta toimenpidesuunnitelmaan perustuen. Jälkiseurannan tulokset; toteutetut toimenpiteet ja jäännösriskit sekä mahdollisesti tarve jatkaa jälkiseurantaa kirjataan seurantataulukoon.

Jälkiseurannassa käydään läpi toimenpidesuunnitelma, kaikkien raportoitujen havaintojen takia toteutetut toimenpiteet ja jäännösriskit ja annetaan sisäisen tarkastuksen arvio toteumasta ja riskien hallinnasta. Sisäisen tarkastuksen toimeksiantojen kehittämistoimenpiteitä seurataan erillisen toimenpideseurantataulukon avulla (*Audit Log*), joka sijaitsee sisäisen tarkastuksen kansiossa vuosikohtaisissa alikansioissa.

Jälkiseurantaa toteutetaan toimeksiantokohteille pääsääntöisesti yhden kerran. Jos jäännösriskit ovat merkittäviä tai muusta syystä voidaan sisäisen tarkastuksen johtajan tai vastuuvirkahenkilön päätöksellä jälkiseurantaa jatkaa pidempään. Jälkiseurannan yhteydessä tulee viestiä vastuulliselle johdolle jälkiseurannan tuloksista. Tarvittaessa jälkiseurannasta laaditaan muistio tai suppea kertomus, jonka jakelu on sama kuin varsinaisella toimeksiannolla mahdolliset vastuuhenkilömuutokset huomioiden.

Jälkiseuranta voidaan yhdistää myös kohteen seuraavaan varsinaiseen toimeksiantoon ja tarvittaessa jälkiseurannan sijasta voidaan toimeksianto toteuttaa uudelleen, esim. uusintatarkastus.

Neuvontapalvelutoimeksiantojen jälkiseurannasta sovitaan sisäisen tarkastuksen ja toimeksiantajan välillä, tarpeen ja siihen liittyvien riskien perusteella. Seurannassa noudatetaan soveltuvin osin varmennuspalvelutoimeksiantojen jälkiseurantamenettelyjä.

Sisäinen tarkastus raportoi jälkiseurannan tuloksista virallisesti toimintakertomuksessa. Jälkiseurannasta raportoidaan toteutetuista jälkiseuranta toimeksiannoista, toimenpiteiden toteuttamisesta ja olennaisista jäännösriskeistä sekä mahdollisesta tarpeesta jatkaa jälkiseurantaa.

8.4. Toiminnan vuosittainen raportointi⁶⁷

Sisäinen tarkastus raportoi vuosittain toiminnastaan toimintakertomuksella, **Toimintakertomus, Liite 6**. Toimintakertomukseen sisällytetään yhteenveto vuosittaisen vuosisuunnitelman toteutumisesta ja tuloksista, tiedot mahdollisesta toimivallan tai riippumattomuuden vaarantumisesta, toimeksiantojen ja muiden tehtävien keskeisistä johtopäätöksistä ja kokonaisarvioista, laadunvarmennusohjelman toteuttamisesta, toimeksiantojen jälkiseurannasta sekä sisäisen tarkastuksen arvio avoimista olennaisista riskeistä ja sisäisen valvonnan tilasta sekä muista mahdollisista olennaisista organisaation johtamis- ja hallintojärjestelmää koskevista huomioista.⁶⁸

Sisäisen tarkastuksen toimintakertomus raportoidaan kirjallisesti *virastopäällikölle* ja *Viraston* johtoryhmälle, sekä tiedoksi myös hallinnonalan vastuuministeriölle ja Valtiontalouden tarkastusviraston vastuutilintarkastajalle.

⁶⁷ Standardi 11.3. Tulosten viestintä

⁶⁸ Standardi 6.1. Sisäisen tarkastuksen toimivalta, Standardi 2.3. Objektiviisuuden vaarantumisesta ilmoittaminen ja Standardi 8.1. Vuorovaikutus hallituksen kanssa

9. Tietojen käyttö ja dokumentointi sekä arkistointikäytännöt ⁶⁹

9.1. Tietojen käyttö

Sisäisen tarkastaja noudattaa *Viraston* tiedonhallinnan toimintaperiaatteita, tiedonohjaussuunnitelmaa, menettelytapoja, ammattistandardeja, lakeja ja määräyksiä käyttäessään tietoja. Tietoja ei saa käyttää omaksi eduksi eikä edustamansa organisaation laillisten ja eettisten vaatimusten vastaisesti tai niille vahingollisesti. Tieto kattaa fyysisessä ja digitaalisessa muodossa olevat tiedot, myös suullisesti saadut tiedot, kuten viralliset tai epäviralliset kokouskeskustelut. Sisäisen tarkastajan täytyy arvostaa saamiaan tietoja ja tietojen omistajuutta käyttämällä niitä vain ammatillisiin tarkoituksiin ja suojaamalla niitä sisäiseltä tai ulkoiselta luvattomalta pääsylvä tai käytöltä. ⁷⁰

9.2. Sisäisen tarkastuksen työn dokumentointi⁷¹

Sisäisen tarkastuksen varmennus- ja neuvontapalvelutyö tulee dokumentoida. Sisäisen tarkastajan tulee laatia kaikista toimeksiannoista työnsä identifioimiseksi muistiinpanot eli ns. työpaperit.

9.2.1. Dokumentaation kokoaminen

Työpapereita ovat mm. suunnitelma, muistiinpanot, asiakirjakopiot, tehdyt analyysit, yhteenvedot, kirjeenvaihto, tarkastuslistat ja muut mahdolliset asiakirjat ja materiaali. Työpapereihin on koottava johtopäätösten tueksi riittävä näyttö siten, että suoritettu työ, toteutustapa, tulokset, kirjausketju, tehdyt johtopäätökset sekä ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut ja muut mahdolliset merkittävät seikat voidaan jälkikäteen niiden perusteella todentaa. Dokumentointia voi myös sisällyttää raporttiin tai sen liitteisiin. ⁷²

Toimeksiannon suunnittelu, toteutus, raportointi ja seuranta on dokumentoitava oikea-aikaisesti vakioidun mallin mukaan sisäisen tarkastuksen sähköisiin kansioihin. Paperimuodossa olevat työpaperit tulee skannata sähköiseen kansioon.

Jokaista erillistä toimeksiantoa varten avataan oma alikansio sisäisen tarkastuksen projektikansioon. Toimeksiantokansioiden ylätasolla noudatetaan sovittua vakiomuotoista arkistointitapaa. Kansioon kootaan kaikki tehtävän suorittamisessa hankitut ja syntyneet olennaiset työpaperit. Eri toimeksiantojen työpapereita voidaan liittää saman työpaperitiedoston erillisiksi osakokonaisuuksiksi, mikäli tämä on katsottava tarkoituksenmukaiseksi. Tarkastuksissa ja arvioinneissa tulee laatia suunnittelun toteutumista ja toteutustapaa sekä asianmukaisen jäljitysketjun varmentamiseksi työpapereihin yhteenvetoasiakirja.

9.2.2. Toimeksiannon dokumentointi ⁷³

Sisäisen tarkastajan täytyy dokumentoida toimeksiannoista tarvittavat tiedot ja todennusaineisto (näyttö), joka tukee toimeksiannon tuloksia. Toimeksiantoon liittyvät analyysit, arvioinnit ja niitä tukevat tiedot täytyy dokumentoida.

⁶⁹ Periaate 14 Toimeksiannon toteuttaminen ja Standardi 14.6. Toimeksiannon asiakirjat

⁷⁰ Standardi. 5.1. Tietojen käyttö

⁷¹ Periaate 14. Toimeksiannon toteuttaminen

⁷² Standardi 14.1. Tietojen kerääminen analyysija ja arviointeja varten

⁷³ Standardi 14.6. Toimeksiannon asiakirjat

Sisäisen tarkastajan on laadittava toimeksiannon työpaperit niin, että kokenut tarkastaja, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen toimeksiannon kanssa, pystyy saamaan käsityksen seuraavista asioista: suoritettujen tarkastusten ja muiden toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus; suoritettujen tarkastus- ja arviointitoimenpiteiden tulokset ja hankittu näyttö; toimeksiannon aikana esiin tulleet merkittävät seikat; tehdyt johtopäätökset sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyt merkittävät ammatilliseen harkintaan perustuvat ratkaisut.

9.2.3. Toimeksiannon työpapereiden dokumentointi

Sisäisen tarkastajan on kerättävä tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tietoa, työpapereita, joihin toimeksiannon johtopäätökset perustuvat, sekä näyttö siitä, että toimeksianto on toteutettu sisäisen tarkastuksen standardien ja sovellettaviin säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti.

Toimeksiannon työpapereita ovat muun muassa

- Toimeksiantojen havaintojen kirjausketjun yhteenveto
- Toimeksiantosuunnitelma, mahdollinen esiselvitys ja työsuunnitelma
- Toimeksiannon kohteen toimintaa lyhyesti ja ytimekkäästi selittävät tiedot (esim. organisaatiokaaviot ja prosessien vuokaaviot)
- Tarkastus- ja muut arviointilomakkeet täytettyinä
- Kopiot tärkeistä ja kiistanalaisista sopimuksista, tositteista, asiakirjoista yms. aineistosta
- Muistiinpanot siitä, mitä on tarkastettu, arvioitu, mitä on havaittu ja miten keskeisiin johtopäätöksiin on päädytty, mm. tarpeellisessa määrin myös suullista raportointia koskevat muistiinpanot
- Tapahtumia, prosesseja ja laskentainformaatiota koskevien testien ja analyysien suoritustavan kuvaukset ja tulokset
- Toimeksiannon liittyvä tiimiposti- ym. kirjeenvaihto
- Toimeksiannon raportointi
- Jälki- tai erillistarkastukset.

Työpapereiden tarkoitus

- 1) Perustella toimeksiannon keskeiset tulokset
- 2) Luoda edellytykset hyödylliselle keskustelulle erityisesti silloin, kun toimeksiannossa tulee esille epäselvyyksiä
- 3) Dokumentoida toimeksiannon kulku ja erityisesti se, onko tavoitteet saavutettu
- 4) Viestiä sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* sisällä toimeksiannossa esille tulleita havaintoja organisaatiosta ja sen toiminnoista
- 5) Luoda perusta mahdolliselle väärinkäytöstutkinnalle, jälkiseurannalle ja seuraavan toimeksiannon suunnittelulle
- 6) Luoda perusta tarkastus- ja arviointi ja muun asiantuntijatoiminnan laadunvarmentamiselle.

Toimeksiannon ja sen raportoinnin hallitsemiseksi työpapereita kootaan jatkuvasti työn edetessä ja niiden täydellisyys ja säilyttämisen tarpeellisuus arvioidaan aina päätettäessä työn kannalta itsenäinen kokonaisuus.

9.2.4. Dokumentaatioon tehtävät muutokset⁷⁴

Jos sisäinen tarkastaja poikkeuksellisissa olosuhteissa joutuu suorittamaan kokonaan uusia tai aiempia täydentäviä toimenpiteitä tai tekemään uusia johtopäätöksiä, havaintoja raportointipäivän jälkeen, hänen on dokumentoitava nämä tiedot omaan erilliseen raportti versioon.

9.3. Sisäisen tarkastuksen aineiston arkistointi⁷⁵

Suunnitelmat, kertomukset, muu raportointi ja työpaperit säilytetään arkistolain (831/1994) ja *Viraston* arkistointia koskevien määräysten mukaisesti.

Toimeksiantojen arkistointi diaariin ja toimeksiantokohtaisiin kansioihin on vastuutarkastajan vastuulla ja laadunvarmennuksen dokumentointi sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* vastuulla.

9.3.1. Kertomusten ja raporttien arkistointi

Sisäisen tarkastuksen kertomusten- ja raporttien, suunnitelmien sekä muiden asiakirjojen julkisuus määräytyy Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) mukaisesti. Asiakirjan valmistuttua on otettava kantaa asiakirjan tai sen osien salassapitoon. Sisäisen tarkastuksen kertomukset ja raportit ovat lähtökohtaisesti julkisia asiakirjoja.

Allekirjoitetut kertomukset, suunnitelmat ja muut viralliset raportit säilytetään Viraston tiedonohjaussuunnitelman ja arkistointia koskevan erillisen ohjeistuksen mukaisesti asianhallintajärjestelmässä ja työpaperit Sisäisen tarkastuksen työtilassa. *Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelma ja toimintakertomus on pysyvästi säilytettäviä, varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiannon kertomuksen ja raportoinnin säilytysaika on 10 vuotta ja työpapereiden säilytysaika on 4 vuotta.*

9.3.2. Työpapereiden säilytys

Työpapereilla tarkoitetaan varmennus- tai neuvontapalvelun sekä muiden toimeksiantojen työn aikana syntynyttä materiaalia, luonnosasiakirjoja, viestejä, saatuja vastineita ja analyyseja, arvioita, testauksia, kyselyitä ja muuta mahdollista evidenssiä ja johtopäätösten perusteina olevia asiakirjoja sekä laadunvarmennusasiakirjoja. Aineisto on *Viraston* omaisuutta ja ne on tarkoitettu ensisijaisesti sisäisen tarkastuksen käyttöön. Toimeksiannon työpaperit säilytetään toimeksiantokohtaisissa kansioissa. Toimeksiantojen työpaperit ovat tarkastajan muistiinpanoja ja ne on tarkoitettu sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* sisäiseen käyttöön, eivätkä ne ole lähtökohtaisesti julkisia.

Sisäisen tarkastajan tulee tallentaa toimeksiannon asiakirjat ja työpaperit Sisäisen tarkastuksen työtilaan toimeksiantoa varten perustettuun kansioon. Myös mahdolliset paperiset asiakirjat ja työpaperit tulee skannata kansioon. Henkilökohtaista kansiota voi hyödyntää tarkastuksen aikana, mutta työryhmytyö ja laadunvarmennus edellyttää toimeksiantoaineiston tallentamista sisäisen tarkastuksen yhteiseen työtilaan.

Luokiteltua materiaalia ei lähtökohtaisesti siirretä sisäisen tarkastuksen toimeksiannon työpaperikansioihin, vaan toimeksiannon työpapereissa viitataan kansioon, jossa asiakirjat ovat arkistoituna.

⁷⁴ Standardi 11.4. Virheet ja puutteet

⁷⁵ Standardi 14.6. Toimeksiannon asiakirjat

9.4. Toimeksiantojen dokumentoinnin kansiorakenne

Toimeksiannon dokumentointi on toimeksiannon vastuutarkastajan vastuulla, lukuun ottamatta laadunvarmennuksen dokumentointia, joka on sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* vastuulla.

Sisäisen tarkastuksen kansiorakenne.

- 01 Taustatiedot
- 02 Suunnittelu ja aloituspalaveri
- 03 Haastattelut ja kirjeenvaihto
- 04 Analyysit ja arvioinnit
- 05 Raportointi ja päätöspalaveri
- 06 Seuranta (Audit Log)
- 07 Laadunvarmennus
- 08 (Muu tarve)

10. Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelma⁷⁶

Viraston sisäinen tarkastus kehittää ja ylläpitää sisäisen tarkastuksen ammattistandardien mukaista laadunvarmennusohjelmaa. Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelma kattaa kaikki sisäisen tarkastuksen osa-alueet. Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* on vastuussa kansainvälisten sisäisen tarkastuksen ammattistandardien noudattamisesta ja jatkuvasta toiminnan kehittämisestä.

Laadunvarmennus muodostuu kaikista toimeksiantoprosessin aikana suoritetuista toimenpiteistä ja menettelyistä, joilla pyritään takaamaan työn ja sen pohjalta laaditun kertomuksen laatu sekä siinä esitettyjen johtopäätösten oikeellisuus. Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* vastaa laadunvarmennuksesta ja toimii laadunvalvojana.

10.1. Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelman osa-alueet⁷⁷

Laadunvarmennusmenettelyt kattavat kaikki sisäisen tarkastuksen toiminnot ja niiden tarkoituksena on sisäisen tarkastuksen toiminnon jatkuva parantaminen. Laadunvarmennusmenettelyt kattavat myös sisäisen tarkastuksen toimeksiantoihin osallistuneiden *Viraston* ja ulkopuolisten asiantuntijoiden sisäisen tarkastuksen vastuulla olevan työn. Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelma käsittää kutakin seuraavaa osa-aluetta koskevat toimintaperiaatteet ja menettelytavat:

- sisäisen tarkastuksen resurssit
- relevantit eettiset vaatimukset
- ylemmän johdon asettamat laatuveloitteet

⁷⁶ Periaate 12 Laadun parantaminen

⁷⁷ Standardi 8.3 Laatu

- toiminnan suunnittelu ja raportointi
- varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiannon ja raportin hyväksyminen
- varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiannon seuranta ja sisäinen laadunvarmennus
- Jälkiseurannan laadunvarmennus ja hyväksyntä
- ulkoinen laadunvarmennus.

Sisäinen tarkastus on sekä määritellyt että dokumentoinut toimintaperiaatteensa ja menettelytapansa tässä käsikirjassa. Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelma edellyttää jatkuvaa seurantaa ja sitoutumista toiminnan jatkuvaan parantamiseen. Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* vastaa laadunvalvonnan todentavan aineiston dokumentoinnista.

10.2. Jatkuva laadunvarmennus ja -kehittämisohjelma

Sisäisen tarkastuksen jatkuva laadunvarmennus on keskeinen osa sisäisen tarkastuksen ohjaus- ja johtamisjärjestelmää. Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelma perustuu toiminnan jatkuvaan ja kokonaisvaltaiseen kehittämiseen. Kyse ei ole siten pelkästään jonkin saavutetun tason säilyttämisestä, vaan toiminnan kehittämisestä ja siitä, miten jokin asia voidaan tehdä vielä paremmaksi tai paremmin - katse tulevaisuuteen. Laadunvarmennus ja kehittämisohjelma edistää ammatillista huolellisuutta.

Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelman tavoitteet ovat yhtäläiset sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* tavoitteiden kanssa; joka on tuottaa arvoa *Viraston* ylemmälle johdolle ja kehittää sen toimintoja. Ohjelmalla pyritään myös varmistamaan, että toiminta on ammattistandardien ja eettisten sääntöjen mukaisesta. Ohjelman tärkeimpänä ohjenuorana on tehdä tarkastukset ja muu sisäisen tarkastuksen työ laadukkaasti ja tehokkaasti.

Sisäisen tarkastuksen laadunvarmennus- ja kehittämisohjelma rakentuu *Viraston* työjärjestyksen ja sisäisen tarkastuksen ohjesääntöä täydentämään, huomioiden *yksikön tai toiminnon* tarkastajien toimenkuvat, tilivelvollisuudesta sekä vuosittaisen vuosisuunnitelman ja toimintakertomuksen.

Sisäisen tarkastuksen laadun varmennus- ja kehittämisohjelman kokonaistehokkuuden seuraaminen ja arviointi perustuvat *yksikön tai toiminnon* sisällä tehtävään jatkuvaan arviointiin, kuten työnohjaukseen ja seurantaan sekä itsearviointeihin ja tarvittaessa myös erikseen hyväksyttäviin organisaatiosta riippumattoman ulkoisen asiantuntijan tekemiin arviointeihin.

10.3. Toimeksiannon laadunvarmennus⁷⁸

Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* laatii ja toteuttaa toimeksiantojen valvontaa sekä laadunvarmistusta ammattitaidon ylläpitoa ja kehittämistä varten. Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* vastaa toimeksiantojen valvonnasta sekä sisäisen tarkastuksen henkilöstön, asiantuntijoiden että palveluntuottajien tekemien toimeksiantojen osalta.⁷⁹

⁷⁸ Standardi 12.3. Toimeksiannon valvonta ja kehittäminen

⁷⁹ Standardi 12.3. Toimeksiannon valvonnan ja kehittäminen

Toimeksiantojen laadunvalvonta sisältää toimintojen arvioinnin, jotta sisäinen tarkastaja voi saada rakentavaa palautetta toiminnastaan. Palautetta voidaan antaa toimeksiantojen ja töiden sekä työpapereiden ja muiden tietojen vaihdon laadunvarmistuksessa suullisesti tai kirjallisesti.⁸⁰

10.3.1. Suunnittelun laatu

Vastuullisen tarkastajan tulee huolehtia siitä, että suunnittelu vastaa sille asetettuja laatuvaatimuksia. Toimeksiantosuunnitelma käsitellään yhdessä kaikkien toimeksiantoon osallistuvien tarkastajien kanssa ja läpikäydään sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* kanssa ennen sen hyväksyntää.

Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* varmentaa toimeksiantosuunnitelman toteutumista, seuraa ja läpikäy sen toteutumista tarkastajien kanssa säännöllisesti. Varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiantojen suunnittelun laadun osalta arvioidaan mm. suunnitelmien sisältöä, kattavuutta ja raportointia. Toimeksiantosuunnittelun laadunvarmennustyö dokumentoidaan toimeksiannon työpapereihin.

10.3.2. Tarkastustyön ja raportoinnin laatu

Vastuullisen tarkastajan tulee tarkastustyössä ja kertomuksen eri luonnosvaiheiden yhteydessä huolehtia siitä, että työ ja raportointi vastaa sille asetettuja laatuvaatimuksia. Hänen tulee oman työnsä sekä muiden tarkastajien osalta varmistua siitä, että toimeksianto on tehty suunnitelman ja tavoitteiden mukaisesti, mahdolliset poikkeamat suunnitelmaan on dokumentoitu, tarkastusresursseja on käytetty taloudellisesti ja vakavat virheet sekä puutteet on otettu asianmukaisesti huomioon ja dokumentoitu sekä raportoitu asianmukaisesti.

Kertomuksen ja raportoinnin painotukset tulee olla oikeassa suhteessa riskeihin ja havaintoihin. Johtopäätösten tulee vastata tavoitteisiin, niiden tulee olla perusteellisesti kuvattuja ja työpapereiden tulee tukea johtopäätöksiä. Havaintojen tulee perustua kiistattomaan näyttöön ja niitä tulee olla arvioitu kriteerejä vastaan, ja mahdollisten suositusten tulee liittyä niihin. Vastuutarkastajan tulee huolehtia siitä, että kertomuksen eri luonnosvaiheet on käyty läpi yhdessä muiden tarkastukseen osallistuvien tarkastajien kanssa ja työpapereiden ja havaintojen välinen jäljitysketju on selkeästi kuvattu.

Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* tulee kertomuksen eri luonnosvaiheiden ja raportoinnin yhteydessä myös huolehtia siitä, että kertomus vastaa sille asetettuja laatuvaatimuksia. Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* tulee varmistua erityisesti siitä, että toimeksiannon tavoitteet saavutetaan ja että raportointi on laadukasta. Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* on vastuussa läpikäytyjen raporttiluonnosten ja mahdollisten laadunvarmennusmerkintöjen dokumentoinnista työpapereihin, *esimerkiksi tallentamalla kommentoimansa suunnitelmien ja raporttien luonnosversiot*.

10.3.3. Jatkuva työnohjaus ja seuranta sekä asiakaspalaute⁸¹

Työnohjaus, -seuranta ja -laadunvarmennus sisältävät useita toimintoja, joiden avulla pyritään pitämään sisäisen tarkastuksen toiminta mahdollisimman tuloksellisena ja johtoa tyydyttävänä. Laadun sisäinen, jatkuva arviointi perustuu sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön*

⁸⁰ Standardi 10.2 Henkilöresurssien hallinta

⁸¹ Standardi 12.3. Toimeksiannon valvonta ja kehittäminen

suorittamaan työnohjaukseen, työsuorituksen jatkuvaan seurantaan ja arvioitiin, sisältäen aikataulun sekä resurssienkäytön seurannan. Jatkuvalle arvioinnille varmennetaan, että varmennus- ja neuvontapalvelutehtävät on asianmukaisesti suunniteltu ja toteutettu, työn laajuus on riittävä, johtopäätökset on perusteltu ja perusteet on asianmukaisesti dokumentoitu sekä, että raportointi ja työpaperit tukevat johdonmukaisesti johtopäätöksiä.

Laadun toteutumista seurataan myös pyytämällä johdolta asiakaspalautetta tehdystä työstä. ylempi johto ja toimeksiantojen vastuulliset voivat antaa palautetta sisäisessä tarkastuksen työstä. Myös virastopäälliköltä pyydetään asiakaspalautetta sisäisen tarkastuksen työstä.

Tarvittaessa sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* tulee ryhtyä toimenpiteisiin, joilla tarkastuksiin osoitettuja resursseja tai asiantuntemusta lisätään, vähennetään, suunnataan uudelleen tai tehdään muutoksia toimeksiantoon, muihin apuvälineisiin tai tapaan, jolla näitä käytetään hyväksi.

Varmennus- ja neuvontapalvelutoimeksiantojen sekä muiden tehtävien laadunvarmennuksessa tulee arvioida sisäisen tarkastuksen riippumattomuus edellytyksen täyttymistä sekä työn tavoitteiden saavuttamista.

Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* huolehtii, että vuosisuunnitelma ja siinä annetut toimeksiannot ja muut tehtävät tulevat toteutetuiksi. Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* tulee työn ja vuosisuunnitelman seurannassa ja suunnittelussa huomioida työajanseurantatiedot.

10.3.4. Työpapereiden laatu

Toimeksiannon työpaperit tulee pitää hyvässä järjestyksessä. Johtopäätösten ja havaintojen kirjausketju tulee dokumentoida yksiselitteisesti toimeksiannon työpapereihin sisällyttämällä viittaukset havaintojen perusteina oleviin asiakirjoihin, joista tietojen oikeellisuus voidaan todeta. Toimeksiannon toteutustavan dokumentoimiseksi ja asianmukainen jäljitysketjun varmentamiseksi toimeksiannon työpapereissa tulee tarvittaessa olla yhteenvetodokumentti selventämässä kirjausketjua.

Toimeksiannon vastuutarkastajan tulee työn eri vaiheiden yhteydessä huolehtia siitä, että työpaperit vastaavat niille asetettuja laatuvaatimuksia.

Työpaperit tarkistetaan osana toimeksiantojen valvontaprosessia, jotta voidaan varmistaa, että havainnot ja johtopäätökset perustuvat todennusaineistoon.⁸² Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* ja tarkastusta arvioivan ulkopuolisen ammattilaisen tulee voida saada työpapereista käsitys siitä, mitä on arvioitu, mitä on havaittu ja miten on päädytty tehtyihin johtopäätöksiin, eli havaintojen kirjausketju, audit trail.

Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* (valvoja), varmentaa työn laatua käymällä läpi havaintojen kirjausketjuja. Työpapereiden läpikäynti toteutetaan sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* harkitseamalla tarkoituksenmukaisella laajuudella.

⁸² Standardi 2.2. Objektiivisuuden turvaaminen

10.3.5. Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* työn ja työpapereiden laatu

Sisäiset tarkastajat tukevat sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* työn ja työpapereiden laatua lukemalla ja kommentoimalla työtä ja työpapereita sisäisen tarkastuksen toimintaperiaatteiden mukaisesti. Vastuu sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* työn laadusta jää kuitenkin sisäisen tarkastuksen päällikölle itselleen.

10.4. Laadun sisäinen arviointi

10.4.1. Jatkuva laadun sisäinen arviointi⁸³

Laadun jatkuvaan arviointiin sisältyy toimeksiantojen yhteydessä tehtävä arviointi ja työn päätyttyä tehtävät arvioinnit. Laadun sisäinen, jatkuva arviointi kattaa siten työnohjauksen ja työsuorituksen jatkuvan seurannan, arvioinnin sekä asiakaspalautteet. Myös työpapereita varmennetaan, jotta voidaan varmistua, että havainnot ja johtopäätökset perustuvat riittävään evidenssiin. Jatkuvan laadunarvioinnin tuloksia käsitellään sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* yhteisissä ja kahdenvälisissä palavereissa.

Laadun jatkuvaan arviointiin sisältyy sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* palaverien toimeksiantokohtainen läpikäynti, tarvittaessa toteutettavat toimeksiantokohtaiset muut palaverit. Keskusteluissa käydään läpi toimeksiantojen ja työtehtävien edistymistä, tuloksia, arviointia ja saatua palautetta.

Lisäksi on tarkastajakohtaiset vuosittaiset osaamis- ja tavoitekeskustelut, joissa arvioidaan tavoitteiden mukaista aikaansaavuutta ja työn laatua, vuorovaikutusta ja yhteistyötä, laaja-alaisuutta ja erityisosaamista sekä aktiivisuutta ja kehittämistä.

Laadun jatkuvaan arviointiin sisältyy myös vuosittain sisäisen tarkastuksen ohjesäännön asian- ja ajanmukaisuuden arviointi. Arviointien perusteella tehdään tarvittavat muutokset ja päivitykset ohjesääntöön.

10.4.2. Säännöllinen sisäinen laadun itsearviointi⁸⁴

Laadun säännöllisellä arvioinnilla tarkoitetaan sisäisen tarkastuksen *yksikön tai toiminnon* tekemää itsearviointia toiminnan laadusta, laadunvarmennus- ja kehittämisohjelman toimivuudesta. Itsearviointit suoritetaan sisäisen tarkastuksen laadunvarmennuskäytäntöihin pohjautuen.

Itsearvioinnissa huomioidaan mahdolliset ulkoiset arvioinnit ja muut sisäisen tarkastuksen laatuun kohdistuneet tulokset sekä asiakaspalautteet. Arvioinnissa voidaan käyttää kriteereinä myös sisäisen tarkastuksen parhaita käytäntöjä. Itsearviointi tehdään säännöllisesti vuosittain ja niistä laaditaan tarvittaessa muistio. Laadun itsearviointit tulee dokumentoida asianmukaisella tavalla sisäisen tarkastuksen kansioihin.

⁸³ Standardi 12.1. Sisäinen laadunarviointi

⁸⁴ Standardi 12.1. Sisäinen laadunarviointi

Laadun säännölliseen arviointiin sisältyy myös sisäisen tarkastuksen toimintakertomuksen yhteydessä tekemä arvio sisäisen tarkastuksen laadunvarmennus- ja kehittämisohjelman toimivuudesta. Tämä arviointi pohjautuu laadunarvioinneissa kerättyyn tietoon ja tuloksiin.

Laadun säännöllisessä arvioinnissa käsitellään ainakin:

1. sisäisen tarkastuksen ohjesäännön toimivuus, sisältäen ammattistandardien ja eettisten sääntöjen soveltaminen
2. sisäisen tarkastuksen tavoitteiden, toimintaperiaatteiden ja toimintatapojen asianmukaisuus ja riittävyys
3. sisäisen tarkastuksen myötävaikutusta *Viraston* riskienhallinnan ja valvontaprosessien toimivuuteen
4. toiminnan lainmukaisuus ja säännöstenmukaisuus sekä standardien noudattaminen
5. sisäisen tarkastuksen jatkuvan kehittämisen vaikuttavuus ja parhaiden käytäntöjen omaksuminen.

10.5. Laadun ulkoinen riippumaton arviointi⁸⁵

Sisäisen tarkastuksen *johtajan tai vastuuvirkahenkilön* täytyy laatia suunnitelma ulkoisesta laadunarvioinnista ja keskustella suunnitelmasta *virastopäällikön* kanssa. Kansainvälisten standardien riippumattoman arvioijan tai arviointiryhmän täytyy toteuttaa ulkoinen arviointi vähintään kerran viidessä vuodessa. Ulkoista laadunarviointia koskeva vaatimus voidaan toteuttaa myös riippumattoman ulkopuolisen tahon varmentamana itsearviointina.

Ulkopuolisella riippumattomalla arvioitsijalla tarkoitetaan *Viraston* ulkopuolista riippumatonta pätevää arvioitsijaa (henkilöä, henkilöryhmää tai yhteisöä). Vähintään yhdellä arvioitsijalla tulee olla voimassa oleva CIA-sertifikaatti. Ulkopuolinen arvioitsija arvioi ja ilmaisee käsityksensä siitä, noudattaako sisäisen tarkastuksen *yksikkö tai toiminto* hyvää tarkastustapaa ja ammattistandardeja ja antaa tarvittaessa kehittämissuosituksia. Arvioinnin voidaan katsoa tuovan lisäarvoa sisäiselle tarkastukselle. Ulkoisen laadunarvioinnin tuloksista raportoidaan *virastopäällikölle*.

Riippumattoman ulkoisen laadun arvioitsijan hankinnasta päätetään erikseen. Ammattistandardien mukaan ulkoinen arviointi tulee tehdä, joka viides vuosi.

10.6. Raportointi laadun varmennus- ja kehittämisohjelmasta⁸⁶

Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* viestii säännöllisesti sisäisen tarkastuksen laadunvarmennus- ja kehittämisohjelman toimivuudesta *virastopäällikölle*.

Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* raportoi *virastopäällikölle* vuosittain toimintakertomuksella laadunvarmennus- ja kehittämisohjelman toimivuudesta, sisäisten ja ulkoisten laadunarviointien tuloksista sekä siitä noudatetaanko ammattistandardeja.

⁸⁵ Standardi 8.4. Ulkoinen laadunarviointi

⁸⁶ Periaate 8 Hallituksen valvonta

Laadunarvioinnissa esille tulleet keskeiset kehittämistarpeet sisällytetään sisäisen tarkastuksen laadunvarmennus ja kehittämisohjelmaan ja arviointien tulosten perusteella tehdään tarvittavat korjaustoimet ja tarvittaessa muutokset sisäisen tarkastuksen ohjesääntöön, käsikirjaan sekä toimintaan.

Vaikka sisäisen tarkastuksessa noudatetaan ammattistandardeja ja eettisiä sääntöjä, saattaa syntyä tilanteita, joissa vaatimukset eivät kaikilta osin täyty. Jos ammattistandardien vaatimuksia ei täytetä ja sillä on vaikutusta tehtäväkenttään tai toimintaan, tulee poikkeamista raportoida virastopäällikölle.

11. Yhteistyö⁸⁷

Sisäinen tarkastus toimittaa Valtiontalouden tarkastusviraston vastuutarkastajalle tiedoksi vuosisuunnitelmat, toimintakertomukset ja toimeksiantojen kertomukset sekä muut viralliset raportit.

Sisäinen tarkastus tekee yhteistyötä hallinnonalan ministeriön ja virastojen sisäisen tarkastuksen toimintojen kanssa ja toimittaa tiedoksi vuosisuunnitelmat ja toimintakertomukset vastuuministeriön sisäiselle tarkastukselle ja tulosohejaajalle.

Sisäinen tarkastus kilpailuttaa ulkoiset asiantuntijapalvelunsa ja sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö* pitää yhteyttä valittuihin palveluntuottajiin.

⁸⁷ Standardi 9.5. Koordinointi ja tukeutuminen ja standardi 11.1. Suhteiden luominen ja viestintä sidosryhmien kanssa

Muut tehtävät

Virastopäällikkö

Sisäisen tarkastuksen johtaja tai vastuuvirkahenkilö

JAKELU *Virastopäällikkö, johtoryhmä, (ohjaavaministeriö) ja valtiontalouden tarkastusvirasto vastuu tilintarkastaja*

LIITE 2. Toimeksiantosuunnitelma

Mietittävä asiakirjan julkisuus (julkinen/sisäinen/luottamuksellinen/salainen, § [Julkl (621/1999) 24.1 §:n 15 k])

1. Tausta, kohde ja rajaus

Sisältyykö vuosisuunnitelmaan/ad hoc-luonteisuus

Toimeksiannon tausta, kuvaus, ml. volyymit, laajuus ja rajaus + perustelut

2. Tavoitteet ja riskit

Keskeiset tavoitteet

Ennakkoon arvioidut tarkastuksessa huomioitavat riskit (myös ylemmän johdon määrittelemät)

Tunnistetaan tarkastettavan alueen keskeiset riskit ja arvioidaan niiden suuruus. Riskiarvioinnissa voidaan hyödyntää vastuullisen johdon tekemää riskiarviointia sekä sisäisen tai ulkoisen tarkastuksen aiemmin tekemien töiden ja tarkastusten tuloksia. Riskiarviointiin voidaan yhdistää esimerkiksi valvonnan tavoitteiden ja tyypillisten valvontatoimien näkökulmia.

3. Toimeksiannon toteutus ja tarkastusmenetelmät

Tarkastus- ja arviointimenetelmät, joilla vastataan tavoitteisiin mm.

- haastattelut
- itsearviointit
- kyselyt
- aineiston läpikäynti
- tilastolliset analyysit
- otokset
- kuvaus mahdollisista testauksista
- tietokoneavusteiset tarkastusmenetelmät.

Tarkastuksen perusteella annetaan kokonaisarvio tarkastuksen kohteena olevan prosessin/toiminnon sisäisen valvonnan ja/tai riskienhallinnan tasosta.

4. Laillisuus ja arviointiperusteet

Riskipohjaisessa suunnittelussa arviointiperusteet määritetään riskiarvioinnin pohjalta. Lähtökohtana voivat olla esim. toiminnon tavoitteet, ylemmän johdon asettamat hyväksyttävät riskitasot sekä hyvät käytännöt. Arviointiperusteita määrittäessään sisäinen tarkastaja ottaa kantaa vastuullisen johdon tavoitteiden ja riskinottohalukkuuden asianmukaisuuteen ja riittävyyteen.

Vaatimustenmukaisuustarkastuksessa arviointiperusteet pohjautuvat ulkoiisiin tai sisäisiin normeihin.

*Hierarkiajärjestys: laki, asetus, määräys, ohje, hyvät käytännöt (hyvä hallintotapa)
- määrittäen tunnistetut kriteerit.*

5. Resurssit, aikataulu ja raportointi

Tekijät ja työaika-arvio

Toteutusaika ja sisäiset tarkastuspisteet

Laadunvarmennus

Suunnitelman säilytysaika: 4 vuotta (Virastohallinnon tiedonohjaussuunnitelma).

Sisäinen tarkastus

Liite 2 Toimeksiantosuunnitelma

Vastuutarkastaja NN

Muu tarkastaja NN

Sisäisen tarkastuksen johtaja tai vastuuvirkahenkilö NN

Liitteet

Jakelu Toimeksiannon vastuullinen johto

LIITE 3. Toimeksiannon työpapereiden yhteenveto

Sisäinen työpaperi

Toimeksiannon työsuunnitelma ja sen toteutuminen

Suunnitelma vs. toteuma, olennaiset muutokset suunnitelman ja toteutuksen välillä

1. Kohde ja rajaus

2. Tarkastuksen tavoitteet ja riskit

3. Toteutus ja menetelmät

4. Laillisuus ja arviointikriteerit

5. Resurssit ja aikataulu

valmiuden tarkastuksen toteutuneet tarkastukset paikan päällä ja niiden linkitys rap

Toimeksiannon toteutuneet haastattelut ja niiden linkitys johtopäätöksiin ja havaintoihin

Nimike	henkilö	PVM	Yhteenveto	Raportin kohta	Havainnot
--------	---------	-----	------------	----------------	-----------

Toimeksiannon testaukset ja niiden tarkastus sekä linkitys havaintoihin

Otannan toteutusmenetelmä ja populaatio, josta otanta tehty ja tarkastettujen tapahtumien yksilöinti

Otannan yhteenveto ja mahdollinen linkitys johtopäätöksiin ja havaintoihin

Toimeksiannon asiakirjat ja analyysit sekä niiden linkitys johtopäätöksiin ja havaintoihin

Asiakirja	PVM	Yhteenveto	Raportin kohta	Havainnot
------------------	------------	-------------------	-----------------------	------------------

LIITE 4. Toimeksiantokertomus

Virasto
Sisäisen tarkastuksen kertomus
Tarkastuksen, arvioinnin tai selvityksen nimi
PVM

Sisällysluettelo

<u>1</u>	<u>Tarkastuksen yhteenveto</u>	32
<u>2</u>	<u>Tarkastuksen kohde ja rajaus</u>	32
<u>3</u>	<u>Tarkastuksen tavoitteet ja riskit</u>	32
<u>4</u>	<u>Tarkastuksen laillisuus ja arviointiperusteet</u>	32
<u>5</u>	<u>Tarkastuksen toteutus</u>	32
<u>6</u>	<u>Tarkastuksen havainnot ja suositukset</u>	33
<u>6.1</u>	<u>Tarkastettu asia</u>	33

Asiakirjan julkisuus ja mahdollinen luokitus (julkinen/sisäinen/luottamuksellinen/salainen, § [Julkl (621/1999) 24.1 §:n 15 k])

Kertomus säilytetään pysyvästi, perustuen viraston tiedonohjaussuunnitelmaan ja kansallisarkistolaitoksen päätökseen.

Toimeksiannon nimi

1. Tarkastuksen yhteenveto

Tiivistetysti kohdennus; toiminto/prosessi, alue/rajaus ja tavoitteet sekä riskisuunnitelma ja taustat, miksi toimeksianto on toteutettu, esim. sisältyminen vuosisuunnitelmaan, ad hoc-luonteisuus, ulkoisen toimintaympäristön muutokset yms.

Tarkastuksen keskeisten johtopäätösten tiivistelmä.

Tarkastuksen kokonaisarvio ja havainnot luokiteltuna:	
Kokonaisarvio/yleisarvosana A/B/C/D sisäisen valvonnan toteutumisesta ja yhden tai kahden lauseen tiivis keskeinen johtopäätös sekä havaintojen kokonaismäärä. Alla olevaan taulukkoon havainnot yksilöitynä. (voit väritä pohjan luokituksen mukaisesti A, B, C ja D).	
A. Hyvä	Toimii suunnitellusti ja asianmukaisesti.
B. Toimiva	Toimii osittain hyväksyttävästi, havaittiin kehittämistarpeita, jotka ovat ratkaistavissa osana yleistä toiminnan kehittämistä.
C. Kehitettävä	Havaittiin olennaisia kehittämistarpeita, jotka edellyttävät huomiota ja erillisiä kehittämistoimenpiteitä sekä ajantasaista riskienhallintaa.
D. Riittämätön	Toiminta ei vastaa tavoitteita, havaittiin olennaisia puutteita, jotka edellyttävät välittömiä erillisiä kehittämistoimenpiteitä ja ajantasaista riskienhallintaa.

2. Tarkastuksen kohde ja rajaus

Tästä kerrotaan mitkä olivat tarkastuksen kohteena ja rajaukset, eli se mitä ei sisällytetty tarkastuksen kohdealueeseen, miten kohde rajattiin. Erityisesti tulee kertoa mahdolliset poikkeamat suunnitelman tavoitteisiin.

3. Tarkastuksen tavoitteet ja riskit

Tässä vahvistetaan tavoitteet ja kerrotaan tarkastusriskien toteutumisesta.

4. Tarkastuksen laillisuus ja arviointiperusteet

Tästä kerrotaan tarkastukselle asetetuista keskeisistä arviointiperusteista ja niiden käytöstä.

5. Tarkastuksen toteutus

Tässä kerrotaan, miten toimeksianto toteutettiin. Tarkastukseen käytetty aika, ajankohta ja resurssit. Kerrotaan, onko tarkastuksen aikana jo mahdollisesti viestitty, raportoitu havainnoista, jotka vaativat heti toimenpiteitä, viittaus erilliseen muistioon ja raportointiin.

6. Tarkastuksen havainnot ja suositukset

6.1. Tarkastettu asia

Tässä käydään yksityiskohtaisesti läpi tarkastuksen keskeiset tulokset. Todetaan tavoitteet huomioiden keskeiset johtopäätökset ja havainnot; onko asiat kunnossa; jos ei ole, mistä eron katsotaan johtuvan, minkä suuruudesta riskistä on kysymys, millaisia vaikutuksia sen toteutumisesta voi olla.

Kriteeri

Kriteeri (criteria) miten tarkastetun asian tulee olla, hyvät käytännöt, kerrotaan jos ei lukijalle muutoin selviä.

Johtopäätös

Kerrataan käsiteltävät tavoitteet, jos tarpeen. Kerrotaan Sistan käsitys siitä, miten käsiteltävässä kappaleessa käsiteltävät asiat on hoidettu yleisellä tasolla suhteessa esitettyihin toimeksiannon tavoitteisiin, sisältäen mahdollisuuksien mukaan myös myönteistä palautetta.

Havainto (havainnon merkittävyys arvio, arviointiasteikolla ja värikoodein; **A**, **B**, **C** ja **D**.)

Kriteeriä vastaan tehty yksiselitteinen ytimekäs havainto puutteesta/virheestä, miten asiat ovat?

Arvio riskistä

Riski, (risk) arvio sisäisen valvonnan riskistä

Syy (cause), miksi rikottu, jos tämä selvä

Seuraus (effect) eli vaikutus, tarvittaessa

Suositus

Toimenpidesuositus asian tilan ja seurauksen korjaamiseksi sekä riskin pienentämiseksi.

Osoitetaan suositukselle kohde, esim. vastuuyksikkö tai toiminto, vältetään suosituksia, joille ei ole osoitettuna kohdetta.

Vastuu tarkastaja NN

Muu tarkastaja tai asiantuntija NN

- LIITTEET** Toimenpidesuunnitelma, vastuullisen johdon täyttämä suunnitelma toimenpiteistä, vastuullisista ja aikataulusta
- JAKELU** *Virastopäällikkö, johtoryhmä, toimeksiannosta vastuullinen johto ja valtiontalouden tarkastusviraston vastuu tilintarkastaja*

LIITE 6. Toimintakertomus

Julkinen asiakirja

Sisäisen tarkastuksen toimintakertomus

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Tehtävät ja tavoitteet

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Asema, valtuudet ja riippumattomuus

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Toimintaperiaatteet

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Sisäisen tarkastuksen resurssit

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Sisäisen tarkastuksen ammattitaidon ylläpito ja yhteistyö

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Laadunvarmennus- ja kehittämisohjelma sekä asiakaspalaute

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman toteuttaminen ja keskeiset johtopäätökset

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Sisäisen tarkastuksen vuoksi esitettyjen toimenpiteiden toteuttamisen jälkiseuranta

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Sisäinen tarkastuksen muut olennaiset työt ja tehtävät

[Kirjoita asiakirjan teksti tähän]

Sisäisen tarkastuksen *johtaja tai vastuuvirkahenkilö NN*

JAKELU *Virastopäällikkö, johtoryhmä, (ohjaava ministeriö) ja valtiontalouden tarkastusviraston vastuu tilintarkastaja*