

Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus

- sisältö ja periaatteet

Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastusohjeita



**Valtiontalouden tarkastusviraston
suorittama tilintarkastus
– sisältö ja periaatteet**

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

Edita Prima Oy
Helsinki 2010

Lukijalle

Dnro 001/01/10

Valtiontalouden tarkastusvirasto on eduskunnan yhteydessä toimiva ylin kansallinen tarkastusviranomainen, joka tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista.

Tarkastusvirasto toteuttaa sille perustuslain 90 §:ssä säädettyä ulkoisen tarkastuksen tehtävänsä suorittamalla tilintarkastusta ja muuta laillisuustarkastusta sekä tuloksellisuustarkastusta ja eri tarkastusmenetelmiä yhdistävää tarkastusta siten, että valtion taloudenhoito tulee tarkastettua hyvän tarkastustavan mukaisesti.

Valtiontalouden tarkastusvirasto vahvistaa valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 20 §:n nojalla tämän tarkastusohjeen sovellettavaksi tarkastusvirastossa suoritettavassa tilintarkastuksessa. Ohjeessa määritellään tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen yleiset periaatteet. Ohje määrittelee valtion hyvää tilintarkastustapaa. Ohje on valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaa tilintarkastusta koskevan ohjeiston yleinen osa.

Ohje perustuu ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamiin kansainvälisiin ISSAI-tarkastusstandardeihin (www.issai.org).

Ohjetta sovelletaan varainhoitovuoden 2010 tilintarkastuksesta lähtien. Varainhoitovuoden 2009 tilintarkastukseen ohjetta sovelletaan siltä osin kuin vahvistetut tarkastussuunnitelmat voidaan niitä olennaisesti muuttamatta toteuttaa tämän ohjeen mukaisesti.

Helsingissä 17. päivänä joulukuuta 2009

Pääjohtaja Tuomas Pöysti

Ylijohtaja Marjatta Kimmonen

Asiasanat:

valtiontalouden tarkastusvirasto, tilintarkastus, talousarvio, laillisuus,
tarkoituksenmukaisuus

Sisällys

1	Valtiontalouden tarkastusviraston toiminta	7
1.1	Lainsäädäntö	7
1.2	Toiminnan päämäärät	8
1.3	Tarkastuksen kohteet	9
1.4	Tarkastusviraston toimivalta	10
1.5	Tarkastusviraston riippumattomuus ja puolueettomuus	12
1.6	Tarkastusviraston organisaatio	14
1.7	Resurssit	15
1.8	Tarkastuksen kohdentaminen	19
1.9	Yhteistyö	20
1.10	Kansainvälinen yhteistyö	22
2	Tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen lähtökohdat	24
2.1	Tilintarkastuksen tehtävät	24
2.2	Tarkastuksen kohdeasiat	26
2.3	Tilintarkastus	26
2.4	Asiantuntijatoiminta	29
2.5	Tilintarkastuksen sidosryhmät	30
2.6	Tilintarkastuksen suunnittelu	32
2.7	Tilintarkastustyö	33
2.8	Informoiminen ja kuuleminen tilintarkastuksessa	35
2.9	Jälkiseuranta	35
2.10	Tilintarkastuksen laatu politiikka ja laadunvalvonta	36
3	Tilintarkastusprosessi	39
3.1	Tilintarkastuksen kohdeasiat	39
3.2	Viraston ja laitoksen tilintarkastuksen osa-alueet	44
3.3	Ministeriön tilintarkastus	50
3.4	Valtion tilinpäätöksen ja valtion tilinpäätöskertomuksen tarkastaminen	51

4	Raportointi	53
4.1	Raportointi tarkastuskauden aikana	55
4.2	Raportointi tarkastuksen lopussa	57
4.3	Raportointi eduskunnalle	61
	Käsitteitä	63

1 Valtiontalouden tarkastusviraston toiminta

Ylimmillä tarkastusviranomaisilla tulisi olla riittävän laaja toimeksianto ja täysi valinnanvapaus tehtäviensä hoidossa. Ylimmät tarkastusviranomaiset tarkastavat julkista rahoitusta, resursseja ja varoja, tulojen keruuta, valtion tai julkisen sektorin organisaatioiden toiminnan lain- ja ohjeidenmukaisuutta, taloudellisen raportoinnin laatua ja toimintojen taloudellisuutta, tuottavuutta ja vaikuttavuutta. Ne eivät tarkasta hallituksen tai julkisten organisaatioiden politiikkaa vaan rajoittuvat sen toimeenpanon tarkastamiseen¹.

1.1 Lainsäädäntö

1.1.1 Suomen perustuslain 90 §:n 1 momentin mukaan eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Tätä varten eduskunnassa on tarkastusvaliokunta, jonka tulee saattaa eduskunnan tietoon merkittävät valvontahavaintonsa.

1.1.2 Perustuslain 90 §:n 2 momentin mukaan valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten on eduskunnan yhteydessä riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto. Tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä säädetään tarkemmin lailla.

1.1.2.1 Perustuslain perusteella tarkemmassa lailla säätämisessä tulee olla lähtökohtana tarkastusviraston hallinnollisen ja toiminnallisen riippumattomuuden turvaaminen. Valtiontalouden tarkastusviraston valvonta ja tarkastus kohdistuvat perustuslain ja sen valmisteluasiakirjojen perusteella niin valtion talousarvioon sisältyvään kuin sen ulkopuoliseen valtiontalouteen.²

1.1.3 Valtiontalouden tarkastusvirasto on suoraan perustuslaissa säädetty, varsinaisen valtionhallinnon tai eduskunnan alaisen hallinnon ulkopuolinen tarkastus- ja valvontaviranomainen. Asemaltaan tarkastusvirasto kuuluu eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin

¹ Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 3.

² PeVM 10/1998 vp hallituksen esityksestä uudeksi Suomen hallitusmuodoksi.

tavoin perustuslaissa säädettyihin riippumattomiin valvontaviranomaisiin.³

1.1.4 Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 1 §:n 2 momentin mukaan tarkastusvirasto tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista.

1.1.5 Valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja annetun lain (353/1995) mukaan tarkastusvirasto tarkastaa Suomesta Euroopan unionille maksettavia varoja tai Euroopan yhteisöiltä Suomeen tulevia varoja, niiden käyttöä ja valvontaa.⁴ Tarkastusviraston tarkastusoikeus ei riipu siitä, onko varainsiirrot otettu valtion talousarvioon tai toimiiko valtion viranomainen tai muu valtiontalouden piiriin kuuluva toimija varainsiirron välittäjänä.

1.1.6 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 287 (3) artiklassa tarkoitettuna Euroopan tilintarkastustuomioistuimen kansallisena yhteistyöviranomaisena tarkastusvirasto osallistuu Euroopan unionin varainhoidon ja toiminnan ulkoiseen tarkastukseen ja valvontaan ja tämän edellyttämään yhteistyöhön Euroopan unionissa.

1.2 Toiminnan päämäärät

1.2.1 Tarkastusvirasto tukee eduskuntaa sille kuuluvan lainsäädäntö- ja valtiontaloudellisen vallan ja valvontavallan käytössä. Tarkastusvirasto on osa eduskunnan finanssivaltaa toteuttavaa ja turvaavaa perustuslaillista järjestystä.

1.2.2 Toiminnallaan tarkastusvirasto varmistaa ja edistää luottamusta kansanvallan ja oikeusvaltion periaatteiden toteutumiseen valtiontalouden hoidossa.

1.2.3 Tarkastusviraston visiona on olla kansainvälisesti ja kansallisesti arvostettu valtion taloudenhoidon tarkastuksen huippuosaaja.

³ Valtiontalouden tarkastusvirasto ei ole virasto -loppuisesta nimestään huolimatta näin perustuslain 119 §:n tarkoittama ministeriön alainen valtion keskushallinnon keskusvirasto tai perustuslain 119 §:n tarkoittamaan, lailla säädettyyn eduskunnan alaiseen hallintoon kuuluva virasto, ks. HE 1/1998 vp. uudeksi Suomen hallitusmuodoksi ja siitä annettu PeVM 10/1998 vp. sekä HE 39/2000 vp laiksi valtiontalouden tarkastusvirastosta ja siitä annettu PeVL 19/2000 vp.

⁴ Lissabonin sopimuksen eli Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen tultua voimaan viittaus Euroopan yhteisöihin tarkoittaa viittausta Euroopan unioniin ja Euroopan atomienergiayhteisöön.

1.2.4 Tarkastusviraston perimmäisenä päämääränä on edistää tuloksellista ja korkealaatuista valtion taloudenhoitoa. Tätä varten tarkastusvirasto pyrkii tuottamaan toiminnallaan eduskunnalle, valtioneuvostolle ja sen alaiselle hallinnolle objektiivista, oikea-aikaista, hyödyllistä ja luotettavaa valvonta- ja tarkastustietoa valtion taloudenhoidosta, talousarvion noudattamisesta sekä valtion taloudenhoidon ja toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta.

1.2.5 Tarkastusvirasto pyrkii päämääräänsä tarkastus- ja asiantuntija-toiminnalla. Tarkastusvirasto varmistaa, että valtion varat kerätään ja valtion varoja hoidetaan ja käytetään lain ja eduskunnan päätösten mukaisesti ja järkevästi. Se haluaa

- varmistaa valtion talousarvion ja taloudenhoidon määräysten noudattamista
- varmistaa, että valtiontaloudesta ja valtion toiminnan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehityksestä ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta raportoidaan oikeat ja riittävät tiedot
- edistää osaltaan valtion taloudenhoidon ja valtion yhteiskunnallista vaikuttavuutta sekä valtion taloudenhoidon ja valtionhallinnon toiminnallista tuloksellisuutta
- tukea hyvän hallinnon ja taloudenhoidon yleisten periaatteiden toteutumista.

1.3 Tarkastuksen kohteet

1.3.1 Tarkastusviraston suorittama ulkoinen tarkastus kohdistuu

- valtioneuvostoon ja ministeriöihin sekä tasavallan presidentin kansliaan
- valtion virastoihin ja laitoksiin
- talousarvion ulkopuolisiin valtion rahastoihin
- valtion liikelaitoksiin
- valtion määräysvallassa oleviin yhtiöihin
- valtionapuihin ja muihin valtion antamiin taloudellisiin tukiin ja etuuksiin
- oikeushenkilöihin, jotka hankkivat varoja tiettyyn tarkoitukseen valtion viranomaisten käytettäväksi tai edelleen jaettavaksi
- valtion maksuliikettä hoitaviin luottolaitoksiin
- oikeushenkilöihin, joille on uskottu valtion varojen käyttöä, omaisuuden hoitoa tai tilinpitoa koskeva tehtävä
- Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiin varainsiirtoihin.

1.3.2 Tarkastusvirasto toimii myös eräiden kansainvälisten järjestöjen ja kansainvälisten yhteistyöelimien tilintarkastajana.

1.3.3 Valtiontalouden tarkastusvirastolle on erikseen ehdokkaan vaalirahoituksesta annetussa laissa (273/2009) ja puoluelaisissa (10/1969) lainsäädännössä säädetty tehtäväksi vaali- ja puoluerahoituksen ilmoittamisen laillisuusvalvonta.

1.4 Tarkastusviraston toimivalta

Ylimpien tarkastusviranomaisten tarkastusoikeuksien tulee sisältyä perustuslakiin ja yksityiskohtaisemmin lakiin. Oikeudet vaihtelevat eri valtioissa niissä vallitsevien olojen ja vaatimusten mukaan. Kaikkien julkisten rahoitustoimintojen tulee olla ylimpien tarkastusviranomaisten tarkastettavissa⁵.

Ylimmillä tarkastusviranomaisilla tulee olla riittävät oikeudet saada ajoissa, esteettä, suoraan ja vapaasti kaikki asiakirjat ja tiedot, jotka se tarvitsee tehtäviensä moitteettomassa hoidossa⁶. Niillä tulee olla pääsy taloudenhoitoa koskeviin rekistereihin ja dokumentteihin ja valtuudet pyytää mitä tahansa tarpeelliseksi katsomiaan tietoja. Ylin tarkastusviranomainen päättää kussakin tarkastuksessa, minkä verran se tekee tarkastusta asiakkaan luona tai toimipaikassaan. Laki tai ylin tarkastusviranomainen itse asettaa määräajat, joiden mukaan tarkastusviranomaiselle on toimitettava sen pyytämät asiakirjat ja muut tiedot⁷.

1.4.1 Tarkastusviraston tarkastusoikeus perustuu Suomen perustuslakiin. Perustuslain 90 §:n 3 momentin mukaan tarkastusvaliokunnalla ja Valtiontalouden tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvontansa kohteina olevilta tehtävänsä hoitamiseksi tarvitsemansa tiedot.

1.4.2 Tarkastusviraston tietojensaantioikeus on säädetty suoraan perustuslaissa samalla tavoin kuin ylimpien laillisuusvalvojen, eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin tietojensaantioikeus. Perustuslaissa säädetty tietojensaantioikeus on luonteeltaan yleinen eikä tietojen saanti riipu tietojen tai asiakirjojen julkisuudesta tai salaisuudesta vaan siitä, että tieto tai asiakirja on tarpeen tarkastusviraston tehtävän hoi-

⁵ *The Lima Declaration, kohta 18*

⁶ *Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 4*

⁷ *The Lima Declaration, kohta 10*

tamista varten.⁸ Tarkastusviraston tietojensaantioikeus samoin kuin ylimpien laillisuusvalvojen tietojensaantioikeus näin yleensä syrjäyttää salassapitovelvollisuuden ja ulottuu näin salassa pidettäviin tietoihin ja asiakirjoihin.⁹

1.4.3 Tarkastusviraston perustuslaissa säädetty tietojensaantioikeus on laajempi kuin julkisuuslaissa (621/1999) säädetty viranomaisen oikeus salassa pidettävään tietoon. Se ulottuu tarkastusviraston tehtävissä tarvittavaan tietoon, joka on esimerkiksi arvopaperimarkkinalaissa (495/1989) tarkoitettua sisäpiiritietoa, valtion liikesalaisuuksia tai valtion turvallisuutta koskevaa salassa pidettävää tietoa.

1.4.4 Tarkastusviraston oikeudesta antaa tarkastuskertomus ja salassa pidettäviä tietoja ja muita tietoja eri viranomaisille säädetään Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetussa laissa ja valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) annetussa laissa.

1.4.5 Salassapito otetaan huomioon valtionalouden tarkastusviraston raportoinnissa siten, että salassa pidettävät tiedot otetaan tarkastuskertomuksessa selkeästi erilliseen osaan tai kertomuksen erilliseen liitteeseen. Tällöin julkiset ja salassa pidettävät tiedot ovat selkeästi ja helposti erotettavissa toisistaan.

1.4.6 Yksilön perusoikeuden turvaamiseen välittömästi liittyvä salassapito tai muu yksityisen eduksi tai suojaamiseksi säädetty salassapito otetaan huomioon sovellettaessa Valtionalouden tarkastusvirastosta annettua lakia. Silloinkin kun Valtionalouden tarkastusviraston on oikeudellisesti välttämättömästi luovutettava toiselle viranomaiselle yksityisen edun vuoksi salassa pidettäviä tietoja, huolehtii tarkastusvirasto salassa pidettävän tiedon asianmukaisesta suojaamisesta sekä sisäpiiritietoa koskevien velvoitteiden noudattamisesta.

1.4.7 Tarkastusvirasto ei julkista salassa pidettävää tietoa ja turvaa tarkastuskohteen salassa pidettävien tietojen suojaamisen ja salassapidon säilymisen tietoturvaluustoimenpiteillä.

1.4.8 Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain soveltamisesta sekä tietoturvaluudesta on valtionalouden tarkastusvirastossa erilliset ohjeet. Arvopaperimarkkinalaissa tarkoitetun sisäpiiritiedon käsittely ja

⁸ HE 1/1998 vp., 90 §:n yksityiskohtaiset perustelut ja 111 §:n yksityiskohtaiset perustelut sekä PeVM 10/2006 vp.

⁹ Eräissä erityisissä tilanteissa perustuslaissa säädettyyn tietojensaantioikeuteen saattaa kohdistua rajoituksia. Rajoitus voi johtua muun muassa perustuslain 21 §:ssä perusoikeutena säädetystä oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja hyvän hallinnon takeisiin kuuluvasta oikeudesta olla todistamatta itseään vastaan. Ks. PeVL 19/2000 vp., ja PeVM 6/2000 vp. ja PeVM 7/2000 vp.

suojaaminen sekä sisäpiirivelvoitteiden toteuttaminen valtiontalouden tarkastusvirastossa ohjeistetaan ja järjestetään samoin tarkemmin erikseen.

1.4.9 Valtiontalouden tarkastusvirastolla on laissa säädetty oikeus saada tarkastettavilta viipymättä asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän toteuttamiseksi. Tarkastettavalla ei ole oikeutta periä tarkastusvirastolta maksua kopioista tai tietojen antamisesta tulosteena tai teknisen käyttöyhteyden avulla tai muuten sähköisesti. Tarkastusvirastolla on oikeus saada viipymättä tarkastettavan tilintarkastajalta kaikki tarkastettavaa koskevan tarkastuksen kannalta tarpeelliset jäljennökset ja tallenteet sekä muut asiakirjat ja tiedot, jotka tilintarkastajalla on hallussaan samoin kuin jäljennökset tilintarkastajan laatimista muistioista, pöytäkirjoista ja muista tilintarkastuksessa laadituista tarkastettavan toimintaa koskevista asiakirjoista.¹⁰ Tarkastusviraston lakisääteinen tietojensaantioikeus ulottuu näin tarkastettavan tilintarkastajaan ja tilintarkastajan tarkastettavalle antamiin raportteihin ja muistioihin ja pöytäkirjoihin sekä tilintarkastajan tarkastettavaa koskeviin työpapereihin.

1.5 Tarkastusviraston riippumattomuus ja puolueettomuus

Ylin tarkastusviranomaisen voi suorittaa tehtävänsä objektiivisesti ja tehokkaasti vain, jos se on itsenäinen ja suojassa ulkoisilta vaikutuksilta. Sillä tulee olla tehtäviensä hoidossa tarpeellinen toiminnallinen ja organisatorinen riippumattomuus. Ylimmät tarkastusviranomaiset ja niiden tarvitsema riippumattomuus luodaan perustuslaissa ja yksityiskohtaisemmin lailla¹¹. Tällainen järjestely takaa suuren oma-aloitteisuuden ja autonomian myös niissä tapauksissa, joissa tarkastusviranomaisen tekee tarkastuksia kansanedustuslaitoksen määräyksestä. Ylimmän tarkastusviranomaisen ja kansanedustuslaitoksen suhteista tulee säätää perustuslaissa kussakin valtiossa vallitsevien olosuhteiden ja vaatimusten mukaisesti¹².

Ylimmän tarkastusviranomaisen riippumattomuudella on yhteys niiden henkilöiden riippumattomuuteen, jotka tekevät päätökset tarkastusviran-

¹⁰ L valtiontalouden tarkastusvirastosta, 4 §, L valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja 3 §.

¹¹ The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 5; Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 1

¹² The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 8

omaisen nimissä ja jotka vastaavat päätöksistään kolmannelle osapuolelle – kollegioille tai päällikkövirastossa tarkastusviranomaisen ylimmälle virkamiehelle. Näiden henkilöiden riippumattomuus tulisi taata perustuslaissa. Heidän ammatilliseen uraansa ei saa vaikuttaa tarkastuksen kohteena olevat organisaatiot, eivätkä he saa olla niistä riippuvaisia¹³. Ylimpien tarkastusviranomaisten ylimmän johdon ja kollegion jäsenien nimitämisestä, uudelleen nimitämisestä ja erottamisesta, virassaoloajan pituudesta ja syytesuojasta tulisi säätää lailla¹⁴.

Ylimpien tarkastusviranomaisten ei tule osallistua, tai nähdä osallistuvan, millään tavalla tarkastamiensa organisaatioiden johtamiseen¹⁵.

1.5.1 Valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuus perustuu Suomen perustuslain 90 §:n 2 momenttiin, jonka mukaan valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto. Tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä säädetään tarkemmin lailla.

1.5.2 Tarkastusviraston toimintaa johtaa pääjohtaja, jonka eduskunta valitsee täysistunnossaan kuudeksi vuodeksi kerrallaan. Pääjohtaja vastaa tarkastusvirastolle säädettyjen tehtävien hoitamisesta ja viraston hallinnosta sekä etenkin tarkastustoiminnasta eduskunnalle. Uhkasakkolautakunnalle kuuluvia asioita lukuun ottamatta pääjohtajalla on ratkaisuvallan tarkastusviraston päätöksenteossa. Pääjohtaja voi eduskunnalle annettavaa kertomusta, tarkastusviraston talousarvioehdotusta, tarkastusviraston toiminnan kannalta merkittävää asiaa ja eduskunnan virkamiehistä annetussa laissa pääjohtajan ratkaistavaksi säädettyjä asioita lukuun ottamatta antaa työjärjestyksellä ratkaisuvallan tarkastusviraston virkamiehelle. Pääjohtaja saa pidättää itselleen ratkaisuvallan asiassa, jonka virkamies työjärjestyksen mukaan saisi ratkaista. Pääjohtaja ratkaisee toimivaltaansa kuuluvat asiat esittelystä.¹⁶

1.5.3 Valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtaja on suojattu irtisanomiselta paremmin kuin muut eduskunnan ylimmät virkamiehet tai vastaavat valtionhallinnon ylimmän virkamiesjohdon virkamiehet, esimerkiksi ministeriöiden kansliapäälliköt tai valtion keskushallinnon virastojen pää-

¹³ *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 6*

¹⁴ *Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 2*

¹⁵ *Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 3*

¹⁶ *L valtionalouden tarkastusvirastosta 7 §.*

johtajat.¹⁷ Pääjohtajalle eron myöntää ja irtisanomisesta tai virkasuhteen purkamisesta eduskunnan virkamiehistä annetussa laissa säädetyllä perustella päättää eduskunnan täysistunto.

1.5.4 Kansainvälisten hyvien käytäntöjen¹⁸ mukaisesti tarkastusvirasto päättää perustuslain 90 §:n ja valtionalouden tarkastusvirastosta annetun lain nojalla itsenäisesti tarkastusmenetelmistään ja tarkastusohjeistaan, tarkastusaiheistaan, tarkastustensa suunnittelusta, toteutuksesta, raportoinnista ja seurannasta ja toimintansa organisoinnista ja johtamisesta. Näitä asioita käsitellään tarkemmin jäljempänä, samoin tarkastusviraston taloudellista riippumattomuutta.

1.5.5 Perustuslain ja valtionalouden tarkastusvirastosta annetun lain 20 §:n 3 momentin nojalla tarkastusvirasto antaa tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissaan noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevia tarkempia määräyksiä ja ohjeita. Tarkastusviraston toimivalta määritellä tarkastuksissaan sovellettavat ohjeet ja hyvä tarkastustapa on osa perustuslaissa tarkastusvirastolle turvattua riippumattomuutta.¹⁹

1.5.6 Tarkastusvirasto ei osallistu hallinnollisten päätösten valmisteluun.

1.6 Tarkastusviraston organisaatio

1.6.1 Tarkastusvirasto on päällikkövirasto, jota johtaa pääjohtaja. Tarkastusviraston johtoryhmä ja johdon tuki avustavat pääjohtajaa johtamisessa ja kehittämisessä sekä toiminnan strategisessa suunnittelussa ja arvioinnissa sekä toimivat tässä tarkastusviraston johdon yhteistyö- ja valmistelueliminä. Tarkastusvirastossa on työjärjestyksessä määräykset toiminta- ja palveluyksiköistä, niiden päälliköiden tehtävistä ja ratkaisuvallasta.

1.6.2 Tarkastusvirastossa on lakisääteinen neuvottelukunta. Se ylläpitää ja kehittää tarkastusviraston yhteyksiä yhteistyötahoihin, tekee aloitteita tarkastustoiminnan kehittämiseksi ja seuraa tarkastustoiminnan suuntautumista, tuloksellisuutta ja palvelukykyä eri yhteistyötahojen kannalta. Tarkastusvirasto kutsuu neuvottelukunnan jäsenet.

¹⁷ Hän ei kuulu eduskunnan virkamiehistä annetun lain (1197/2003) 29 §:ssä lueteltuihin eduskunnan johtaviin virkamiehiin, jotka voidaan eduskunnan virkamiehen laissa säädettyjen irtisanomisperusteiden lisäksi irtisanoa silloin kun siihen on virkasuhteen luonne huomioon ottaen hyväksytty ja perusteltu syy.

¹⁸ INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence (ISSAI 11), periaate 3

¹⁹ HE 39/2000 vp. ja PeVL 19/2000 vp.

1.6.3 Tarkastusvirastolla on lakisääteinen uhkasakkolautakunta. Uhkasakkolautakunta tuomitsee uhkasakon, jonka tarkastusvirasto voi asettaa tietojen saamisen tehosteeksi sekä kirjanpidon saattamiseksi tarkastettavaan kuntoon.²⁰

1.6.4 Tarkastusvirasto suorittaa tilintarkastusta ja muuta laillisuustarkastusta sekä tuloksellisuustarkastusta ja näihin liittyvää IT-järjestelmätarkastusta. Tarkastusvirasto suorittaa myös tilintarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen sekä laillisuustarkastuksen ja IT-järjestelmätarkastuksen menetelmiä yhdistävää tarkastusta.

1.6.4.1 Tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta on pidettävä yhtä tärkeinä valtiontalouden ja sen hoidon tarkastamiseksi riittävän kattavasti ja muutenkin hyvän tarkastustavan mukaisesti²¹.

1.6.4.2 Tarkastusviraston tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta yhdistävät monet tekijät, mutta tarkastustyön sisällössä ja näkökulmassa on myös eroavuuksia. Tuloksellisuustarkastuksesta on tarkastusvirastossa omat ohjeensa. Tarkastusvirasto toimii yhtenä kokonaisuutena ja pyrkii toimimaan tehtävissään mahdollisimman tuloksellisesti.

1.6.5 Tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta varten on työjärjestyksen perusteella omat toimintayksiköt, jotka toimivat yhteistyössä keskenään ja johdon tuen kanssa valtiontalouden ja sen hoidon tarkastamiseksi hyvän tarkastustavan mukaisesti riittävällä tavalla.

1.6.6 Tilintarkastuksen toimintayksikkö vastaa myös ISSAI-standardeissa tarkoitettua muusta kuin tilintarkastuskertomuksen ja tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä raportoivasta laillisuustarkastuksesta ja sen kehittämisestä.

1.7 Resurssit

*Ylimmillä tarkastusviranomaisilla tulee olla riittävät henkilöstö-, materi-
aali- ja raharesurssit eikä toimeenpanijan tulisi valvoa tai ohjata pääsyä
näihin resursseihin. Ylin tarkastusviranomainen huolehtii itse budjetis-
taan ja resurssien allokoinnista. Lainsäätäjä tai sen valiokunta vastaa sii-
tä, että ylimmän tarkastusviranomaisen resurssit riittävät sen tehtävää*

²⁰ L valtiontalouden tarkastusvirastosta 15 §.

²¹ The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 4

varten. Jos näin ei ole, ylimmällä tarkastusviranomaisella on oikeus vedota asiassa suoraan lainsäätäjään²².

Ylimpien tarkastusviranomaisten päätöksentekijöillä ja tarkastushenkilöstöllä tulee olla tehtävissä tarvittava pätevyys ja moraali. Rekrytoitavan henkilöstön tietojen, taitojen ja ammatillisen kokemuksen tulee olla keskimääräistä paremmat. Erityistä huomiota tulee kiinnittää henkilöstön kehittämiseen; se ei saa rajoittua vain perinteiseen laki-, talous- ja laskentaosaamiseen. Kehittymistä tulee rohkaista kaikin keinoin. Korkealuokkaisen tarkastushenkilöstön varmistamiseksi palkkauksen tulee vastata asetettuja erityisvaatimuksia. Tarvittaessa erityisosaamista voidaan ostaa, jos sitä ei ole tarkastusviranomaisessa²³.

1.7.1 Valtiontalouden tarkastusvirasto on itsenäinen ja riippumaton viranomainen. Sillä on toimivalta viraston hallinto- ja taloustehtävien hoitamisessa.

1.7.2 Tarkastusvirasto vastaa itse henkilöstöhallinnostaan. Tarkastusviraston pääjohtaja päättää talousarvion puitteissa pääjohtajan virkaa lukuun ottamatta tarkastusviraston virkojen perustamisesta ja lakkauttamisesta sekä virkasuhteiden muuttamisesta, virkoihin nimittämisestä ja virkasuhteen päättämisestä.

1.7.3 Tarkastusvirasto on valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 12 a §:ssä tarkoitettu valtion kirjanpitoyksikkö.²⁴ Tarkastusvirastolle osoitetut määrärahat ovat valtion talousarviossa eduskunnan pääluokassa. Tarkastusviraston talousarvioehdotus ja talousarviomäärärahat käsitellään normaalissa eduskunnan pääluokkaa koskevassa budjettimenettelyssä. Hallitus tai valtiovarainministeriö ei valtiosääntökäytännön mukaan käsittele eduskunnan pääluokan talousarvioehdotusta vaan se sisällytetään sellaisenaan valtion talousarvioesitykseen, joka annetaan eduskunnan käsiteltäväksi.

1.7.4 Vuonna 2008 tarkastusviraston henkilöstötyövuosien määrä oli 146. Siitä tarkastushenkilöstön osuus oli noin 83 prosenttia. Tarkastushenkilöstöstä korkeakoulututkinnon suorittaneita oli 96 prosenttia. Henkilöstön kehittämiseen käytettiin noin 13 henkilötyöpäivää henkilötyövuotta kohden.

²² *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 7 ja Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 8*

²³ *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 14*

²⁴ *L valtionalouden tarkastusvirastosta 20 §:n 2 momentti ja laki valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta (11.12.2009, 1096/2009) 12 a § ja siirtymäsäännös.*

1.7.5 Tarkastusviraston pääjohtajan kelpoisuusvaatimuksista säädetään eduskunnan virkamiehistä. Tarkastusvirasto määrää valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain nojalla työjärjestyksessään henkilöstönsä kelpoisuusvaatimukset.

Tilintarkastuksen kannalta keskeisten vastuuvirkojen kelpoisuusvaatimuksia tarkastusviraston työjärjestyksen 35 §:n mukaan

Lisäksi vaaditaan kelpoisuusvaatimuksena

1) tilintarkastuksen ja tuloksellisuustarkastuksen ylijohtajalta virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto ja hyvä perehtyneisyys tarkastus-, arviointi- tai tutkimustoimintaan ja julkiseen talouteen ja valtionhallintoon sekä käytännössä osoitettu johtamistaito ja johtamiskokemusta

...

4) esikuntapäälliköltä virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto ja hyvä perehtyneisyys suunnittelu- ja kehittämis- tai tarkastus-, arviointi- tai tutkimustoimintaan ja julkiseen talouteen ja valtionhallintoon sekä käytännössä osoitettu johtamistaito

5) tilintarkastusjohtajalta ja tuloksellisuustarkastusjohtajalta virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto ja hyvä perehtyneisyys tarkastus-, arviointi- tai tutkimustoimintaan ja julkiseen talouteen ja valtionhallintoon sekä käytännössä osoitettu johtamistaito ja johtamiskokemusta

6) tilintarkastuspäälliköltä ja tuloksellisuustarkastuspäälliköltä virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto ja hyvä perehtyneisyys tarkastus-, arviointi- tai tutkimustoimintaan ja julkiseen talouteen ja valtionhallintoon sekä käytännössä osoitettu johtamistaito

...

10) tilintarkastusneuvokselta ja tuloksellisuustarkastusneuvokselta virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto ja hyvä perehtyneisyys tarkastus-, arviointi- tai tutkimustoimintaan sekä julkiseen talouteen ja valtionhallintoon sekä tehtävien sitä edellyttäessä käytännössä osoitettu johtamistaito

...

12) johtavalta tilintarkastajalta ja johtavalta tuloksellisuustarkastajalta virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto ja hyvä perehtyneisyys tarkastus-, arviointi- tai tutkimustoimintaan sekä julkiseen talouteen ja valtion- tai muun yhteisön hallintoon

13) johtavalta it-järjestelmätarkastajalta virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto ja hyvä perehtyneisyys tarkastustoimintaan viran tehtävälalla sekä julkiseen talouteen ja valtion- tai muun yhteisön hallintoon

...

17) ylitarkastajalta virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto ja perehtyneisyys tarkastus-, arviointi- tai tutkimustoimintaan sekä julkiseen talouteen ja valtion- tai muun yhteisön hallintoon.

1.7.6 Valtiontalouden tarkastusvirastossa sovelletaan järjestelmällistä osaamisen kehittämisen ja johtamisen järjestelmää.

1.7.7 Tarkastusviraston osaamisjärjestelmän mukaan tarkastustyötä tekevillä, tarkastuskertomuksia esittelevillä tai tarkastuskertomuksista päättävillä henkilöillä tulee olla jonkin alan tarkastusosaaminen sekä lisäksi vähintään tiedon itsenäisen soveltamisen mahdollistava osaaminen ainakin yhdellä asia- tai menetelmäosaamisen alueella.

1.7.8 Tarkastusviraston osaamisalueiden sisällä tilintarkastuksen toimintayksikkö määrittelee tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen tehtävissä tarvittavan osaamisen erityisalueet ja painotukset.

1.7.9 Osaaminen ja sen mahdollistamat tehtävät ovat keskeisenä perustana asiantuntijauran kehitykselle tarkastusvirastossa. Tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen esittely- ja päätöksentekotehtävissä toimivat ovat kaikki julkisen tilintarkastuksen ja laskentatoimen asiantuntijoita.

1.8 Tarkastuksen kohdentaminen

Ylimmillä tarkastusviranomaisilla on vapaus valita tarkastusaiheet, toimittaa tarkastukset ja raportoida niiden tulokset ja tehdä niiden jälkiseurantaa, organisoida toimintansa ja johtaa sitä sekä toteuttaa mahdolliset sanktiopäätöksensä²⁵.

1.8.1 Tärkeä osa toiminnallista riippumattomuutta on se, että tarkastusvirastolle voidaan antaa tehtäviä ainoastaan lailla. Tämä ei kuitenkaan estä tarkastusvirastoa huomioimasta eduskunnan tai valtioneuvoston piiristä tulevia aloitteita, jotka saattaisivat antaa aiheen tarkastuksen suorittamiseen. Tarkastusviraston toiminnan kehittämistyöhön ja suuntaamiseen vaikuttavatkin eduskunnan valtion taloushoidosta esittämät kannanotot. Lisäksi siihen vaikuttavat valtiontalouden valvontaan ja tarkastukseen kohdistuvat odotukset.

1.8.2 Tarkastusviraston tarkastustoiminta perustuu sen itse vahvistamaan monivuotiseen valtion ulkoisen tarkastuksen ja tarkastusviraston strategiaan sekä vuosittaiseen tarkastussuunnitelmaan.

1.8.3 Tarkastusvirasto on ohjeistanut strategiansa ja tarkastussuunnitelmansa laadinnan.

1.8.4 Tarkastusviraston strategiassa ja sen pohjalta tarkastusviraston tarkastussuunnitelmassa vahvistetaan tarkastuksen strategiset tema-alueet ja

²⁵ INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence (ISSAI 11), periaatetta 3 koskevat suuntaviivat.

pysyvät tarkastusalueet, jotka edustavat valtiontalouden ylimmän ulkoisen tarkastuksen tehtävän kannalta tärkeitä painopisteitä.

1.8.5 Teema-alueet ovat valtiontalouden tarkastusviraston eduskunnalle vuosittain antaman kertomuksen laadinnan runkona. Pysyvistä tarkastusalueista raportoidaan eduskunnalle valtiontalouden tarkastusviraston toiminnasta annettavassa kertomuksessa vuosittain.

1.8.6 Tuloksellisuustarkastuksen ja tilintarkastusten sekä laillisuustarkastusten suuntaamisen yleisinä kriteereinä ovat asian taloudellinen merkitys ja asiaan liittyvä taloudellinen riski ja valtiontalouden hoidon kannalta käyttökelpoisen tiedon tuottaminen. Riskiä ja asian taloudellista merkitystä arvioidaan erityisesti valtiontalouden kokonaisuuden eli valtio-konsernin näkökulmasta.

1.9 Yhteistyö

Ylimpien tarkastusviranomaisten henkilöstöllä ei saa olla liian läheisiä, objektiivisuutta haittaavia, suhteita tarkastamiinsa organisaatioihin. Ylimpien tarkastusviranomaisten tulisi tehdä yhteistyötä valtionhallinnon ja muiden julkisten organisaatioiden kanssa, jotka pyrkivät julkisten varojen parempaan käyttöön ja hoitoon²⁶.

Ministeriöt, virastot ja laitokset voivat perustaa sisäisen tarkastuksen. Se toimii organisaation johdon alaisuudessa. Sisäisen tarkastuksen tulee olla kuitenkin toiminnallisesti ja organisatorisesti mahdollisimman riippumaton kussakin maassa vallitsevan perustuslaillisen kehikon puitteissa. Ulkoisena tarkastajana ylimmän tarkastusviranomaisen tehtävä on tarkastaa sisäisen tarkastuksen vaikuttavuutta. Jos sisäinen tarkastus arvioidaan vaikuttavaksi, ylimmän tarkastusviranomaisen tulee haittaamatta sen tehtävää suorittaa tarkastus kokonaisuudessaan ja ryhtyä toimenpiteisiin, jotta saavutettaisiin sopivin työn- tai tehtävien jako sen ja sisäisen tarkastuksen välillä²⁷.

1.9.1 Tarkastusviraston eettiset säännöt edellyttävät, että tarkastajat toimivat tarkastustyössään rehellisesti, itsenäisesti ja tasapuolisesti, varjelevat riippumattomuuttaan eivätkä käytä väärin virka-asemaansa. Heillä ei saa olla sellaisia intressejä tarkastettavaa yksikköä, toimintaa tai sen sidos-

²⁶ Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 3 (osin)

²⁷ The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 3; Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 3 (osa)

ryhmiä kohtaan, jotka vaikuttavat jonkin tahon hyväksi tarkastuksen tuloksia vääristäen tai muutoin annettaviin lausumiin ja arvioihin.

1.9.2 Muiden tarkastajien työstä saatu tieto ei yleensä voi kokonaan korvata todentavaa aineistoa, joka tarkastajan on itse hankittava tarkastuksensa tavoitteisiin pääsemiseksi. Jos tarkastaja aikoo käyttää hyväksi muiden tarkastajien työtä, hänen on ensin perehdyttävä heidän riippumattomuuteensa ja näkökulmaansa sekä tarkastustyön laatuun ja menetelmiin. Muiden tarkastajien työn tulokset ovat ensisijassa vertailupohja, jonka perusteella tarkastaja voi arvioida sekä omaa että muiden tarkastajien työtä²⁸ ja suunnitella tarkastustoimiaan.

1.9.3 Muiden tarkastajien sekä asiantuntijoiden työn hyödyntämisessä tarkastusvirastossa noudatettavat periaatteet ovat ISSAI-standardien mukaisia.

1.9.4 Tarkastusvirasto pitää tärkeänä sisäisen tarkastuksen aseman ymmärtämistä, ammatillista arvostusta ja sitä, ettei yhteistyön perusteella saatujen tietojen käyttö vahingoita sisäisen tarkastuksen ja viraston tai laitoksen johdon välistä luottamusta.

1.9.4.1 Sisäisen tarkastuksen suunnitelmien ja raporttien käytöstä tarkastuksessa, taustamateriaalina tai muutoin, sovitaan viraston ja laitoksen johdon kanssa.

1.9.4.2 Lähtökohtana tehtävän erilaisuudesta huolimatta tarkastusvirastolla ja sisäisessä tarkastuksella on yhteinen pyrkimys tuottaa mm. hyödyllistä tietoa johdolle sekä varmistaa hallinnon laillisuusvalvontaa ja sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta.

²⁸ *Tilintarkastaja voi hyötyä muiden tarkastajien työstä seuraavilla tavoilla:*

- *Muiden tarkastajien raporteista saadaan tietoja sisäisen valvonnan mahdollisista vahvuuksista ja heikkouksista sekä tarkastuskohteessa aiemmin havaituista virheistä.*

- *Tarkastustavoitteiden saavuttamisen kannalta tärkeänä pidetyn todentavan aineiston hankkiminen voi testausvaiheessa perustua joiltakin osin muiden tarkastajien työhön, jolloin voimavaroja voidaan vapauttaa muihin tehtäviin.*

- *Tarkastuksen lopussa muiden tarkastajien raporteista voidaan saada tietoja, joiden perusteella tarkastushavainnot tai testausvaiheessa kerättyyn todentavaan aineistoon perustuvat tarkastajan alustavat päätelmät voidaan osoittaa oikeiksi tai kyseenalaistaa.*

1.10 Kansainvälinen yhteistyö

Ajatusten ja kokemusten vaihtaminen INTOSAI:n sisällä on tehokas keino ylimpien tarkastusviranomaisten auttamiseksi suoriutumaan tehtävissään. Tarkoitusta palvelevat kongressit, yhdessä Yhdistyneiden kansakuntien ja muiden instituutioiden kanssa järjestetyt seminaarit, alueelliset työryhmät ja ammattilehden julkaiseminen. Näiden ponnistelujen ja toimintojen laajentaminen ja tehostaminen on suotavaa. Ensiarvoisen tärkeää on terminologian kehittäminen²⁹.

1.10.1 Tarkastusvirasto toimii Suomessa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 287 (3) artiklassa tarkoitettuna Euroopan tilintarkastustuomioistuimen kanssa yhteistyössä toimivana jäsenvaltion tilintarkastuselinänä. Yhteyttä pidetään Euroopan tilintarkastustuomioistuimen Suomessa suorittamien paikallistarkastusten järjestelyä koskevissa kysymyksissä aina tarkastusviraston välityksellä. Tarkastusviraston edustajat osallistuvat yleensä tarkkailijan ominaisuudessa tilintarkastustuomioistuimen tarkastuksiin Suomessa.

1.10.2 Tarkastusvirasto osallistuu tarkastusalan kansalliseen ja kansainväliseen yhteistyöhön. Keskeisiä kansainvälisiä yhteistyötahoja ovat Euroopan unioni ja sen jäsenvaltioiden ja pohjoismaiden vastaavat ylimmät tarkastusviranomaiset sekä INTOSAI³⁰ ja EUROSAI.

1.10.2.1 Ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälinen järjestö INTOSAI muun muassa valmistelee ja vahvistaa valtiontalouden ylimmän ulkoisen tarkastuksen ISSAI-standardit ja antaa kansainvälisiä julkisen talouden hyvän hallintotavan ja sisäisen valvonnan INTOSAI Gov- suosituksia. INTOSAI toimii standardoinnissa ja julkista hallintoa ja taloudenhoitoa koskevien hyvän hallintotavan suositusten kehittämisessä tiiviissä yhteistyössä eri kansainvälisten järjestöjen, esimerkiksi Maailmanpankin, IMF:n ja OECD:n ja tarkastusalaan edustavien kansainvälisten järjestöjen ja standardointielinten, erityisesti kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n ja sen International Accounting and Assurance Standards Board IAASB:n, joka laatii kansainvälisiä ISA-tilintarkastusstandardeja, ja si-

²⁹ *The Lima Declaration (ISSAI 1, kohta 15)*

³⁰ *INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) on ylimpien (ulkoisten) tarkastusviranomaisten vuonna 1953 perustettu ammatillinen järjestö. Sen jäsenistön muodosti 2008 yli 180 Yhdistyneisiin kansakuntiin kuuluvan valtion tarkastusvirastoa ja organisaatiota. EUROSAI (European Organisation of Supreme Audit Institutions) on INTOSAI:n alueorganisaatio. Sen muodostaa lähes 50 Euroopassa olevaa ylintä tarkastusviranomaista*

säisten tarkastajien kansainvälisen järjestön IIA:n kanssa. Valtiontalouden tarkastusvirasto edustaa Suomea INTOSA:ssa ja osallistuu näin kansainvälisten standardien ja hyvän hallintotavan suositusten kehittämiseen.

2 Tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen lähtökohdat

Yleinen kiinnostus julkisen sektorin toimintaa kohtaan on kasvanut kuten myös tarve tilivelvollisuusprosessille ja sen tehokkaalle toiminnalle³¹. Valtiontalouden tarkastus on välttämätön osa järjestelmää, jonka tarkoitus on paljastaa poikkeamat hyväksytyistä normeista ja rikkomukset laillisuuden, tehokkuuden, vaikuttavuuden ja taloudellisuuden periaatteita vastaan. Tarkastuksen on oltava ajan tasalla toimissaan, jotta yksittäisissä tapauksissa asiat saadaan korjatuksi, tilivelvolliset saadaan hyväksymään vastuunsa, saadaan hyvitys rikkomuksista tai ryhdytään toimiin, joilla ehkäistään tai vaikeutetaan poikkeamista ja rikkomusten tekemistä³². Ylimmän tarkastusviranomaisen keskeinen tehtävä on pitää yllä ja edistää tilivelvollisuutta julkisella sektorilla³³.

2.1 Tilintarkastuksen tehtävät

Ylimpien tarkastusviranomaisten tilintarkastustehtävät kattavat yleisesti ainakin seuraavat alueet:

(i)tarkastuskohteen taloudellinen tilivelvollisuus, käsittäen erityisesti kirjanpidon ja tilinpäätöksen

(ii)valtionhallinnon taloudellinen tilivelvollisuus yhtenä kokonaisuutena

(iii)taloudenhoidon järjestelmät ja liiketapahtumat, käsittäen myös säännösten noudattamisen

(iv)sisäinen valvonta ja sisäinen tarkastus

(v)tarkastuskohteen hallinnollisten päätösten moitteettomuus ja asianmukaisuus

(vi)muutkin tarkastuksessa esille tulleet tai tarkastukseen liittyvät asiat sen mukaan kuin tarkastusviranomaisen katsoo tarpeelliseksi³⁴.

2.1.1 Suomessa tarkastusvirasto on muodostanut yhteen varainhoitovuoteen kohdistuvista tarkastustehtävistään tilintarkastuskokonaisuuden. Sen

³¹ *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohta 6(c)*

³² *The Lima Declaration (ISSAI 1), osio 1*

³³ *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohta 36*

³⁴ *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohta 39*

puitteissa tarkastetaan valtion talousarviotalous yhtenä kirjanpitovelvollisena talousyksikkönä, jonka tilinpäätös ilmenee valtion tilinpäätöksenä. Tarkastusviraston suorittama tilintarkastus kattaa ministeriöt ja muut virastot sekä laitokset, joiden on lakisääteisesti laadittava tilinpäätös, eräät talousarvion ulkopuoliset valtion rahastot ja valtion tilinpäätöksen. Tarkastuskokonaisuuteen kuuluvat myös taloushallintojärjestelmien tarkastukset.

2.1.2 Tilintarkastustoiminnalla ja siihen sisältyvien keskeisten osaamisalueiden asiantuntijatoiminnalla valtionhallinnossa tarkastusvirasto

varmistaa, että

- valtion talousarviota ja taloudenhoitoa koskevia keskeisiä säännöksiä ja määräyksiä noudatetaan
- valtion tilinpäätöksen ja virastojen ja laitosten tilinpäätösten oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus toteutuu ja osaltaan edistää
- eduskunnan budjettivallan toteutumista
- asianmukaisen sisäisen valvonnan toteutumista
- hyvään taloudenhoitoon kuuluvien periaatteiden noudattamista
- hallinnon tuloksellisuutta.

2.1.3 Valtiontalouden tarkastusviraston strategiassa pysyväksi tarkastusalueeksi on määritelty valtion tilinpäätöskertomus ja valtion tilinpäätös sekä finanssipolitiikan valmistelun ja finanssipoliittisen päätöksenteon tietoperustan luotettavuus.

2.1.4 Varmistamalla valtion tilinpäätöksen tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden tilintarkastus osaltaan edistää sitä, että finanssipolitiikan tietoperusta on luotettavaa ja että finanssipolitiikkaa koskevien tavoitteiden saavuttamisesta ja valtion taloudellisesta asemasta raportoidaan eduskunnalle oikeat ja riittävät tiedot. Tällöin talous- ja finanssipolitiikkaa koskevien päätösten vaihtoehtoja ja tarvetta sekä hallituksen toimintaa finanssipolitiikan valmistelijana ja eduskunnan valtionaloudellisten päätösten toimeenpanossa voidaan arvioida oikean tiedon pohjalta.

2.1.5 Tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikkö osallistuu ja tilintarkastuksen menetelmiä ja tietoja käytetään finanssipolitiikan hallintavälineiden toimivuuteen ja valtionalouden kehysmenettelyn soveltamiseen ja kehysten noudattamiseen kohdistuvassa tarkastuksessa.

2.2 Tarkastuksen kohdeasiat

2.2.1 Valtion talousarviosta annetun lain mukaan valtion talousarviotalous on kirjanpitovelvollinen talousyksikkö. Valtion talousarviotalous jakautuu kirjanpitoyksiköihin.³⁵ Valtion kirjanpidossa tulee noudattaa hyvää kirjanpito tapaa.³⁶ Valtion talousarviotaloudesta laaditaan valtion tilinpäätös. Valtion tilinpäätös on osa eduskunnalle perustuslain 46 §:ssä tarkoitettuna valtionaloudellisena kertomuksena annettavaa valtion tilinpäätöskertomusta.

2.2.1.1 Valtion tilinpäätös ei ole nykyisten säädösten mukaan varsinainen konsernitilinpäätös.

2.2.2 Valtion tilinpäätöskertomus kattaa valtionaloudellisena kertomuksena koko perustuslaissa tarkoitettua valtionalouden kokonaisuuden. Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tärkeimmät tilinpäätöslaskelmat ja valtion liikelaitosten tärkeimmät tilinpäätöslaskelmat esitetään valtion tilinpäätöskertomuksessa. Tilinpäätöskertomuksessa ja sen liitteissä on myös keskeisiä tietoja valtion yhtiöomistuksesta ja valtion vastuista.

2.2.3 Valtion tilinpäätöskertomuksen ja valtion tilinpäätöksen tulee valtion talousarviosta annetun lain mukaan antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta, valtion tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja tuloksellisuudesta.

2.2.3.1 Oikeiden ja riittävien tietojen raportoiminen valtion taloudellisesta asemasta edellyttää käytännössä tietoja julkisen talouden ja valtionalouden kestävydestä, jotka voidaan esittää kestävyyslaskelmilla, sekä valtion tilinpäätöstä täydentäviä tietoja valtion omaisuudesta ja vastuuasemista.

2.3 Tilintarkastus

2.3.1 Valtionalouden tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen tärkeä tehtävä on varmistaa valtion tilinpäätöksen tietojen oikeellisuus ja riittävyys.

2.3.2 Valtionalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus ja muu tarkastusviraston suorittama ulkoinen tarkastus kohdistuu koko perustus-

³⁵ *L valtion talousarviosta, 12 a § (Laki 11.12.2009, 1096/2009).*

³⁶ *L valtion talousarviosta 14 §.*

laissa tarkoitettuun valtiontalouden kokonaisuuteen. Kokonaisuutena se on valtion ulkoinen konsernitarkastus.

2.3.3 Valtion taloudellista asemaa konsernitasolla koskevat oikeat ja riittävät tiedot tarkastetaan yhteistyössä tarkastusviraston muun finanssipoliittikan tietoperustaan ja tuloksellisuuden kohdistuvan finanssipoliittisen tarkastuksen kanssa.

2.3.4 Tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen ja sitä täydentävän muun tarkastuksen periaatteena on varmistaa, että valtion talousarvion noudattamisesta sekä valtion tuotoista, kuluista ja taloudellisesta asemasta on valtiokonsernin näkökulmasta raportoitu oikeat ja riittävät tiedot (oikea ja riittävä kuva). Valtiontalouden kokonaisuuden rakenteen ja valtion tilinpäätöksen lakisääteisen sisällön vuoksi tätä ei voida varmistaa tarkastamalla yksistään valtion tilinpäätös.

2.3.5 Valtion konsernitasoiseen tuottojen ja kulujen sekä taloudellisen aseman tietojen tarkastamiseen kuuluu olennaisena osana myös valtion tilinpäätöskertomuksen muiden tietojen kuin valtion tilinpäätöksen tarkastus. Tilintarkastus ja tuloksellisuustarkastus toimivat tältä osin yhteistyössä.

2.3.6 Tarkastusviraston suorittama varsinainen tilintarkastus kohdistuu valtion tilinpäätöksen talousarviotaloutta koskevaan osaan. Siinä tarkastetaan valtion keskuskirjanpitoa ja valtion tilinpäätösasiakirjoja tarkastuskertomuksen antamiseksi

- yhtenäisyyden periaatteen toteutumisesta virastojen ja laitosten tilinpäätöksissä
- talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon aukottomuudesta ja luotettavuudesta keskuskirjanpidon tasolla
- valtion tilinpäätöksen laatimisesta sen mukaan kuin siitä on säädetty ja määrätty.

Tarkastuksessa hyödynnetään virastojen ja laitosten tilintarkastusten tuloksia.

2.3.7 Valtiontalouden kokonaisuuden rakenteen ja valtion tilinpäätökselle laissa määritellyn, valtion talousarviotalouteen keskittyvän tietosisällön vuoksi valtion konsernitasolla valtion tuottoja ja kuluja sekä taloudellista asemaa koskevien tietojen oikeellisuudesta ja riittävydestä voidaan lausua lähinnä valtion tilinpäätöskertomuksen kokonaisuudesta. Tämä arviointi esitetään valtiontalouden tarkastusviraston valtion tilinpäätöskertomuksen tarkastuksesta eduskunnalle antamaan erilliskertomukseen.

2.3.8 Valtion tilinpäätöksen tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto ei voi vielä lausua oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksen täyttymisestä. Valtion tilinpäätöksen tarkastuksesta eduskunnalle annettavassa tilintarkastuskertomuksessa, joka on osa valtion tilinpäätöskertomuksen ja tilin-

päätöksen tarkastuksesta eduskunnalle annettavaa erilliskertomusta, tarkastusvirasto lausuu, onko valtion tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti, onko siinä raportoitavat tiedot olennaisilta osin oikein ja johdettu oikein valtion kirjanpidosta ja onko valtion keskuskirjanpitoon ja tilinpäätöksen laadintaan liittyvät sisäisen valvonnan menettelyt asianmukaisia.

2.3.9 Kirjanpitoyksiköinä toimivien valtion virastojen ja laitosten tilinpäätökset ovat valtion tilinpäätöksen perusta ja niiden tarkastaminen tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen ydin. Tilintarkastus kohdistuu virastossa ja laitoksessa

- valtion talousarvion ja sen soveltamiseen liittyvän keskeisten säännösten noudattamiseen
- tilinpäätösten oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseen
- sisäiseen valvontaan.

2.3.9.1 Kirjanpitoyksiköinä toimivan viraston ja laitoksen tilintarkastusten yhteydessä tarkastetaan myös, miten luotettavia ovat valtion tilinpäätöksen perustiedot³⁷.

2.3.10 Valtion kirjanpitoyksiköinä toimivien virastojen ja laitosten tilintarkastuksen tavoitteena on valtion tilinpäätöksen perustietojen ja sisäisen valvonnan asianmukaisen järjestämisen ohella varmistaa, että kirjanpitoyksikkönä toimivan viraston ja laitoksen tilinpäätös antaa olennaisilta osin oikeat ja riittävät tiedot (oikean ja riittävän kuvan) talousarvion noudattamisesta, tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja talousarviolainsäädännössä tarkoitetusta toiminnallisesta tuloksellisuudesta erityisesti toiminnallisen tehokkuuden osalta.

2.3.11 Ministeriö tarkastetaan kuten muukin kirjanpitoyksikkönä toimiva valtion virasto. Lisäksi ministeriön tarkastuksen yhteydessä arvioidaan hallinnonalan ohjauksen toimivuutta.

2.3.12 Tarkastusvirasto antaa tilintarkastuskertomuksen valtion kirjanpitoyksiköinä toimivien valtion virastojen ja laitosten tilinpäätöksen tarkastuksen lisäksi eräistä niistä valtion virastoista ja laitoksista, jotka ovat osa jotakin laajempaa valtion kirjanpitoyksikköä mutta joille hallinnonala ohjaava ministeriö on vahvistanut tulostavoitteet. Nämä virastot laativat valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 65 a §:ssä säädetyn toimintakertomuksen.

³⁷ *Tilivirastot siirtävät kuukausittain tilien saldot talousarvion tilijaottelun mukaisella tarkkuudella keskuskirjanpitoon. Tarkastusviraston tarkastuksissa tarkastetaan tietojensiirron oikeellisuutta*

2.3.12.1 Tarkastusvirasto päättää tilintarkastuskertomuksen antamisen tarpeen arvioimalla

- muodostaako kirjanpitoyksikköön sisältyvä virasto tai laitos taloudellisesti merkittävän, yhtenäisen ja yhtenäisesti johdetun kokonaisuuden
- onko erillisen tilintarkastuskertomuksen antaminen tarpeellista valtion tilinpäätöksen oikeellisuuden ja riittävyyden, talousarvion noudattamisen sekä hyvän hallinnon periaatteiden mukaisen ohjauksen, johtamisen ja sisäisen valvonnan sekä tilivelvollisuuden ja vastuunalaisuuden toteutumisen varmistamiseksi.

2.3.12.2 Erillisen tilintarkastuskertomuksen antamisen tarvetta arvioitaessa edellä mainittujen periaatteiden valossa otetaan valtion taloushallinto-organisaation muutostilanteissa huomioon se, onko asianomainen virasto ja laitos toiminut aikaisemmin valtion tilivirastona tai vuodesta 2010 lähtien kirjanpitoyksikkönä.

2.3.13 Taloudenhoidon täydentävissä tarkastuksissa ja erillistarkastuksissa tarkastuksen tarve, tavoite ja rajausta määritetään kussakin tapauksessa erikseen. Tilintarkastuskokonaisuudessa tällaiset tarkastukset voivat syventää tai tukea viraston ja laitoksen, ministeriön ja valtion tilinpäätöksen tarkastusta.

2.4 Asiantuntijatoiminta

Monet ylimmät tarkastusviranomaiset suorittavat toimintaa, jota ei voida pitää tarkastustyönä mutta joka edistää parempaa hallintoa. Toiminta voi tuottaa arvokasta tietoa päätöksentekijöille ja siltä edellytetään johdonmukaisesti erinomaista laatua³⁸. Ylimmät tarkastusviranomaiset voivat esittää ammatilliseen asiantuntemukseensa perustuen kannanottoja kansanedustuslaitokselle ja hallinnolle muun muassa lakiesityksistä ja taloudellisista säännöstöistä sekä yleisesti sovellettavaksi tarkoitetuista laskentamenettelyistä. Hallinto päättää yksin siitä, hyväksyykö se vai hylkääkö se kannanoton. Ylin tarkastusviranomainen ei saa tässä lisätehtävässään ennakoita tulevia tarkastushavaintojaan eikä lisätehtävä saa haitata tarkastusviranomaisen tarkastustoiminta³⁹.

2.4.1 Asiantuntijatoiminta on tarkastusten ohella merkittävä toimintamuoto myös Suomen tarkastusvirastossa. Asiantuntijatoiminnan perustana

³⁸ *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohta 35*

³⁹ *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 12*

on varsinaisten tarkastustoimien toteuttamista varten ja niiden yhteydessä hankittu osaaminen. Asiantuntijatehtäviä ovat muun muassa osallistuminen tarkastusviraston toimialaan liittyvään tarkastusviraston ulkopuolisten työryhmien työhön tai projekteihin, aloitteiden tekeminen hallinnossa haavoittujen epäkohtien poistamiseksi, lausuntojen antaminen ja koulutustehdävät.

2.4.2 Tilintarkastuksen alalla valtiontalouden tarkastusvirasto harjoittaa asiantuntijatoimintaa siinä määrin ja sillä tavoin kuin se on mahdollista ulkoisen tilintarkastustehtävän ja sen edellyttämän objektiivisuuden vaarantumatta ja osallistumatta varsinaiseen hallinnolliseen päätöksentekoon ja hallintotehtävien hoitoon. Asiantuntijatoimintaa harjoitetaan silloin ja siinä muodossa ja laajuudessa kuin asiantuntijatoiminta on perusteltua tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen tavoitteiden saavuttamiseksi ja tarkastusviraston strategiassa määritellyn viraston päämäärän saavuttamiseksi.

2.5 Tilintarkastuksen sidosryhmät

Ylimmät tarkastusviranomaiset tarkastavat hallituksen, sen alaisuudessa toimivien viranomaisten ja muiden toimielimien ja laitosten toimintaa. Tämä ei tarkoita, että hallitus olisi ylimmän tarkastusviranomaisen käs-kynalainen. Hallitus on kokonaan itse vastuussa tekemisistään ja tekemät-tä jättämisistään. Se ei voi vapautua vastuistaan vetoamalla tarkastusha-vaintoihin tai ylimmän tarkastusviranomaisen kannanottoon paitsi silloin, kun kysymys on tarkastusviranomaisen laillisesti sitovasta päätöksestä⁴⁰.

2.5.1 Perustuslain perusteella Valtiontalouden tarkastusvirasto on viime kädessä osa eduskunnan finanssivaltaa ja siihen kuuluvaa valtiontalouden valvontavaltaa. Tarkastusviraston suorittaman tarkastuksen kohteena on näin hallituksen ja sen alaisen hallinnon toiminta kokonaisuudessaan. Valtioneuvosto ja sen jäsenenä toimivien pääministerin ja ministereiden toiminta ja menettelyt valtion taloudenhoidossa ja talousarvion noudattami-sessa on näin tarkastusviraston suorittaman ulkoisen tarkastuksen piirissä.

2.5.2 Hallituksen esityksessä laiksi Valtiontalouden tarkastusvirastosta todetaan, että tarkastusviraston tehtävänä on palvella sekä eduskunnan että toimeenpanevan hallinnon tietotarpeita.⁴¹ Hallituksen ja sen alaisen toi-

⁴⁰ *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 9*

⁴¹ *HE 39/2000 vp. yleisperustelut, kohta 3.1.*

meenpanevan hallinnon osalta tarkastusviraston suorittama tilintarkastus edistää – ulkoisen tarkastajan riippumattomuutta vaarantamatta – tarkastettavan viraston tai laitoksen ohjauksen ja sisäisen johtamisen edellytyksiä. Tilintarkastusprosessissa tuotetaan hallitukselle tietoa valtion ja sen virastojen ja laitosten talouden ja toiminnan sekä talouden ja toiminnan ohjauksen tilasta, valtiovarainministeriölle ja hallinnonala ohjaavalle ministeriölle tietoa hallinnonalan ja sen virastojen ja laitosten ohjauksesta ja keskeisestä ohjausinformaatiosta sekä valtion virastolle ja laitokselle tietoa sitä koskevista asioista.

2.5.3 Tarkastusvirasto palvelee sidosryhmiään yleisesti varmistamalla taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista. Tarkastusviraston tärkeimpiä sidosryhmiä sen suorittaman tilintarkastuksen näkökulmasta ovat seuraavat:

- Kansalaiset. Tarkastusviraston tilintarkastus edistää luottamusta oikeusvaltion ja kansanvallan periaatteiden toteutumiseen valtion taloudenhoidossa varmistamalla, että valtiontaloutta hoidetaan lain, valtion talousarvion ja muiden eduskunnan päätösten mukaisella tavalla ja hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti. Tilintarkastus varmentaa keskeisen valtiontaloutta sekä valtion virastojen ja laitosten toiminnallista tehokkuutta koskevan informaation oikeellisuuden ja riittävyyden. Tilintarkastuskertomukset julkaistaan kaikkien saatavilla olevassa julkisessa verkkopalvelussa.
- Eduskunta. Tarkastusvirasto myötävaikuttaa siihen, että eduskunnalla on käytettävissään oikeat ja riittävät tiedot sisältävät tilinpäätökset sekä muutoinkin saatavilla oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta, valtion tuotoista ja kuluista sekä taloudellisesta asemasta samoin kuin toiminnan tuloksellisuudesta. Valtion tilinpäätöskertomuksen ja valtion tilinpäätöksen tarkastuksesta annetaan eduskunnalle erilliskertomus. Eduskunnan kannalta keskeinen tarkastusviraston raportti on tarkastusviraston toiminnastaan eduskunnalle vuosittain antama kertomus. Tarkastusviraston eduskuntakertomus sisältää tarkastuksiin perustuvan synteesin valtion taloudenhoidon ja hallinnon tilasta. Eduskuntakertomus ja erilliskertomus sisältävät näin myös tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen keskeisimmät tulokset. Muut tilintarkastuskertomukset toimitetaan tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle.
- Hallitus ja ministeriöt. Tarkastusvirasto tuottaa ulkoista tarkastustietoa taloudellisen ohjauksen ja budjettiprosessin tueksi. Tilintarkastuskertomus osoitetaan tarkastuskohdetta ohjaavalle ministeriölle ja toimitetaan tiedoksi valtiovarainministeriölle ja valtioneuvoston controllerille.

- Tarkastuksen kohteena oleva virasto tai laitos. Tarkastusvirasto tuo esiin viraston ulkopuolisen ammattitilintarkastajan havainnot, näkemykset ja kehittämisehdotukset erityisesti sisäistä valvontaa, taloushallintoa, laskentatointa ja tilinpäätöstä koskevista kysymyksistä. Näistä asioista raportoidaan jo tarkastuksen aikana.
- Valtiokonttori. Tarkastusvirasto varmistaa valtion keskuskirjanpidon luotettavuutta ja pitää Valtiokonttoriin yhteyttä maksuliikettä, kirjanpitoa, muuta laskentatoimea ja tilinpäätöstä sekä valtion kirjanpitolautakunnan toimintaa koskevista kysymyksistä.
- Euroopan unioni, EU. Tarkastusvirasto varmistaa yhtenäistä suojaa EU:n taloudellisille eduille tarkastamalla laskentatoimea, maksuliikennettä ja sisäisen valvonnan tilaa virastoissa ja laitoksissa, jotka hallinnoivat tai käyttävät EU:n rahoitusta, perivät EU:lle kuuluvia tuloja tai valvovat edellä mainittujen toimien hallinnointia. EU:n rahoitus saa tilintarkastuksessa saman painotuksen kuin kokonaan kansallinen rahoitus. Tarkastusvirasto päättää itse, mitä lausumia se antaa Euroopan unionin varojen hallinnon ja valvonnan tilasta sekä varojen käytön tuloksellisuudesta.

2.6 Tilintarkastuksen suunnittelu

2.6.1 Tarkastusviraston strategia, vuosittainen tarkastussuunnitelma ja sitä täydentävät suunnitelmat, joista on tässä yhteydessä mainittava erityisesti eduskunnalle annettavien kertomusta laadinnasta ja sisällöstä annetun suunnitelmat ja ohjeet, määrittelevät keskeiset lähtökohdat tarkastusviraston suorittamalle tilintarkastukselle.

2.6.2 Tilintarkastuksen toimintayksikön vuosittaisissa suunnitelmissa tarkennetaan viraston suunnitelmista johdettavat periaatteet ja toiminnalliset linjaukset konkreettisiksi toimenpiteiksi. Virastojen ja laitosten tilintarkastuksen resurssitarve arvioidaan järjestelmällisellä tavalla.

2.6.3 Tilintarkastukset kohdistetaan koko talousarviotalouteen niin, että niitä tehdään virastoissa ja laitoksissa tilintarkastuksen kaikilla osaluilla. Lisäksi tarkastetaan valtion tilinpäätös. Tilintarkastukseen sisältyviä tarkastustoimenpiteitä kohdennetaan erityisesti valtionalouden ja valtion talousarvion noudattamisen kokonaisuuden näkökulmasta käsin määriteltyihin olennaisimpiin riskeihin.

2.4.4 Jokaisesta tilintarkastusprojektista laaditaan yksityiskohtainen suunnitelmansa, jossa otetaan huomioon viraston ja toimintayksikön suunnitelmissa esitetyt linjaukset.

2.7 Tilintarkastustyö

Ylimpien tarkastusviranomaisten tulee käyttää tarkoituksenmukaisia työ- ja tarkastusstandardeja ja eettisiä sääntöjä, jotka perustuvat INTOSAI:n IFACn⁴² tai muiden tunnustettujen standardien asettajien asiakirjoihin⁴³. Ylimmän tarkastusviranomaisen tulisi harkita INTOSAI:n standardien noudattamista kaikissa olennaisiksi määritellyissä asioissa⁴⁴. Tarkastus suoritetaan itse laaditun ohjelman mukaan. Tarkastus on harvoin kaiken kattava, joten yleensä käytetään otantaan perustuvaa lähestymistapaa; sen perusteella voidaan tehdä päätelmiä taloudenhoidon laadusta ja asianmukaisuudesta perustellusti. Menetelmiä tulee mukauttaa aina taloudenhoitoon liittyvien tieteiden ja tekniikoiden kehittyessä. Ylimpien tarkastusviranomaisten on tarkoituksenmukaista valmistella tarkastuskäsikirjoja tarkastajien avuksi⁴⁵. Tarkastajien laajentuva rooli edellyttää parantamaan tai luomaan kokonaan uusia tekniikoita ja menetelmiä⁴⁶.

2.7.1 Suomen perustuslain mukaiseen tarkastusviraston riippumattomuuteen kuuluu, että tarkastusvirasto vahvistaa itse tilintarkastuksessaan sovellettavat tilintarkastusohjeet ja hyvää tarkastustapaa koskevaa ohjeet ja määräykset. Tämä on vahvistettu Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetussa laissa.

2.7.1.1 Tarkoituksena on ollut, että Valtiontalouden tarkastusvirastossa sovelletaan ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamia kansainvälisiä tarkastusstandardeja. INTOSAI:n standardit ja tulevat uudet standardit ja niiden soveltamisohjeet muodostavat vuonna 2007 tehdyn uudistuksen jälkeen ISSAI-standardien viitekehikon⁴⁷.

2.7.2 Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaan tilintarkastukseen ei sovelleta tilintarkastuslakia (459/2007) eikä lakia julkishallinnon ja – talouden tilintarkastajista (467/1999). Tarkastustehtävä ja tarkastuskertomuksen laadinta ja hyväksyminen kuuluvat tarkastusvirastolle viranomaisena, eivät toimeksiannon perusteella tarkastusviraston yksittäiselle virkamiehelle.

⁴² *International Federation of Accountants*

⁴³ *Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 3*

⁴⁴ *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohta 8*

⁴⁵ *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 13*

⁴⁶ *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohta 46*

⁴⁷ *ISSAI = International Standards of Supreme Audit Institutions; ks. <http://www.issai.org>*

2.7.3 Tarkastusvirastoa koskevien säädösten ohella ISSAI-standardit ovat tarkastusviraston tarkastusohjeistuksen perusta. ISSAI-standardit perustuvat IFAC:n yhteydessä toimivan kansainvälisen tilintarkastusstandardilautakunnan IAASB:n hyväksymiin ISA-tilintarkastusstandardeihin, joissa esitetään julkisen talouden ja sen kirjanpitoyksiköiden tilintarkastuksen erityiset soveltamisohjeet.

2.7.3.1 Tarkastusviraston tilintarkastuksen ohjeistusta on tarkoitus muuttaa entistä enemmän ISSAI:n mukaiseksi sen varmistamiseksi, että tarkastustoiminta tuottaa objektiivisesti ja luotettavasti olennaisiin asioihin kohdistuvaa tietoa, joka varmistaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista.

2.7.3.2 Tarkastusohjeistukset ilmentävät myös tarkastusviraston vahvistamaa valtionhallinnon hyvän tilintarkastustavan määrittelyä.

2.7.4 Tilintarkastusosaamista ja -menetelmiä kehitetään aktiivisesti ottaen huomioon tilintarkastuksen alalla yleisesti ja julkisen talouden tilintarkastuksen alalla erityisesti sovellettavat periaatteet, lähestymistavat ja standardit.

2.7.5 Tilintarkastus tehdään siitä annetun ohjeistuksen mukaisesti. Tilintarkastusohjeistus sitoo tilintarkastajia ja edellyttää, että tarkastustyö on suunnitelmallista, ohjeiden mukaista ja valvottua.

2.7.6. Tilintarkastukset suunnitellaan niin, että

- tarkastustyö on tavoitteellista ja hallittua
- tilintarkastusohjeessa olevat ja muut tilintarkastusta ohjaamaan tarkoitettut säännöt toteutetaan tarkastustyössä eli käytännön tasolla suoritettava tarkastus kohdistuu olennaisiin ja riskialttiisiin asioihin
- tarkastusviraston tilintarkastus yhtenä kokonaisuutena tulee suoriteksi mahdollisimman tuloksellisesti
- muiden tarkastajien – kuten sisäisten tarkastajien – työ tulee tehokkaalla tavalla huomioon otetuksi
- jokainen virasto ja laitos ja ministeriö tulee asianmukaisesti tarkastetuksi kaikilta olennaisilta osiltaan ja että viraston ja laitoksen kaikki merkittävät toiminnot tulevat riittävästi tarkastetuiksi usean vuoden ajalle ajoittuvassa tarkastuskokonaisuudessa.

2.7.7 Tarkastuksissa hankitaan todentavaa aineistoa useilla toisiaan täydentävillä menettelyillä ja menetelmillä. Tietokoneavusteisten menetelmien hyödyntämistä tarkastuksessa on edistetty tavoitteellisesti.

2.8 Informoiminen ja kuuleminen tilintarkastuksessa

Tarkastetut organisaatiot kommentoivat ylimmän tarkastusviranomaisen havaintoja lain tai tarkastusviranomaisen määrittelemässä määräajassa ja ilmaisevat mihin toimenpiteisiin ne ryhtyvät tarkastushavaintojen johdosta. Siltä osin kuin havaintoja ei toimiteta lainvoimaisina ja täytäntöön pantavina päätöksinä, tarkastusviranomaisella tulee olla oikeus lähestyä viranomaista, joka on vastuussa tarpeellisista toimenpiteistä ja vaatia vastuunalaista hyväksymään vastuunsa⁴⁸.

2.8.1 Tilintarkastuksen aikana pyritään aktiivisesti solmimaan toimivat henkilökohtaiset kontaktit tarkastuskohteen ylämpään johtoon sekä niihin tarkastuskohteen henkilöihin, joiden johtamaa ja valvomaan vastuualuetta tilintarkastus pääasiallisesti koskee.

2.8.2 Viraston ja laitoksen tarkastuksesta vastaavan tilintarkastajan on selvitettävä, ketkä vastaavat viraston ja laitoksen ohjauksesta ja valvonnasta. Esimerkiksi budjetointia koskevissa epäselvyyksissä yhteydenpito valtiovarainministeriön sektorivirkamieheen on perusteltua.

2.8.3 Tarkastuskohteelle annetaan tietoa tarkastusviraston tilintarkastuksesta yleensä ja jokaisesta käynnissä olevasta tarkastuksesta erikseen.

2.8.4 Ennen tarkastuskertomuksen antamista tarkastuksen kohteena olevia tahoja kuullaan. Lähtökohtana on, että virallisesti raportoivat tarkastushavainnot ja johtopäätökset eivät saa tulla yllätyksenä tarkastuskohteen avainhenkilöille.

2.9 Jälkiseuranta

Ylimmät tarkastusviranomaiset antavat tarkastusraportit lainsäätäjälle tai sen toimikunnalle tai tarkastuskohteen johtoelimelle, jotta se tarkastelisi ja seuraisi korjaavien toimenpiteiden edistymistä suositusten johdosta. Ylimmillä tarkastusviranomaisilla on omat sisäiset seurantajärjestelmänsä varmistamassa, että tarkastuskohde käsittelee tarkastusviranomaisen omat ja tarvittaessa lainsäätäjän, sen toimikunnan tai tarkastuskohteen johtoelimen havainnot ja suositukset. Tarkastusviranomaisen jälkiseuranta-

⁴⁸ The Lima Declaration, kohta 11

taraportit annetaan tiedoksi ja toimenpiteitä varten lainsäätäjälle tai sen toimikunnalle tai tarkastuskohteen johtoelimelle⁴⁹.

2.9.1 Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain mukaan tarkastetun ja ministeriön, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, on ilmoitettava tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty⁵⁰. Toimenpiteiden riittävyttä tarkastetaan seuraavan tilintarkastuksen yhteydessä. Tarkastusviraston tilintarkastuksen toimintayksikkö seuraa myös, mihin toimenpiteisiin tarkastuskohteet ovat ryhtyneet muissa väliraporteissa ja tarkastusraporteissa annettujen suositusten johdosta.

2.10 Tilintarkastuksen laatupolitiikka ja laadunvalvonta

Ylimmän tarkastusviranomaisen tulisi ottaa käyttöön politiikat ja menettelyt, joilla tarkastellaan sen sisäisten standardien ja menettelytapojen tehokkuutta ja vaikuttavuutta⁵¹. Koska ylimmän tarkastusviranomaisen on tärkeää varmistaa työn erinomainen laatu, sen tulisi kiinnittää erityistä huomiota laadunvarmistusohjelmiin parantaakseen tarkastussuorituskykyä ja tarkastustuloksia. Tällaisten ohjelmien edut puoltavat, että tarkoitukseen on riittävät resurssit ja että niiden ja saavutettujen hyötyjen suhdetta seurataan⁵². Ylimpien tarkastusviranomaisten tulisi luoda järjestelmät ja menettelyt varmistamaan, (a) että olennaiset laadunvarmistusprosessit toimivat tyydyttävästi, (b) että tarkastusraportit ovat laadukkaita ja (c) että parannuksia toteutetaan eikä toisteta virheitä⁵³. Toiminnan laadun varmistamisen lisänä siihen, että tarkastuksia valvotaan linjavastuun mukaisesti, ylimmille tarkastusviranomaisille suositellaan omia laadunvarmistusjärjestelyjä. Näihin kuuluu, että otos tarkastuksia tarkastetaan perusteellisesti. Tarkastuksen suorittaa pätevä oma henkilöstö, joka ei ole osallistunut tarkastuksiin; se keskustelee tarkastuksista vastaavan linja-

⁴⁹ Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 7

⁵⁰ Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000), 5 § (597/2007)

⁵¹ General standards in Government Auditing and Standards with ethical significance (ISSAI 200). kohta 1.25

⁵² General standards in Government Auditing and Standards with ethical significance (ISSAI 200). kohta 1.26

⁵³ General standards in Government Auditing and Standards with ethical significance (ISSAI 200). kohta 1.27

*johdon kanssa tarkastusten sisäisten laadunvarmistusjärjestelyjen tule-
mista ja niistä raportoinnista ylimmälle johdolle⁵⁴. Ylimmän tarkastusvi-
ranomaisen työn laatua voidaan parantaa sisäisen arvioinnin ja todennä-
köisesti myös riippumattoman työn arvioinnin avulla⁵⁵.*

2.10.1 Valtiontalouden tarkastusviraston laatupolitiikan kantavat peri-
aatteet ovat:

- Valtiontalouden tarkastusviraston erityisasemasta perustuslaissa sää-
dettynä ylimpänä valtiontalouden ulkoisena tarkastajana johtuu, että
toiminnan laatu on erityisen tärkeää.
- Tarkastusviraston laatupolitiikan keskeinen periaate on jatkuva kehit-
täminen ja toimintojen läpinäkyvyys. Virasto on oppiva organisaatio,
jolla on kyky luoda, hankkia ja siirtää tietoa sekä muuttaa omaa käyt-
täytymistään uuden tiedon ja uusien käsitysten myötä.
- Laadunhallinta on integroitu viraston toimintaan ja johtamiseen.
- Tarkastustoiminta perustuu ylimpien tarkastusviranomaisten kansain-
välisen järjestön vahvistamiin kansainvälisiin standardeihin.
- Jokainen on omalta osaltaan vastuussa ammattitaitonsa ylläpitämisestä ja hyvän hallintotavan sekä sovittujen eettisten normien noudattamisesta ja siten laadusta.
- Tarkastusviraston johto (pääjohtaja, johtoryhmä ja tarkastusryhmän
päällikkö) valvoo työjärjestyksessä vahvistetun työnjaon mukaisesti
laatua ja laadunhallintajärjestelmän toimivuutta.

2.10.2 Tilintarkastuksen laadunhallinnan lähtökohtana ovat tarkastusvi-
raston strategia ja laatupolitiikka, muut tarkastuksen suuntaamista ja re-
sursointia koskevat viraston suunnitelmat ja päätökset sekä toimintayksión
ja projektien vuosittaiset suunnitelmat. Tilintarkastusohjeilla ja tarkastuk-
sen ohjauksella ja valvonnalla pyritään osaltaan varmistamaan se, että ti-
lintarkastukset tehdään tarkastusviraston ohjeiden ja määräysten ja hyvän
tilintarkastustavan mukaisesti.

2.10.3 Jokainen vastaa omalta osaltaan työnsä laadusta. Työjärjestykses-
sä ja tehtäväkuvissa sekä laadunhallintajärjestelmän ohjeissa on lisäksi
määritelty laadunvarmistusta ja laaduntarkastusta koskevat tehtävät ja
toimenpiteet.

⁵⁴ *General standards in Government Auditing and Standards with ethical signifi-
cance (ISSAI 200). kohta 1.28*

⁵⁵ *General standards in Government Auditing and Standards with ethical signifi-
cance (ISSAI 200). kohta 1.30*

2.10.4 Tilintarkastuskertomuksen laadun varmistukseen tarkastuksen kuluessa osallistuvat aina tilintarkastajan esimies ja tilintarkastuksen toimintayksikön päällikkö. He varmistavat omalta osaltaan, että asia on valmis ratkaistavaksi ja se on valmisteltu laadukkaasti myös ottaen huomioon viraston sekä muiden toimintayksiköiden, johdon tuen sekä hallinto- ja viestintäpalveluiden toimialojen näkökulmat.

2.10.5 Laadunhallinnan edellyttämä dokumentaatio, tarkastusprosessiin liittyvät sisäiset laadunvarmistukset ja jälkikäteinen laaduntarkastus tehdään tarkastusviraston tilintarkastusohjeiden ja erillisten ohjeiden mukaisesti.

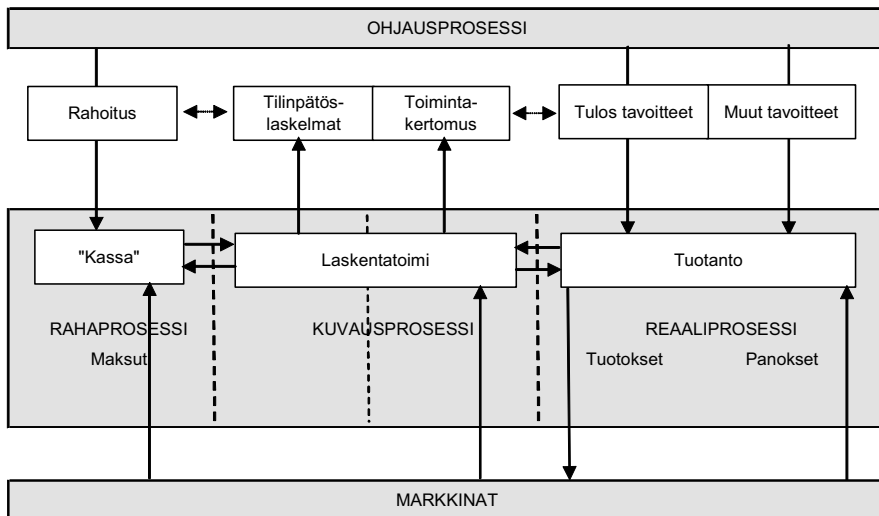
2.10.6 Tarkastusviraston työjärjestyksen mukaan tarkastusvirastossa voi olla viraston sisäisen laadunhallintajärjestelmän arviointia ja muita laadunvarmistukseen liittyviä tarkastusviraston sisäisiä asiantuntija- ja arviointitehtäviä varten laatulautakunta, jonka asiantuntijat tarkastusvirasto kutsuu.

3 Tilintarkastusprosessi

3.1 Tilintarkastuksen kohdeasiat

3.1.1 Valtiontalouden tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen kohteena ovat tarkastettavan talousyksikön taloudellisen ohjauksen prosessi, rahaprosessi ja tämän kuvaaminen (kuvausprosessi tuloksineen). Tilintarkastus kohdistuu virastojen ja laitosten ohjaus- ja reaaliin prosessiin siinä määrin kuin on välttämätöntä annettujen tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden toteamiseksi. Tarkastettaviksi tulevat niin valtion talousarvion kuin sen ulkopuoliset (esimerkiksi Euroopan unionin) varainsiirrot.

3.1.2 Seuraava kuvio havainnollistaa tilintarkastuksen kohdentumista ja se osien välisiä yhteyksiä virastossa ja laitoksessa.



KUVIO 1 VALTION VIRASTON TAI LAITOKSEN TOIMINTA JA SEN KESKEISET TILINTARKASTUKSEN TARKASTUSKOHTEET JA NIIDEN VÄLISET YHTEYDET

Viraston ja laitoksen ohjaus

Tilivelvollisuus toiminnan tuloksellisuudesta edellyttää organisaatioilta mitattavia tavoitteita, joiden asettamista tarkastuskohteille ylimmät tarkastusviranomaiset voivat suositella tarkastettaville organisaatioille⁵⁶.

⁵⁶ Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohdat 25 ja 27

3.1.3 Valtionhallinnon virastoja ja laitoksia ohjataan ulkoisesti säädöksillä, valtion talousarviolla ja tulostavoitteilla. Virastojen ja laitosten toiminnan yleisistä perusteista säädetään yleensä lailla. Valtion talousarviossa osoitetaan virastoille ja laitoksille niille asetettujen tehtävien hoitamiseen tarpeelliset resurssit ja rajoituksia näiden käytölle. Tulostavoitteiden avulla pyritään tehostamaan resurssien käyttöä. Valtion talousarviosta annetun asetuksen mukaan ohjaava ministeriö hyväksyy hallinnonalansa ja sen virastojen ja laitosten tulostavoitteet.

Laskentatoimi

Tilivelvollisuuden toteamista edistävät riittävät tieto-, valvonta- arviointi- ja raportointijärjestelmät. Organisaation johdolla on vastuu niiden luomisesta ja siitä, että järjestelmät ovat käytännöllisiä ja tuottavat relevanttia ja luotettavaa tietoa⁵⁷.

3.1.4 Valtion talousarviosta annetun asetuksen mukaan virastojen ja laitosten laskentatoimi muodostuu *tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimesta*.

- *Tuloksellisuuden* laskentatoimi tuottaa tietoa organisaation ulkopuolisille ohjaus- ja valvontatahoille. Laskentatoimi on järjestettävä ohjauksen ja tilivelvollisuuden toteutumisen tarpeita varten. *Sen on tuotettava taloudellisella ja luotettavalla tavalla viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot sekä säädetyt tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot.*
- *Johdon* laskentatoimi tuottaa tietoa, joka tukee organisaation johtoa ohjaus- ja valvontatehtävässä.

3.1.5 Laskentatoimen ydin muodostuu kirjanpidosta. Siihen kuuluvat talousarviokirjanpito, liikekirjanpito ja valtuuskirjanpito.

3.1.6 Tuloksellisuuden laskentatoimi saa tilintarkastuksessa erityistä painoa. Tämä johtuu siitä, että viranomaistoiminnan tuloksellisuutta ei voida laskea kannattavuus- tms. käsitteitä käyttäen, vaan tilivelvollisuudesta raportoitaessa korostuvat tiedot, joilla kuvataan, mitä viraston tai laitoksen käyttöön asetetuilla määrärahoilla ja muilla varoilla on saatu aikaan ja millaisin kustannuksin.

⁵⁷ *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohdat 23*

Tilinpäätös

Organisaatio kertoo tilinpäätöksessään oikeat ja riittävät tiedot taloudellisesta tilastaan ja toimintansa tuloksista. Tarvitaan viranomainen, jonka vahvistamien raportointistandardien mukaan tilinpäätös laaditaan. Kun näitä standardeja sovelletaan johdonmukaisesti, olosuhteet huomioon ottaen, voidaan olettaa että tilinpäätökseen tulevat oikeat ja riittävät tiedot. Standardienmukaisuus itsessään ei kuitenkaan ole tae oikeista ja riittävästä tiedoista. Lisäksi tarvitaan harkintaa siitä, riittääkö se, että vähimmäisvaatimuksia edustavat standardit täyttyvät. Ylimmät tarkastusviranomaiset voivat työskennellä standardien asettajien kanssa sen varmistamiseksi, että hallinto saa kunnolliset standardit⁵⁸.

3.1.7 Valtion ja sen virastojen ja laitosten tilinpäätöksestä – samoin kuin laskentatoimesta – on säädetty valtion talousarviosta annetussa laissa ja asetuksessa. Valtiovarainministeriö ja valtioneuvoston controller sekä Valtiokonttori antavat yksityiskohtaisemmat ohjeet ja määräykset niiden soveltamisesta.

3.1.8 Valtioneuvoston controller ja Valtiokonttori ohjaavat lisäksi sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä ja antavat sitä koskevia ohjeita ja määräyksiä siten kuin valtion talousarviosta annetussa laissa ja asetuksessa säädetään.

3.1.9 Lisäksi Valtiokonttorin yhteydessä on hyvän kirjanpitolautakunnan edistämiseksi valtion kirjanpitolausuntoja. Se voi antaa hakemuksesta lausuntoja ja suosituksia valtion kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien säännösten, määräysten ja ohjeiden soveltamisesta.

3.1.10 Viraston ja laitoksen tilinpäätökset on laadittava yhtenäisellä tavalla ja niiden on annettava oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnan tuloksellisuudesta.

3.1.10.1 Tilinpäätöslaskelmina tulee esittää talousarvion toteutumalaskelma, tuotto- ja kululaskelma, tase ja näiden liitteenä annettavat tiedot. Talousarvion toteutumalaskelma on tarkoitettu osoittamaan, miten talousarvio on toteutunut. Tuotto- ja kululaskelma kuvaa liikekirjanpidon mukaisen tuotto- ja kulurakenteen. Tase osoittaa varat, velat ja arvostuserät.

3.1.11 Virasto tai laitos laatii tulosvastuun toteuttamista varten toimintakertomuksen. Siinä tulee antaa oikeat ja riittävät toiminnan tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva). Jos ministeriö on vahvistanut tulostavoitteet virastolle tai laitokselle, joka ei toimi tilivirastona, viraston tai laitoksen on laadittava omasta toiminnastaan toimintakertomus.

⁵⁸ *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohdat 24–25; 28; 29*

3.1.12 Hallitus antaa eduskunnalle kultakin varainhoitovuodelta valtion tilinpäätöskertomuksen. Siihen otetaan valtion tilinpäätös ja tarpeelliset muut tiedot valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta sekä tiedot valtion toiminnan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksen kannalta tärkeimmistä seikoista samoin kuin tärkeimmät tiedot yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksestä ministeriöiden toimialoilla. Tilinpäätöskertomukseen otetaan lisäksi valtion liikelaitosten tuloslaskelmat ja taseet sekä talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tuotto- ja kululaskelmat tai tuloslaskelmat ja taseet samoin kuin tiedot liikelaitosten ja rahastojen toiminnan, talouden ja tuloksellisuuden sekä niiden kehityksen kannalta tärkeimmistä seikoista⁵⁹.

3.1.12.1 Tilinpäätöskertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta, valtion tuotoista ja kuluista, valtion taloudellisesta asemasta sekä tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva).⁶⁰

Talousarvion noudattaminen

3.1.13 Eduskunta päättää varainhoitovuodeksi kerrallaan valtion talousarviosta hallituksen esityksen pohjalta. Talousarvioon otetaan arviot vuotuisista tuloista ja määrärahat vuotuisiin menoihin sekä määrärahojen käyttötarkoitukset ja muut talousarvion perustelut. Määrärahaa ei saa siirtää talousarvion kohdasta toiseen, ellei sitä ole talousarviossa sallittu. Talousarviossa voidaan antaa määrältään ja käyttötarkoitukseltaan rajoitettu valtuus sitoutua varainhoitovuonna menoihin, joita varten tarvittavat määrärahat otetaan seuraavien varainhoituvuosien talousarvioihin. Jos talousarvion muuttamiseen on perusteltua tarvetta, eduskunnalle annetaan hallituksen esitys lisätalousarvioksi.

3.1.14 Talousarvion noudattamiseen kuuluu, että määrärahoja ei ylitetä ja että eduskunnan päättämää määrärahojen käyttötarkoitusta ja muita eduskunnan päättämiä talousarvion perusteluja sekä keskeisiä talouden hoidon säännöksiä noudatetaan.

Sisäinen valvonta

Sisäinen valvonta määritellään prosessiksi, jota suunnittelevat, toteuttavat ja pitävät yllä hallinnosta ja johtamisesta vastaavat ja muukin henkilöstö. Se on tarkoitettu antamaan kohtuullinen varmuus taloudellisen raportoin-

⁵⁹ Laki valtion talousarviosta 17 § (1216/2003)

⁶⁰ Laki valtion talousarviosta, 18 § (1216/2003).

nin luotettavuutta, toimintojen vaikuttavuutta ja tehokkuutta ja lakien ja määräysten noudattamista koskevat tavoitteet saavutetaan. Sisäinen valvonta muodostuu valvontaympäristöstä, organisaation riskienarviointiprosessista, tietojärjestelmistä, kontrolleista ja kontrollien tarkkailusta⁶¹.

Asianmukainen sisäisen valvonnan järjestelmä minimoii virheiden ja väärinkäytösten riskin. Organisaation, ei tilintarkastajan, tehtävä on luoda tällainen järjestelmä ja varmistaa että tarpeelliset kontrollit ovat olemassa ja toimivat. Näin varmistetaan, että säännöksiä noudatetaan ja päätöksenteossa otetaan huomioon moitteettomuus ja sopivuussäännöt⁶².

3.1.15 Suomen valtionhallinnossa sisäinen valvonta määritellään valtion talousarviota koskevissa säännöksissä viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaisiksi menettelyiksi, jotka varmistavat (1) viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden (2) viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen ja (3) viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta⁶³. Sisäisen valvonnan on tulkittava sisältävän valtionhallinnossa myös riskienhallinnan⁶⁴.

3.1.16 Viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omassa toiminnassa sekä toiminnassa, josta virasto tai laitos vastaa⁶⁵.

3.1.17 Valtion talousarviosta annetussa lainsäädännössä on muitakin sisäisen valvonnan yleistä kehittämistä sekä sisäisen valvonnan ohjeistuksen antamista koskevia säännöksiä.

3.1.18 Ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälinen järjestö INTOSAI on vahvistanut kansainväliset hyvät hallintotavan INTOSAI GOV-suositukset julkisyhteisöjen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta⁶⁶.

⁶¹ *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment (ISSAI 1315), ISA 315, s. 4 ja liite 1*

⁶² *Basic Principles in Government Auditing (ISSAI 100), kohdat 30–31*

⁶³ *Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 69 § (263/2000)*

⁶⁴ *Valtion talousarviosta annetun asetuksen 65 §:n 1 momentin 7)-kohdassa todetaan: "arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä..."*

⁶⁵ *Talousarviolain (423/88) 24 b §*

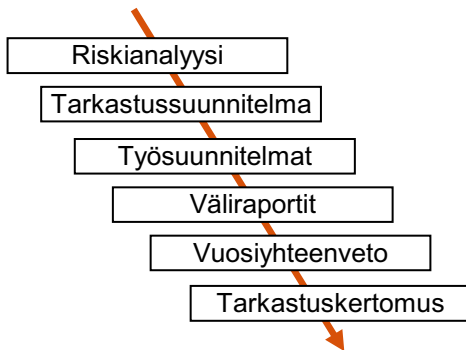
⁶⁶ *Tähän referenssit olemassa olevista INTOSAI GOV sisäisen valvonnan suosituksista ja suuntaviivoista*

3.2 Viraston ja laitoksen tilintarkastuksen osa-alueet

3.2.1 Kun tilintarkastajien työnjaosta ja tarkastusprojekteista on päätetty, tilintarkastaja käynnistää tarkastusprojektit. Tähän kuuluu tarkastuksen suunnittelun kannalta tarpeellisen yhteyden pitäminen tarkastuskohteeseen, kollegoihin ja tarkastuspäällikköön, projektikohtaisen riskianalyysin ja tarkastussuunnitelman laatiminen annetun ohjeen mukaisesti sekä tarkastussuunnitelman esittelemine tarkastuspäällikön hyväksyttäväksi.

3.2.2 Tarkastus toteutetaan laadittavien työsuunnitelmien mukaisesti ja siitä raportoidaan sekä tarkastuksen aikana että sen lopussa.

3.2.3 Yksittäisen tilintarkastushankkeen etenemistä havainnollistetaan kuviossa 2.



KUVIO 2 TILINTARKASTUS PROSESSINA

3.2.4 Tarkastusviraston suorittamassa tilintarkastuksessa tilintarkastuksen sisältämiä kohdealueita ovat ohjausperusta, laskentatoimi ja tilinpäätös sekä sisäinen valvonta ja talousarvion noudattaminen. Kuviossa 3 havainnollistetaan virastojen ja laitosten tilintarkastuksen kohdealueita ja niiden yksityiskohtia sekä kohdealueiden välisiä yhteyksiä.



Ohjausperusta, laskenta-toimi ja tilinpäätös sisältävät viraston tai laitoksen ohjaus-, raha- ja kuvausprosessit. Sisäinen valvonta ja talousarvion noudattaminen sisältyvät prosesseihin ja ovat enemmänkin näkökulmia, joista edellä mainittuja prosesseja tarkastellaan.

KUVIO 3 VIRASTON JA LAITOKSEN TILINTARKASTUKSEN SISÄLTÖ

Ohjausperustan tarkastaminen

3.2.5 Viraston ja laitoksen ohjauksen tarkastaminen sisältää viraston tai laitoksen talousarviomenettelyjen ja tulostavoitteiden asettamisen tarkastamisen. Tehtävät ovat välttämättömiä tilintarkastukseen orientoitumisen ja tarkastuksen muiden osa-alueiden tuloksellisen suorittamisen kannalta.

3.2.6 Talousarviomenettelyjen tarkastus kohdistuu sovellettuihin budjetoitiratkaisuihin, ja lähtökohtana ovat eduskunnan tietotarpeet ja viraston tai laitoksen toiminnan tarkoituksenmukaisuus. Tarkastus voi täten käsitellä määrärahalajien käyttöä sekä valtuus-, nettobudjetointi- ja hintatuki-menettelyjä. Keskeisen arviointiperustan muodostavat säädösten ohella talousarvion laadintamääräykset.

3.2.7 Tulostavoitteiden tarkastus kohdistuu tulostavoiteasettelun menettelyjen asianmukaisuuteen ja viime kädessä ohjaavan ministeriön tulosohjaukseen. Tarkastuksen tuloksia käytetään hyväksi tarkastusviraston arvioissa tuloksellisuustietoja, jotka sisältyvät valtion tilinpäätöskertomukseen. Hallitus antaa mainitun kertomuksen eduskunnalle vuosittain.

Laskentatoimen tarkastaminen

Ylimpien tarkastusviranomaisten tulisi edistää tarkastuksillaan selkeästi määriteltyjä budjettiluokitteluja ja mahdollisimman yksinkertaisia ja selkeitä laskentajärjestelmiä⁶⁷.

3.2.8 Laskentatoimeen kuuluvan kirjanpidon tarkastus käsittää yleensä taloushallintotehtävien järjestelyjen tarkastuksen, tapahtumatarkastuksen ja tarkastuksen analyyttisiä menetelmiä käyttäen. Ensiksi mainitussa on pitkälti kysymys kirjanpito- ja maksuliikejärjestelmän sisäisen valvonnan tarkastuksesta. Tapahtumatarkastus kohdistuu analyyttisin menetelmin ja tositemoksen perusteella kirjanpitoon, maksuliikenteeseen, valtion talousarviosta annetun asetuksen edellyttämien kontrollien toteuttamiseen ja kirjanpidossa kuvattujen tapahtumien laillisuuteen ja asianmukaisuuteen ja talousarvion mukaisuuteen.

3.2.9 Tuloksellisuuden laskentatoimen tarkastuksessa arvioidaan, ovatko toiminnan tuloksellisuuden seuraamiseksi toteutetut järjestelyt asianmukaisia niin, että tulospöytäkirja on luotettavaa. Arviointi kattaa myös maksullisen toiminnan kannattavuuden. Tarkastuksella varmistetaan ennen muuta, että tilinpäätöstä, kirjanpitoa ja muuta ulkoista laskentatoimea koskevia säännöksiä noudatetaan.

Tilinpäätöksen tarkastaminen

3.2.10 Tilinpäätöstä tarkastettaessa tarkastetaan eri menetelmiä käyttäen

- talousarvion toteutumalaskelmasta, onko se laadittu talousarvion tilijaoittelun tarkkuudella ja ovatko tulot ja menot laskelmassa oikein kohdennettuina ja muutoinkin määräysten mukaisina
- tuotto- ja kululaskelmasta, osoittaako liikekirjanpidon mukaisen oikean tuotto- ja kulurakenteen; tarkastus nivoutuu taseen tarkastamiseen, koska monet tuotto- ja kululaskelman erät ovat jaksotusten perusteella sidoksissa vastaaviin tase-eriin
- taseesta, osoittaako se säädösten edellyttämällä tavalla viraston ja laitoksen varat, velat ja arvostuserät
- liitetiedoista niiden asianmukaisuus
- tilinpäätöslaskelmien tarkastelusta sen oikeellisuus ja riittävyys.

Tilinpäätöksen tarkastamiseen sisältyy aina myös sisäisen valvonnan tarkastusta.

⁶⁷ *The Lima Declaration, kohta 18*

3.2.11 Viraston ja laitoksen toimintakertomuksen oikeiden ja riittävien tietojen esittämistä koskeva vaatimus säädetään valtion talousarviosta annetun lain 21 §:stä. Tarkastus kohdistuu siihen, onko virastojen ja laitosten ja niiden vastuulla olevien resurssien käytöstä ja niillä saaduista tuloksista raportoitu olennaisilta osin oikein ja riittävästi. Tarkastus ei rajoitu vain asetetuista tulostavoitteista raportoitiin. Esitettyjen tietojen riittävyyttä on arvioitava myös ottaen huomioon, mikä on organisaation toiminta koko laajuudessa ja mitä siitä on raportoitu. Tarkastuksen kohteena ovat erityisesti

- viraston ja laitoksen toiminnan tuloksellisuudesta annetut tiedot ja tiedot maksullisen toiminnan kannattavuudesta ja kustannusvastaavuudesta
- eräät muut valtion talousarviosta annetun asetuksen edellyttämät tiedot – kuten tiedot tilinpäätöslaskelmien tarkastelusta ja sisäisen valvonnan järjestämisestä ja valvontatoiminnasta.

3.2.12 Tilintarkastuksessa ylimpien tarkastusviranomaisten ei yleensä odoteta antavan yleislausumaa toiminnan taloudellisuudesta, tuottavuudesta ja vaikuttavuudesta esitetyistä tiedoista samalla tavalla kuin tilinpäätöslaskelmistä⁶⁸.

Talousarvion noudattamisen tarkastaminen

Ylimpien tarkastusviranomaisten perinteinen tehtävä on tarkastaa lain ja sääntöjen noudattamista taloushallinnossa ja kirjanpidossa⁶⁹.

3.2.13 Tarkastusvirastossa lain ja sääntöjen noudattamista tarkastetaan talousarvion noudattamisen tarkastuksessa: onko pysytty talousarvion puitteissa, onko varojen hoito, käyttö ja tulojen perintä ollut talousarvion perustelujen mukaista ja onko toiminnassa muutoinkin noudatettu keskeisiä taloudenhoidon säännöksiä. Viimeksi mainittuja ovat laki ja asetus valtion talousarviosta ja niiden perusteella annetut määräykset sekä maksuperustelaki ja muut säädökset ja määräykset, jotka koskevat pääasiallisesti kaikkia virastoja ja laitoksia. Lisäksi tarkastuksen piiriin kuuluu virastosta tai laitoksesta annetun lain ja asetuksen noudattaminen.

3.2.14 Käytännön tarkastustyössä talousarvion noudattamisen tarkastus voi olla pikemminkin laillisuusnäkökulma edellä käsiteltyjen osa-alueiden tarkastuksessa kuin erillinen tarkastuskokonaisuus. Ohjausperustan, sisä-

⁶⁸ *Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 23*

⁶⁹ *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 4, kohta 1*

sen valvonnan, laskentatoimen ja tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä tehdään tarkastushavaintoja ja johtopäätöksiä, joilla on käyttöä talousarvion noudattamista arvioitaessa.

3.2.15 Tarkastusviraston suorittama laillisuusvalvonta keskittyy taloudenhoidon laillisuuteen ja talousarvion noudattamiseen, kun taas muilta osin yleinen laillisuusvalvonta kuuluu eduskunnan oikeusasiamiehelle ja valtioneuvoston oikeuskanslerille. Ensisijainen vastuu laillisuusvalvonnasta kuuluu kuitenkin asianomaiselle viranomaiselle ja virkamiehelle (Suomen perustuslain 107–109 § ja 118 §). Valtiontalouden tarkastusviraston perustuslain 90 §:n perusteella suorittama valtion taloudenhoidon laillisuusvalvonta samoin kuin eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin suorittama yleinen laillisuusvalvonta on näin ensisijaisesti viranomaisten oman toiminnan ja siten sisäisen laillisuusvalvonnan valvontaa (valvonnan valvontaa).

Sisäisen valvonnan tarkastaminen

3.2.16 Tarkastusviraston tilintarkastukselle sisäinen valvonta on osa-alue, josta annetaan lausuma tilintarkastuskertomuksessa.

3.2.17 Sisäinen valvonta on keskeinen näkökulmana kaikessa tilintarkastuksessa; sen tila vaikuttaa tilintarkastuksen suunnitteluun ja tarkastuksen kohdentamiseen.

3.2.18 Tarkastusvirasto pyrkii tilintarkastuksellaan ja siihen liittyvällä asiantuntijatoiminnallaan osaltaan varmistamaan, että sisäinen valvonta on järjestetty ja toimii valtion talousarviosta annetussa laissa ja asetuksessa säädetyllä tavalla ja että valtiontalouden ja hallinnon sisäinen valvonta kokonaisuutena vastaa kansainvälisesti yleisesti hyväksytyjä ja Suomessa valtioon sovellettavia hyvän hallintotavan periaatteita.

3.2.18.1 Kohdassa 3.1.15–3.1.18 mainitut säännökset, ohjeet ja suositukset ovat perustana valtiontalouden tarkastusviraston arvioidessa sisäistä valvontaa ja osallistuessa ulkoisena tilintarkastajana valtiontalouden sisäisen valvonnan kehittämiseen. Valtiontalouden ylimpänä ulkoisena tilintarkastajan valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa osaltaan myös sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan riskienhallinnan ohjauksen riittävyyttä ja asianmukaisuutta.

3.2.19 Tilintarkastuksessa lähtökohtana ovat tilintarkastuslausumat ja riskit, joita liittyy lausumien kohdeasioihin. Riskien hallintaan tarkoitettua sisäistä valvontaa tarkastetaan jo projektin tarkastussuunnitelman laadinnan yhteydessä tehtävässä riskianalyyssissa. Mitä paremmaksi sisäinen valvonta todetaan, sitä pienempi on tarkastusriski ja tarve erilaisiin tarkastustoimiin.

3.2.20 Sisäistä valvontaa tarkastetaan ohjausperustan, laskentatoimen ja tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä.

3.2.21 Lisäksi tarkastetaan toimintoketjujen⁷⁰ sisäistä valvontaa. Toimintoketju on prosessi, jossa syntyy tuloja, menoja tai vara- ja velkaeriä, suoritteita tai esimerkiksi asiakirjoja. Toimintoketjuja ovat esimerkiksi verojen ja maksujen periminen, julkisten hankintojen tekeminen ja valtionavustusten maksatukset⁷¹. Tarkastuksessa arvioidaan, varmistaako toimintoketjun sisäinen valvonta riittävästi tapahtumien laillisuutta ja tarkoituksemukaisuutta sekä niitä kuvaavien tietojen oikeellisuutta ja riittävyttä.

Tietojärjestelmätarkastukset

Automaattiseen tietojenkäsittelyyn käytetään rahaa paljon ja niillä hoidetaan olennaisia talous- ja henkilöstöhallinnon tehtäviä, mikä luo tietojärjestelmien tilintarkastustarvetta. Tietojärjestelmiä koskevat tilintarkastukset kohdistuvat yleensä muun muassa sellaisiin asioihin kuin vaatimusmäärittely, prosessointilaitteiston taloudellinen käyttö, ammattitaitoisen henkilöstön käyttö, väärinkäytön estäminen ja tuotetun informaation hyödyllisyys⁷².

3.2.22 Tarkastusviraston suorittamat järjestelmätarkastukset kohdistuvat ensisijaisesti talous- ja henkilöstöhallinnon tietojärjestelmiin ja niihin tietoa tuottaviin järjestelmiin. Keskeisenä viitekehyksenä tarkastuksissa ovat lait, asetukset, määräykset ja valtionhallinnon tietoturvaohjeistus sekä soveltuvin osin yleisesti käytössä olevat kansainväliset standardit ja mallit. Keskeinen näkökulma tarkastuksessa on tietoturvallisuus ja sisäinen valvonta.

EU-varainsiirtojen tarkastukset

3.2.23 Ylimmät tarkastusviranomaiset tarkastavat yleisesti julkisista varoista myönnettyjen avustusten käyttöä⁷³. EU-varainsiirtoihin kohdistuvat tarkastukset ovat osa laajempaa tuki- ja tulojen perintäjärjestelmien tarkastuskokonaisuutta. Tarkastuksia tehdään kansallisista lähtökohdista ja kansallisille sidosryhmille.

⁷⁰ Käsite toimintoketju on määritelty käsiteluettelossa

⁷¹ Nämä toimintoketjut mainitaan erityisinä tarkastuskohteina ns. Liman julistuksessa (The Lima Declaration) (ISSAI 1), kohdat 20, 21 ja 24

⁷² The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 22

⁷³ The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 24

3.2.24 Tarkastusvirasto kohdistaa EU-varoihin tilintarkastusta samojen valintakriteereiden mukaan kuin kansallisiin varoihin. EU-varainsiirtoihin kohdistuvia tarkastuksia suorittamalla pyritään tilintarkastuksen päämääriin tukemalla ja syventämällä virastojen, laitosten ja ministeriöiden tilintarkastuksia sekä valtion tilinpäätöksen tarkastusta.

3.2.25 Tarkastusviraston EU-varoihin kohdistama tilintarkastus koostuu toisaalta tilintarkastajien osana tavanomaista tilintarkastusta suorittamista EU-varoihin kohdistuvista tarkastuksista ja toisaalta EU-varojen tarkastukseen erikoistuneiden tilintarkastajien tekemistä tilivirastotarkastusta täydentävistä tarkastuksista.

3.2.26 EU-varojen tarkastuksissa kiinnitetään huomiota paitsi kirjanpidon oikeellisuuteen ja toiminnan laillisuuteen myös toiminnan ohjauksen asianmukaisuuteen sekä erityisesti erilaisiin varojen hallintoihin ja sisäisen valvonnan järjestämiseen liittyviin kysymyksiin. Tarkastuskannotoista raportoidaan niille virastoille, joita tarkastukset ovat koskeneet tai joilla on vastuu puutteiden korjaamisesta. Tarvittaessa tarkastushavainnoista voidaan myös raportoida ohjaavalle ministeriölle tai valtion tilinpäätöksen tarkastusta koskevassa tilintarkastuskertomuksessa.

3.2.27 EU-varoihin kohdistuvista tilintarkastuksista pyritään keräämään tietoa systemaattisesti tarkastusten eri vaiheissa tavoitteena saada kokonaisvaltainen kuva EU-varoja koskevien tarkastusten määrästä ja tarkastushavainnoista koko toimintayksikön osalta.

3.2.28 EU-varoihin kohdistuvien tilintarkastusten ja tuloksellisuustarkastusten perusteella valtiontalouden tarkastusviraston eduskunnalle toiminnastaan antamaan kertomukseen kootaan tarkastusviraston lausuma eduskunnalle EU-varojen hallinnon ja valvonnan tilasta sekä tuloksellisuuden edellytyksistä Suomessa.

3.3 Ministeriön tilintarkastus

3.3.1 Kukin ministeriö tarkastetaan samoja periaatteita noudattaen kuin virastot ja laitoksetkin.

3.3.2 Lisäksi tarkastetaan ministeriön ohjausotetta hallinnonalansa ohjaaja. Tarkastus on jatkoa edellä kerrotulle viraston ja laitoksen tilintarkastuksessa aloitetulle tulostavoiteasettelun tarkastukselle. Tulostavoitteiden asettamisen menettelyä tarkastetaan nyt ministeriön ohjausotteesta ja hallinnonalatavoitteista käsin koko hallinnonalalla. Tarkastus kohdistuu myös seuraavan varainhoitovuoden alustaviin tulostavoitteisiin.

3.3.2.1 Ministeriön tilintarkastaja käyttää hyväkseen hallinnonalan virastojen ja laitosten tilintarkastajilta saamia arvioita. Hän raportoi

yleensä keskeisesti niihin perustuvista havainnoistaan ministeriölle tilikauden aikana ja tarvittaessa myös ministeriön tilintarkastuskertomuksessa.

3.4 Valtion tilinpäätöksen ja valtion tilinpäätöskertomuksen tarkastaminen

3.4.1 Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa vuosittain valtion tilinpäätöskertomukseen sisältyvän valtion tilinpäätöksen sekä valtiontalouden ja valtion taloudenhoidon sekä toiminnan tuloksellisuuden kuvaukset ja antaa tarkastuksestaan valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 6 §:n perusteella eduskunnalle erilliskertomuksen.

3.4.2 Valtion tilinpäätöksen tarkastamisen tavoitteena on varmistua siitä, että valtion kirjanpidon hoidossa ja valtion tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan näitä koskevia keskeisiä säännöksiä ja määräyksiä. Valtion kirjanpidolta kokonaisuudessaan edellytetään katkeamatonta kirjausketjua. Tämä tarkoittaa, että valtion tilinpäätöksestä on oltava todettavissa oleva yhteys virastojen ja laitosten kirjanpitoon ja alkuperäisiin tositteisiin saakka.

3.4.3 Koska valtion tilinpäätös ja sen pohjana oleva keskuskirjanpito perustuvat virastojen ja laitosten toimittamiin tilitietoihin, valtion tilinpäätöstä tarkastetaan sekä viraston ja laitoksen tilintarkastuksen yhteydessä että omana kokonaisuutenaan.

Viraston ja laitoksen tilintarkastuksen yhteydessä tarkastetaan

- vastaako viraston ja laitoksen kirjanpito valtion keskuskirjanpitoa
- onko valtion kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevia säännöksiä, määräyksiä ja ohjeita noudatettu
- onko viraston ja laitoksen kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä noudatettu valtion talousarviosta annetun asetuksen 61 §:n 1 momentin tarkoittamaa yhtenäisyyden periaatetta.

3.4.4 Valtion keskuskirjanpidon tarkastuksessa jatketaan virastojen ja laitosten tarkastuksen yhteydessä aloitettua keskuskirjanpidon ja virastojen ja laitosten kirjanpidon vastaavuuden tarkastamista. Keskeisiä kysymyksiä ovat virastojen ja laitosten toimittamien tilitietojen muuttumattomuus keskuskirjanpidossa ja muutosten dokumentointi. Valtion tilinpäätöksestä tarkastetaan

- onko se laadittu sitä koskevien säännösten, määräysten ja ohjeiden mukaisesti ja niin, että tilinpäätös antaa siinä esitettyksi tarkoitetut oikeat ja riittävät tiedot

- onko noudatettu valtion kirjanpidon ohjeistusta ja miten tilinpäätöksen laadintaa on valvottu
- vastaavatko valtion tilinpäätöslaskelmat valtion keskuskirjanpitoa.

3.4.5 Valtion tilinpäätöskertomukseen sisältyvien valtion taloudellisen aseman ja taloudenhoidon kuvausten tietojen oikeellisuuden ja riittävyyden tarkastus tehdään tarkastusviraston sisäisenä yhteistyönä osana laajempaa tarkastusta, joka kohdistuu finanssipolitiikan tietoperustaan, hallintavälineisiin ja vaikuttavuuteen.

3.4.6 Valtion tilinpäätöskertomukseen sisältyvän tuloksellisuuden kuvauksen tarkastaminen painottuu yhteiskunnallisen vaikuttavuuden tietoihin. Tarkastusta tehdään tuloksellisuustarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyönä.

4 Raportointi

Ylimmillä tarkastusviranomaisilla ei tulisi olla rajoituksia työnsä tulosten raportoinnissa, vaan tulokset tulisi lain perusteella raportoida vähintään kerran vuodessa⁷⁴. Ylimmillä tarkastusviranomaisilla on vapaus päättää tarkastusraporttinsa sisällöstä: mitä havaintoja ja suosituksia ne kirjoittavat raportteihin ja miten ne ottavat tarkastuskohteen näkemykset huomioon. Lainsäädäntö määrittää vähimmäisraportointivaatimukset ja tarvittaessa asiat, joista annetaan muodollinen tarkastuskannanotto tai todistus. Ylimmät tarkastusviranomaiset päättävät vapaasti raporttinsa ajoituksesta, jollei laissa toisin säädetä. Ne saattavat ottaa lainsäätäjältä, sen valiokunnalta tai hallinnolta vastaan pyyntöjä erityisistä tarkastuksista. Ylimmät tarkastusviranomaiset voivat julkaista raporttinsa sen jälkeen, kun ne on virallisesti kirjattu tai toimitettu laissa määritellylle viranomaiselle⁷⁵.

Tarkastuksen päätteeksi on valmisteltava kirjallinen lausuma tai raportti, josta havainnot ilmenevät tarkoituksenmukaisella tavalla, helposti ymmärrettävästi, selvästi ja yksiselitteisesti ja joka sisältää vain tiedot, joiden tueksi on pätevä ja relevantti evidenssi. Lausuman tai raportin tulee olla riippumaton, objektiivinen, kohtuullinen ja rakentava. Ylin tarkastusviranomainen päättää lopullisesti toimenpiteistä, joihin ryhdytään tarkastajan havaitsemien väärinkäytösten ja sääntöjenvastaisuuksien vuoksi⁷⁶.

Tarkastajien tulisi ymmärtää, että he arvioivat johdon menneisyydessä tekemistä päätöksistä johtuvia toimia. Arvioissa tulisi olla huolellinen, ja raporteissa tulisi kertoa johdon käytettävissä olleiden tietojen luonne ja laajuus. Ilmaistessaan selkeästi tarkastuksen rajoitukset, tavoitteet ja havainnot raportti osoittaa lukijalle, että tarkastaja on reilu. Reiluus ilmenee myös siinä, että puutteet ja kriittiset havainnot esitetään tavalla, joka rohkaisee tarkastuskohteessa tekemään korjauksia ja parantamaan järjestelmiä ja ohjeistusta. Tarkastuskohteen kanssa etsitään yksimielisyys toisasiosta sen varmistamiseksi, että ne ovat täydelliset, tarkat ja esitetty oikein raportissa. Saattaa olla tarvetta sisällyttää tarkastuskohteen vastaukset esille nostettuihin asioihin, sanatarkasti tai yhteenvetona, erityisesti

⁷⁴ Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 5

⁷⁵ Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 6

⁷⁶ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 7

ylimmän tarkastusviranomaisen esittäessä omat näkemyksensä tai suosituksensa⁷⁷.

Tarkastajan tulisi säilyttää objektiivisuutensa ja riippumattomuutensa suosituksia muotoillessaan ja seuratessaan ja keskittyä siihen, että puutteet korjataan eikä siihen, onko suositukset toteutettu⁷⁸.

Tarkastusraporteissa tulee esittää tosiasiat ja niiden arviointi objektiivisella, selkeällä tavalla ja olennaiseen rajoittuen. Raporttitekstin tulee olla tarkkaa ja helppotajuista. Tarkastuksen kohteena olevan organisaation tarkastushavainnot koskevat näkemykset on otettava huomioon asianmukaisesti⁷⁹.

4.0.1 Tarkastusvirasto laatii suorittamastaan tarkastuksesta tarkastuskertomuksen. Se annetaan – salassapitosäännösten estämättä – tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu. Tarkastuskertomus annetaan tiedoksi myös eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle ja valtiovarainministeriössä erikseen myös valtioneuvoston controllerille. Muille viranomaisille salassa pidettävien tietojen antaminen määräytyy viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) mukaisesti.

4.0.2 Tarkastuskertomusta laadittaessa ja tarkastuskertomukseen ja tarkastukseen muuten liittyvistä salassa pidettävistä tiedoista noudatetaan hyvän tiedonhallintatavan ja yksityisten perusoikeuksien suojaamisen periaatteita siten kuin edellä luvussa 1.4 kohdissa 1.4.4–1.4.8 on tarkemmin esitetty. Yksityisten perusoikeuksien ja muiden yksityisten oikeuksien suojaksi säädetyt salassapitovelvoitteet otetaan huomioon myös raportointaessa muutoin salassapitosäännösten estämättä tarkastuksen havainnot tarkastetusta toimialasta vastaavalle ministeriölle, valtiovarainministeriölle ja eduskunnan tarkastusvaliokunnalle.

4.0.3 Kansanvallan toimivuus ja siihen olennaisesti kuuluva hallinnon valvonta edellyttävät aktiivista, avointa ja totuudenmukaista tiedottamista, mikä antaa yksilöille ja yhteisöille mahdollisuuden valvoa julkisten varojen käyttöä. Tarkastusvirasto toteuttaa tätä tarkoitusta julkaisemalla tarkastuksista annetut tarkastuskertomukset internetsivullaan (<http://www.vtv.fi>) elleivät ne ole salassa pidettäviä. Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 24 §:n 15 kohdan perusteella tarkastusviraston on pidettävä salassa muun muassa asiakirjat, joiden tietojen julkiseksi tuleminen vaarantaisi tilintarkastuksen tarkoituksen to-

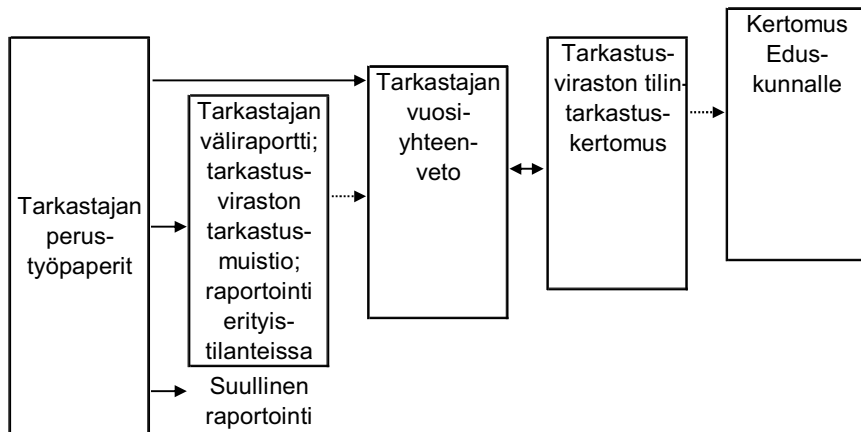
⁷⁷ *Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 24*

⁷⁸ *Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 26*

⁷⁹ *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 17*

teutumisen tai ilman painavaa syytä olisi omiaan aiheuttamaan vahinkoa asianosaisille.

4.0.4 Tilintarkastuksen raportoinnin tavoitteena on, että eri sidosryhmät saavat kukin tarvitsemaansa tietoa ja että tarkastus- ja raportointikokonaisuus muodostaa katkeamattoman kokonaisuuden. Sen toisessa päässä ovat tilintarkastuskertomus ja kertomus eduskunnalle ja toisessa päässä tarkastuksen työpaperit kuvio 4 mukaisesti.



KUVIO 4 TILINTARKASTUKSEN RAPORTOINTIKOKONAISSUUS

4.0.5 Raportoinnilta edellytetään yleisesti, että se on hyödyllistä, johtopäätöspainotteista, selkeää, ytimekästä ja rakentavaa ja että siinä otetaan huomioon laki viranomaistoiminnan julkisuudesta. Johtopäätöksille ja lausumille edellytetään todentavaa aineistoa, josta ilmenevät havainnot ja niiden analyysit ja tarvittavat tarkastuskohteen kommentit.

4.1 Raportointi tarkastuskauden aikana

Suullinen raportointi

4.1.1 Suullisesti raportoidaan asiat, joiden esittäminen kirjallisesti ei ole tarkoituksenmukaista tai riittävän nopeaa. Tarkastuksen muusta suullisesta kommunikoinnista sen erottaa lähinnä raportointitarkoitus ja kytkeytyminen työpapereihin. Suullinen kommunikointi täydentää kirjallista raportointia, mutta se ei muuta tai korvaa sitä.

Tilintarkastajan väliraportti

4.1.2 Tilintarkastajan väliraporteilla tiedotetaan tarkastuskohteen johdolle ja muillekin vastuushenkilöille korjaamista vaativat asiat mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Väliraportti on apuväline prosessissa, jossa valmistellaan tarkastuksen johtopäätöksiä.

4.1.3 Luonteensa vuoksi väliraporttia ei osoiteta tarkastettavalle virastolle tai laitokselle vaan toiminnasta ohjaus- ja valvontavastuussa oleville virkamiehille. Nämä vastaavat tarpeellisiin toimenpiteisiin ryhtymisestä. Tavoitteena on, että asiat tulevat korjatuiksi ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, pääosin jo tilikauden aikana. Tämä palvelee sekä tarkastettavan että tarkastusviraston etua. Asiat ovat yleensä korjattavissa sitä helpommin, mitä vähemmän niiden tapahtumisesta on kulunut aikaa.

4.1.4 Väliraportteja laaditaan tarpeen mukaan tarkastuksen osa-alueista ja esiin tulevista asioista. Väliraporttiin jo kerran sisällytettyjä havaintoja ja johtopäätöksiä voi, olennaisuuden mukaan, sisältyä sekä tarkastajan vuosiyhteenvetoon että tarkastusviraston tilintarkastuskertomukseen.

Tarkastusmuistio

4.1.5 Tarkastusmuistio annetaan ennen tilintarkastuskertomusta silloin, kun on tarvetta pyytää tarkastuskohteena olevalta organisaatiolta kirjallinen vastine ja mahdollisesti muilta sidosryhmiltä lausunto tai lausuntoja tarkastusviraston virallisessa kuulemismenettelyssä. Virallisen kuulemisen takia tarkastusmuistion käyttö on väliraportin käyttöä hitaampaa ja jäykempää. Tarkastusmuistion antamisesta päättää tilintarkastuksen toimintayksikön päällikkö.

4.1.6 Tarkastusmuistion käyttö tulee kysymykseen merkittävien tai periaatteellisesti tärkeiden asioiden raportoinnissa, kun on tarve tarkastella asiaa useammasta näkökulmasta tai kun raportin käsittelemästä asiasta vallitsee erilaisia mielipiteitä. Tarve voi syntyä esimerkiksi, jos tarkastuskohde väliraporttiluonnosta käsiteltäessä kiistää väliraportin sisältämät johtopäätökset eikä hyväksy suosituksia. Joissakin tilanteissa tarkastusmuistion käyttöä voi puoltaa sekin, että sen avulla saatetaan esimerkiksi virastoa ohjaavalle ministeriölle sen tarvitsemaa tietoa nopeammin, kuin jos tieto raportoitaisiin tilintarkastuskertomuksessa.

Raportointi joissakin erityistilanteissa

4.1.7 Mahdollinen muu tarkastusprosessin aikainen raportointi perustuu tarpeeseen saattaa tarkastustulokset tarkastuskohteen ulkopuolisten ohjaus- ja valvontatahojen tietoon, esimerkiksi virastoa tai laitosta ohjaavalle

ministeriölle ja valtiovarainministeriölle. Raportoinnin muoto harkitaan tilanteen mukaan.

4.2 Raportointi tarkastuksen lopussa

Tilintarkastajan vuosiyhteenveto

4.2.1 Tilintarkastajan vuosiyhteenveto on ensisijaisesti tarkastettavalle ja sitä ohjaavalle ministeriölle tarkoitettu yhteenveto suoritetusta tarkastuksesta ja siitä annetuista raporteista. Samalla se täydentää tilintarkastuskertomuksessa sanottua. Vuosiyhteenvedon jakelussa noudatetaan pääosin samoja periaatteita kuin väliraportin jakelussa.

4.2.2 Sekä tarkastuskertomus että vuosiyhteenveto valmistellaan samasta tietoaineistosta. Vuosiyhteenveto toimii siten tarkastusviraston tilintarkastuskertomuksen valmisteluaineistona ja saa lopullisen sisältönsä tilintarkastuskertomuksen valmistelun yhteydessä. Vuosiyhteenveto sisältää myös sellaisia asioita, jotka ovat tarkastuksen perusteella olennaisia mutta eivät kuitenkaan ylitä tilintarkastuskertomuksen raportointikynnystä.

4.2.3 Tilintarkastajan vuosiyhteenveto sisältää selostuksen seuraavista asioista

- tarkastuksen kohdealueet, rajaukset, suoritettut paikallistarkastukset ja muut asiat, jotka ovat tarpeen oikean kuvan saamiseksi tarkastustyöstä
- mitä väliraportteja, tarkastusmuistioita ja muita raportteja on annettu sekä mitä vastineita tai muuta merkittävää palautetta niihin on saatu
- tarkastuksen keskeiset johtopäätökset ja suositukset, tarkastettavan toimenpiteet niiden johdosta ja ovatko tarkastettavan toimenpiteet riittäviä asioissa, joiden korjaamista on suositeltu tai edellytetty
- tilintarkastuskertomuksen kannanottojen perustelut.

Tilintarkastuskertomus

Tarkastajan tilinpäätöskannanotto on yleensä tiiviissä vakiomuodossa ja se heijastaa suuren testimäärän tuloksia ja muuta tarkastustyötä. Usein edellytetään, että tarkastaja raportoi liiketoimien lain- ja määräysten mukaisuudesta ja sellaisista asioista kuin epäasianmukainen sisäinen valvonta, laittomat toimet ja väärinkäytökset. Joissakin maissa ylintä tarkastusviranomaista voidaan vaatia raportoimaan erityisesti budjettilakien toimeenpanosta, täsmäyttämään budjettiluvut ja varmistamaan, että tilinpäätös

tösluvut perustuvat asianmukaisesti hyväksytyihin liiketapahtumiin⁸⁰. Yleisten periaatteiden mukaan vakiomuotoisesta kannanotosta ja raportista tulee ilmetä otsikko, päiväys ja allekirjoitus, tarkastuksen tavoitteet ja rajaukset, tilinpäätös, jota se koskee, vastaanottaja, lakiperusta ja standardienmukaisuus. Kannanotto tai raportti tulisi antaa ajoissa ja julkistaa se sitä koskevan tilinpäätöksen yhteydessä⁸¹. Kannanottoa muotoillessaan tilintarkastajan tulisi ottaa huomioon asian olennaisuus tilinpäätösyhteydessä⁸². Jos asia, arvioituna tilanteeseen soveltuvimpia kriteereitä käyttäen, ei vaikuta olennaisella tavalla tilinpäätöksen antamaan kuvaan, kannanoton ei tulisi sisältää varaumaa. Muussa tapauksessa tulee esittää varauksia ja kertoa sen laatu⁸³.

Tarkastuksen yleensä vakiomuotoinen kannanotto koskee normaalisti tilinpäätöstä kokonaisuudessaan ja välittää tarkoituksestaan lyhyesti yleiskäsityksen lukijalle. Sanavalinnat riippuvat tarkastuksen lakiperustasta, mutta kannanotosta on ilmevä yksiselitteisesti, onko se hyväksyvä vai varauman sisältävä, ja jälkimmäisessä tapauksessa, miltä osin tai miten ja missä laajuudessa varauksia sisältyy kannanottoon⁸⁴. Joissakin tapauksissa tilintarkastaja voi katsoa, että tilinpäätöksestä ei saa oikeaa käsitystä, ellei nosteta esille epätavallisia tai tärkeitä asioita. Jotta tämä ei johtaisi hyväksyvän kannanoton tulkitsemiseen varauman sisältäväksi, lisätiedot annetaan eri kappaleessa kuin kannanotto. Lisätietoja ei ole lupa käyttää oikeaisemaan tilinpäätöstietojen puutteita tai varauman sisältävän kannanoton vaihtoehtona tai korvikkeena⁸⁵.

Hyväksyvä kannanotto annetaan, kun tilintarkastaja on vakuuttunut kaikilta olennaisilta osin, että

(a) tilinpäätös perustuu hyväksyttävään kirjanpitoon ja on laadittu johdonmukaisesti sovellettujen laskentaperusteiden ja tilinpäätösmenettelyjen mukaisesti

(b) tilinpäätös on yhdenmukainen lakien ja määräysten kanssa

(c) tilinpäätöksen antama kuva on yhdenmukainen sen käsityksen kanssa, joka tilintarkastajalla on tarkastuskohteesta

(d) kaikki merkittävät asiat on tuotu esiin riittävästi⁸⁶.

⁸⁰ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 3

⁸¹ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 8

⁸² Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 27

⁸³ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 28

⁸⁴ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 9

⁸⁵ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 11

⁸⁶ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 10. Varauman sisältävää kannanottoa selitetään enemmän "Käsitteitä"-kohdassa tämän julkaisun lopussa

Tilintarkastuksessa valmistellaan raportti, joka voi olla myös osa tilinpäätöstä koskevaa raporttia, lakien ja määräysten noudattamista koskevista testeistä. Sen tulisi sisältää positiivista varmuutta koskeva lausuma testatuista ja negatiivista varmuutta koskeva lausuma ei-testatuista asioista⁸⁷. Lisäksi tilintarkastuksessa usein vaaditaan raportteja, jos varainhoidon valvonnan tai kirjanpidon järjestelmissä on puutteita. Tämä ei koske ainoastaan tapauksia, joissa puutteet vaikuttavat tarkastuskohteen omiin menettelyihin, vaan myös sellaisia tapauksia, joissa puutteet vaikuttavat muidenkin toimintaan. Tarkastajan tulisi raportoida myös merkittävistä sääntöjenvastaisuuksista, havaituista tai potentiaalisista, määräysten epä-johdonmukaisesta soveltamisesta tai väärinkäytöksistä tai korruptiosta⁸⁸. Raportoitaessa väärinkäytöksistä ja lakien ja määräysten noudattamatta jättämisestä, tarkastajan tulee asettaa havaintonsa huolellisesti oikeaan perspektiiviin. Sääntöjen vastaisen toiminnan laajuus tulee suhteuttaa tutkittujen tapausten määrään tai kvantifoida rahallisesti⁸⁹. Väärinkäytöksistä voidaan laatia raportteja tekemättä varaumia tilintarkastuskertomuksen kannanottoon⁹⁰.

4.2.4 Tarkastusviraston antama tilintarkastuskertomus sisältää tarkastusviraston viralliset kannanotot. Tarkastuskertomus osoitetaan tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, ja lähetetään tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle ja valtiovarainministeriössä erikseen myös valtioneuvoston controllerille. Tavoitteena on, että tilintarkastuskertomukset valmistuvat ja jaetaan mahdollisimman pian viraston ja laitoksen tilinpäätösten valmistuttua. Ennen tarkastuskertomuksen antamista kuullaan tarkastuksen kohteena olevia tahoja.

Viraston ja laitoksen tilintarkastuskertomuksen lausuma-alueet

4.2.5 Tilintarkastuskertomuksen lausumat esitetään erikseen päätettävässä järjestyksessä. Järjestykseen vaikuttavat raportoinnin tarkoituksenmukaisuusnäkökohdat. Raportoinnissa käytetään seuraavia lausuma-aluekokonaisuuksia:

- Tilinpäätöslaskelmat: onko tilinpäätöslaskelmat laadittu säännösten edellyttämällä tavalla niin, että ne, liitetiedot ja tilinpäätöslaskelmien

⁸⁷ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 7

⁸⁸ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 17

⁸⁹ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 19

⁹⁰ Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohta 20

tarkastelu antavat oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta?

- Toimintakertomus: onko toiminnallisesta tuloksellisuudesta raportoitu oikein ja riittävästi?
- Sisäinen valvonta: missä laajuudessa sisäistä valvontaa on tarkastettu ja onko tarkastuksen perusteella viraston tai laitoksen sisäinen valvonta asianmukaisesti järjestetty? Lausuma voi koskea myös kirjanpidon luotettavuutta ja tuloksellisuuden seurantaa tukevaa laskentatoimea.
- Tarvittaessa erityiset asiat: esimerkiksi budjetoitimenettelyistä ja muistakin asioista, silloin kun ne ovat taloudellisesti tai periaatteellisesti merkittäviä.
- Taloudenhoidon laillisuus: onko talousarviota ja keskeisiä taloudenhoidon säännöksiä noudatettu?

4.2.6 INTOSAn standardien mukaisesti tilintarkastaja antaa varauksettomasti hyväksyvän – eli puhtaan – lausuman, jos hän on vakuuttunut kaikilta olennaisilta osin, että

(a) tilinpäätös perustuu hyväksyttävään kirjanpitoon ja on laadittu johdonmukaisesti sovellettujen laskentaperusteiden ja tilinpäätösmenettelyjen mukaisesti

(b) tilinpäätös on yhdenmukainen lakien ja määräysten kanssa

(c) tilinpäätöksen antama kuva on yhdenmukainen sen käsityksen kanssa, joka tilintarkastajalla on tarkastuskohteesta

(d) kaikki merkittävät asiat on tuotu esiin riittävästi⁹¹.

4.2.7 Tilintarkastuskertomus on hyväksyvä eli puhdas silloin, kun olennaista, kertomuskynnyksen ylittävää huomautettavaa tai muistutettavaa ei ole. Jos huomautettavaa on, huomautukset esitetään lausuma-aluekohtaisesti.

4.2.8 Viraston ja laitoksen tilintarkastuksessa suoritettavan tulostavoitteiden asettamista koskevan tarkastuksen tuloksista ei raportoida viraston ja laitoksen tarkastuskertomuksessa. Sen sijaan niitä käytetään virastoa tai laitosta ohjaavan ministeriön tilintarkastuksessa tarkastettaessa ministeriön suorittamaa tulosohjausta. Viraston ja laitoksen tilintarkastuskertomuksessa voidaan kuitenkin esittää tulostavoiteasettelun tarkastuksesta saatuja tarkastushavaintoja ja tuloksia, jos se on välttämätöntä toimintakertomusta ja tuloksellisuuden seurantaa tukevaa laskentatoimea koskevien lausumien ymmärrettävyyden lisäämiseksi.

⁹¹ Ks. myös *Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400)*, kohta 10

4.2.9 Tilintarkastuskertomus osoitetaan tarkastuskohteelle ja asianomaiselle ohjaavalle ministeriölle. Lisäksi se annetaan tiedoksi tarkastuskohteen mahdollisen hallituksen tai johtokunnan jäsenille, eduskunnan tarkastusvaliokunnalle, valtiovarainministeriölle ja valtiovarainministeriössä valtioneuvoston controllerille, Valtiokonttorille ja tarvittaessa muillekin tahoille. Kaikista tilintarkastuksista laadittava julkaisu jaetaan lisäksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle.

4.3 Raportointi eduskunnalle

Ylimmillä tarkastusviranomaisilla tulee olla perustuslaillinen oikeus ja velvollisuus raportoida tarkastushavaintonsa vuosittain riippumattomasti kansanedustuslaitokselle tai vastaavalle taholle. Raportti tulee julkistaa. Näin varmistetaan laaja jakelu ja keskustelu ja parannetaan ylimmän tarkastusviranomaisen havaintojen toimeenpanomahdollisuuksia. Ylimpien tarkastusviranomaisten tulee lisäksi raportoida erityisen merkittävistä havainnoista pitkin vuotta. Yleensä tarkastusviranomaisen raportissa selostetaan sen kaikkea toimintaa. Kuitenkaan raporteissa ei saa paljastaa salassa pidettäviä asioita⁹². Ylimmän tarkastusviranomaisen tulee antaa vuosittain kertomus toiminnastaan lainsäätäjälle ja muillekin valtion elimille sen mukaan mitä vaaditaan lainsäädännössä ja raportti tulee julkistaa⁹³.

4.3.1 Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 6 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa eduskunnalle vuosittain syyskuun loppuun mennessä kertomuksen toiminnastaan ja tarvittaessa erilliskertomuksia.

4.3.2 Toiminnasta annettava kertomus sisältää tarkastusviraston tarkastustoiminnan keskeisimmät tulokset ja niihin ja tarkastusviraston asiantuntijanäkemykseen perustuvan synteysin valtiontalouden hoidon ja hallinnon tilasta. Eduskuntakertomusta valmisteltaessa otetaan erityisesti huomioon kertomusvuoden keväällä valmistuneet tilintarkastuskertomukset.

4.3.3 Tarkastusvirasto antaa erilliskertomuksena eduskunnalle kertomuksen valtion tilinpäätöksen ja valtion tilinpäätöskertomuksen tarkastuksesta. Kertomus sisältää tilintarkastuskertomuksen valtion tilinpäätöskertomuksen tarkastuksesta, vuosittain eri tavoin kohdennettuja tarkastustie-

⁹² *The Lima Declaration (ISSAI 1), kohta 16*

⁹³ *Mexico Declaration on SAI Independence (ISSAI 10), periaate 3 (osin)*

toja valtion tilinpäätöskertomuksen tuloksellisuustiedoista sekä finanssi-poliittisen tarkastuksen vuosittain raportoitavat tiedot.

4.3.4 Eduskuntakertomus ja eduskunnalle annetut erilliskertomukset käsitellään täysistunnossa käytävän lähetekeskustelun jälkeen eduskunnan tarkastusvaliokunnassa, ja se antaa niistä mietinnön eduskunnan täysistunnon käsiteltäväksi. Tarkastusvaliokunta voi myös tarkastusviraston kertomuksen perusteella tehdä eduskunnan perustuslakivaliokunnalle perustuslain 115 §:ssä tarkoitetun tutkintapyynnön valtioneuvoston jäsenen virkatoimen lainmukaisuudesta.

4.3.4.1 Eduskunta hyväksyy tarkastusvaliokunnan tarkastusviraston eduskuntakertomuksesta tai erilliskertomuksesta antaman mietinnön pohjalta eduskunnan kannanoton. Mietinnön käsittelyn yhteydessä eduskunnan täysistunnossa on mahdollista päättää, että valtioneuvosto tai sen yksittäinen jäsen ei nauti eduskunnan luottamusta. Kannanotossa eduskunta edellyttää hallitukselta kulloinkin tarpeelliseksi katsomiaan toimenpiteitä.

4.3.4.2 Eduskunnan kannanotto lähetetään hallitukselle ja Valtiontalouden tarkastusvirastolle eduskunnan kirjelmänä.

4.3.4.3 Kannanotossaan eduskunnalla tai mietinnössään eduskunnan tarkastusvaliokunnalla on lisäksi mahdollisuus kiinnittää tarkastusviraston huomiota eduskunnan budjettivaltaan kuuluvan valvonnan kannalta merkittäviin kysymyksiin.

4.3.5 Hallituksen on kannanoton hyväksymistä seuraavassa tilinpäätöskertomuksessa selvitettävä eduskunnalle mihin toimenpiteisiin se on ryhtynyt eduskunnan kannanottojen pohjalta. Selvitysvelvollisuus jatkuu kunnes eduskunta on todennut, ettei kannanotto enää edellytä hallitukselta erityisiä toimenpiteitä.

Käsitteitä

Analyttiset menetelmät	Menetelmät, joiden avulla tutkitaan kirjanpito- ja muidenkin tietojen välisiä yhteyksiä ja testataan tietojen yleisjärjestyttä ja muuta uskottavuutta. Menetelmävalikoima ulottuu yksinkertaisista vertailuista analyysiin, joissa sovelletaan kehittyneitä tilastollisia tekniikoita. Menetelmien soveltaminen perustuu yleensä atk:lla toteutettujen tilintarkastusohjelmistojen hyväksikäyttöön.
Havaitsemisriski	Riski, joka aiheutuu tarkastajan suorittaman tarkastuksen puutteista, joiden seurauksena hän ei havaitse tai hänellä ei ole mahdollisuutta havaita asiaa, jota sisäinen valvontakaan ei ole ehkäissyt tai paljastanut.
Kohdentamisperuste	Peruste, jonka mukaisesti tuloarvio tai määräraha on otettu asianomaisen vuoden valtion talousarvioon. Kohdentamisperusteet ovat maksuperuste, suoriteperuste, sitoumusperuste, maksatuspäätösperuste ja käyttöperuste.
Olennaisuus	Yleisesti ottaen asiaa voidaan pitää olennaisena, mikäli sen mainitseminen tarkastusraportissa todennäköisesti vaikuttaisi niiden päätöksiin, jotka käyttävät hyväkseen tarkastuskohteen raportoimia taloudellisia tietoja. Vastaavasti sellaista asiaa, joka ei liity taloudellisiin tietoihin voidaan pitää olennaisena, jos sen mainitseminen tarkastuskertomuksessa johtaisi tarkastuskohdetta koskeviin erityisiin toimenpiteisiin.
Riski	Todennäköisyys, että tapahtuma tai toimenpide vaikuttaa kielteisesti organisaatioon tai tarkastettavaan toimintaan.
Riskitekijä	Riskin syntyyn vaikuttava tekijä. Riskitekijöitä voivat olla mm. seuraavat seikat: organisaation eettinen ilmapiiri; organisaation johdon paine saavuttaa päämäärät; henkilökunnan pätevyys, riittävyys ja rehellisyys; organisaation rahoituksellinen ja taloudellinen tila; kilpailutilanne; toimintojen monimutkaisuus tai epävakaisuus; asiakkaiden ja tavarantoimittajien tuntemuksen huonous; lakien, määräysten ja ohjeiden runsaus; tietojenkäsittelyn automatisointiaste; toimintojen maantieteellinen hajaantuneisuus; organisatoriset, toiminnalliset tai taloudelliset muutokset.
Sisäinen tarkastus	Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 70 §:ssä (263/2000) mainittu tarkastus, jonka tehtävänä on selvittää johdolle sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys sekä suorittaa johdon määräämät tarkastustehtävät. Sisäinen tarkastus on järjestettävä, jos sisäisen valvonnan asianmukaisuus viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden sitä edellyttää.

Sisäinen valvonta	<p>Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 69 §:ssä (263/2000) tarkoitetut menettelyt, jotka varmistavat viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaisesti</p> <ul style="list-style-type: none"> – viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden – viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen – viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta.
Sisäisen valvonnan riski	Riski, että sisäisen valvonnan järjestelmä (sisäinen valvonta) ei rajoittuneisuutensa tai toimimattomuutensa vuoksi havaitse virhettä, väärinkäytöstä tms. epäkohtaa.
Standardi	Erityinen tavoite, johon toimintaa verrataan.
Tapahtumatarkastus	Tarkastus, jossa tarkastetaan analyttisin menetelmin ja/tai tosineistotarkastuksen perusteella kirjanpitoa, maksuliikennettä, valtion talousarviosta annetun asetuksen edellyttämien kontrollien toteuttamista, taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä talousarvion noudattamista.
Tarkastusriski	Riski, että tarkastaja jättää tuomatta esiin varaumaa tarkastetuksi ilmoitetusta asiasta, johon liittyy olennaisena pidettävä virhe, puute, väärinkäyttö tai muu sellainen eihyvaksyttävä asia.
Tilinpäätös	Asiakirjakokonaisuus, joka muodostuu tilinpäätöslaskelmista ja toimintakertomuksesta. Tilinpäätöslaskelmia ovat tuotto- ja kululaskelma, tase ja talousarvion toteutumalaskelma sekä näiden liitetiedot. Toimintakertomuksissa annetaan tietoa mm. toiminnan tuloksellisuudesta ja maksullisen toiminnan kannattavuudesta. Viraston ja laitoksen, ministeriön ja valtion tilinpäätöksestä on säädetty valtion talousarviosta annetun asetuksen 8. luvussa.
Tilivirasto	Valtion virasto tai laitos siinä ominaisuudessa, jossa se hoitaa valtion talousarviosta annetussa asetuksessa mainittuja valtion maksuliike- ja kirjanpito tehtäviä ja laatii tilinpäätöksen ja on näistä tehtävistä tilivelvollinen. Tilivirastoja ovat ministeriöt ja valtiovarainministeriön määräämät virastot ja laitokset. Tilivirastojen tilitiedot siirretään Valtiokonttorin hoitamaan valtion keskuskirjanpitoon kuukausittain. Valtiokonttori laatii tilitietojen pohjalta valtion tilinpäätöksen.
Toimintariski	Riski, joka johtuu toiminnosta itsestään luontaisesti.

Toiminto	Määriteltävissä ja arvioitavissa oleva tarkastuskohde. Yleensä tarkastus kohdistuu toiminnallisiin kokonaisuuksiin tai toiminta- tai toiminnan tukijärjestelmiin. Näitä ovat esim. palkkaukset, myynnit, rahoitustukien myöntäminen, investoinnit, tuotanto, maksuliikenne, kustannuslaskenta, vastualueen toiminta, tilien päättäminen ja automaattinen tietojenkäsittely. Toimintoihin kuuluu myös tase-erien hallintajärjestelyt.
Toimintoketju	Prosessi, jossa syntyy tuloja, menoja tai vara- ja velkakeriä, suoritteita tai esim. asiakirjoja. Esimerkkejä toimintoketjuista ovat kirjanpito ja maksuliikenne, raportointi, palkkaukset, hankinnat, tulojen periminen ja tukimaksujen (mm. valtionavut) maksaminen.
Toimintoketjun sisäisen valvonnan tarkastus	Tarkastus, jossa tarkastetaan toimintoketjun sisäisen valvonnan rakenteita, jotka ovat varmistamassa tapahtumien laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä niitä kuvaavien tietojen oikeellisuutta ja riittävyttä. Tarkastuksen painopiste on tarkastettavassa prosessikokonaisuudessa.
Työpaperit	<p>Dokumentaatio tarkastajan suorittamista tarkastustoimenpiteistä. Työpaperit tulee laatia ja järjestää niin, että ainakin seuraavat tavoitteet toteutuvat:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Tarkastuksen kulku dokumentoidaan riittävästi sen arvioimiseksi, onko tarkastuksen tavoitteet saavutettu. Työpapereista tulee siten ilmetä tarkastuksen tavoitteet, kattavuus, tarkastustoimet, havainnot ja päätelmien tekeminen niistä. – Osoitetaan sekä todentava aineisto että varaukset tarkastuksen raportoinnille, keskeisille johtopäätöksille ja muille tuloksille. Tämä merkitsee mm. epäselviksi jääneitä asioita koskevan aineiston kokoamista siten, että se sellaisenaan antaa riittävän pohjan asioiden jatkoselvittelyyn (esim. oikeusprosessissa). – Luodaan edellytykset tarkastuksen laadunvalvonalle. – Muodostetaan perustaa seuraavan tarkastuksen suunnittelulle.
Varauksen sisältävä kannanotto	<p>Kannanotto, jonka tilintarkastaja ilmaisee, kun hyväksyy kannanottoa ei saa antaa sen johdosta, että mikä tahansa seuraavista olosuhteista vallitsee, ja tarkastajan mielestä kysymys on tilinpäätöksen kannalta olennainen:</p> <p>(a) tarkastus on rajattu</p> <p>(b) tilinpäätös on epätäydellinen tai harhaanjohtava tai hyväksytyistä laskentastandardeista on poikettu</p> <p>(c) tilinpäätöksessä on epävarmuutta.</p> <p>Varauksen sisältävä kannanlausuma annetaan, jos tilintarkastaja on eri mieltä tai epävarma tilinpäätökseen liittyvästä seikasta tai seikoista, jotka ovat olennaisia mutta eivät ole välttämättömiä tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta. Sanamuoto ilmaisee yleensä, että tarkastus-</p>

nessa on saatu tyydyttävä lopputulos, mutta lausumaan liittyy selkeä ja tiivis toteamus asioista, joista on erimielisyys tai joihin liittyy epävarmuus. Tilinpäätöksen käyttäjiä auttaa, jos ilmaistaan erimielisyyden tai epävarmuuden sisältävän asian taloudellinen vaikutus, joskaan tämä ei ole aina toteutettavissa tai relevanttia.

Kielteinen kannanotto annetaan, kun tilinpäätös kokonaisuutena sisältää kiistanalaisuuksia, joiden käsittely varaumienkaan avulla ei riittäisi antamaan oikeaa käsitystä tilinpäätöksestä. Sanamuoto ilmaisee yleensä, että tilinpäätöstä ei ole esitetty totuudenmukaisesti ja lausumassa eritellään kiistanalaisuudet. Tilinpäätöksen käyttäjiä auttaa tässäkin, jos ilmaistaan kiistanalaisuuksien taloudellinen vaikutus, joskaan tämä ei ole aina toteutettavissa tai relevanttia.

Luovuttamista tarkoittava lausuma annetaan, jos tilintarkastaja ei pysty muodostamaan käsitystä tilinpäätöksestä kokonaisuutena sellaisten epävarmuuksien tai tarkastuksen rajoitusten vuoksi, jotka ovat liian suuret käsiteltäväksi varaumien avulla. Sanamuoto ilmaisee selkeästi, että kannanotto tilinpäätöksen oikeellisuuteen on mahdotonta, ja lausumassa eritellään selkeästi ja tiiviisti epävarmuustekijät.

Jos hyväksyvää kannanottoa ei anneta, yleensä tämän vahvistukseksi esitetään olosuhteet selittävä yksityiskohmainen raportti.

Lähde: INTOSAI: Reporting standards in Government Auditing (ISSAI 400), kohdat 12–16



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO

Antinkatu 1, PL 1119, 00101 Helsinki

Puh. 09 4321, faksi 09 432 5820, www.vtv.fi

ISSN 1796-9522