



PERUSTIETOA VALTION TILIVIRASTOJEN TILINTARKASTUKSESTA

sisältö, raportointi ja tarkastuksen tekijät

LUKIJALLE

Valtiontalouden tarkastusvirasto on eduskunnan yhteydessä toimiva riippumaton tarkastusviranomainen, jonka tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Taloudenhoidon tarkastukseen sisältyy sekä laillisuus- että tarkoituksenmukaisuusnäkökulmat.

Tarkastusviraston tarkastustoiminnassa ja sen suuntaamisessa on otettava huomioon sekä eduskunnan että valtioneuvoston ja sen alaisen hallinnon tarpeet.

Tarkastuksellista tehtäväänsä tarkastusvirasto toteuttaa kahdella toisiaan täydentävällä tarkastuslajilla, tilintarkastuksella ja toiminnantarkastuksella. Näistä tilintarkastus keskittyy lähinnä taloudenhoidon laillisuuden ja talousarvion noudattamisen tarkastukseen. Työnjako toiminnantarkastuksen kanssa ei kuitenkaan sulje näitä alueita pois toiminnantarkastuksesta, joka pääosin kuitenkin painottuu taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuuden tarkastamiseen.

Käsillä oleva vihkonen esittelee tarkastusviraston suorittamaa tilintarkastusta. Näkökulmana on lisäarvon tuottaminen toimeenpanevalle hallinnolle. Tarkastusviraston hallinnollisen aseman muutos eduskunnan yhteyteen ei siis sulje pois tätä tehtävää, vaikka korostaakin tarkastusviraston asemaa riippumattomana ulkoisena tarkastajana.

Julkaisun tarkoituksena on avata tilintarkastuksen tarkoitusta, sisältöä, raportointia ja erityisesti tiliviraston tilintarkastuskertomusta ja sen hyödyntämistä. Samassa yhteydessä esitellään lyhyesti tarkastusviraston tilintarkastuksen organisointia.

Hallinnossa on meneillään useita kehittämishankkeita, joilla on normien muuttuessa vaikutusta myös tilintarkastukseen. Tilintarkastuskertomusten sisältörungossa on myös suoritettu pienehköjä muutoksia. Tämä julkaisu on laadittu keväällä 2003 raportoitavien vuoden 2002 tilintarkastusten kertomusohjeituksen mukaisena. Tarkastusvirasto toivoo, että julkaisu osallistaan auttaisi tilintarkastuskertomusten lukijoita niiden tulkinnaissa ja hyväksikäytössä. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan vuorovaikutusta hallinnon ja tilintarkastuksen välillä tulisi lisätä nykyisestä sekä tarkastussuunnittelukysymyksissä että tarkastusraportoinnin pohjalta tapahtuvana keskusteluna. Tilintarkastuksen tekijät ovat lähellä ja tavoitettavissa.

SISÄLLYSLUETTELO

1.	TARKASTUSVIRASTON TEHTÄVÄ JA PÄÄMÄÄRÄT	6
2.	LISÄARVOA SEKÄ EDUSKUNNALLE ETTÄ VALTIONEUVOSTOLLE JA SEN ALAISELLE HALLINNOLLE	7
3.	TILIVIRASTOJEN TILINTARKASTUKSET – YKSIKKÖKOHTAISTA TARKASTUSTIETOA HALLINNOLLE JA YHTEENVETOTIETOA EDUSKUNNALLE	8
4.	HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA TARKASTUSVIRASTON TILINTARKASTUSOHJE	9
5.	TILIVIRASTOKOHTAINEN RISKIANALYYSI JA TARKASTUS-SUUNNITELMA VUOSITTAISEN TARKASTUSTYÖN KOHDENTAMISEN PERUSTANA	10
6.	TILINTARKASTUKSEN RAPORTOINTI TARKASTUSPROSESSIN AIKANA	11
7.	TILIVIRASTON TILINTARKASTUSKERTOMUS	12
7.1	VALMISTUMISAJANKOHTA JA JAKELU	12
7.2	TARCOITUS	12
7.3	TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN RAKENNE JA LAUSUMA-ALUEET	13
8.	TILINTARKASTAJAN VUOSIYHTEENVETO	21
9.	TILINPÄÄTÖSMERKINTÄ	22
10.	TARKASTUSVIRASTON TILINTARKASTUS ON AMMATTIMAISTA ASIAANTUNTIJATYÖTÄ	23
11.	TILINTARKASTUKSEN ORGANISAATIO	24

LIITTEENÄ ORGANISAATIOKAAVIO

1.

TARKASTUSVIRASTON TEHTÄVÄ JA PÄÄMÄÄRÄT

Suomen perustuslain 90 §:n mukaan valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä toimii riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto.

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 1 §:n mukaan tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja taroituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista.

Toiminnan päämääränä on tuottaa eduskunnalle, valtioneuvostolle ja sen alaiselle hallinnolle hyödyllistä ja luotettavaa valvonta- ja tarkastustietoa valtion taloudenhoidosta, talousarvion noudattamisesta ja hallinnon toiminnasta.

Tarkastustoiminnalla ja siihen sisältyvien keskeisten osaamisalueiden asiantuntijatoiminnalla tarkastusvirasto

- *varmistaa* valtion talousarvion ja taloudenhoitoa koskevien säännösten ja määräysten noudattamista
- *edistää* valtionhallinnon tuloksellisuutta eli taloudellisuutta, tuottavuutta ja vaikuttavuutta sekä
- *tukee* hyvää hallintoa ja taloudenhoitoa koskevien yleisten periaatteiden toteutumista hallinnossa.

2.

LISÄARVOA SEKÄ EDUSKUNNALLE ETTÄ VALTIONEUUVOSTOLLE JA SEN ALAISELLE HALLINNOLLE

Tarkastusviraston tulee toiminnassaan ottaa huomioon sekä eduskunnan että toimeenpanevan hallinnon tarpeet.

Eduskunta

Tarkastusviraston toiminta tukee eduskunnan budjetti- ja lainsäädäntövaltaa tuottamalla objektiivista ja hyödyllistä tarkastustietoa

- talousarvion toimeenpanosta
- lainsäädännössä hallinnolle asetettujen tehtävien hoidosta ja tavoitteiden toteutumisesta sekä
- hallinnon eduskunnalle antamien suunnittelu- ja valvontatietojen luotettavuudesta ja riittävydestä.

Valtioneuvosto (ministeriöt, virastot ja laitokset)

Tarkastusvirasto ulkoisena tarkastajana tuottaa objektiivista ja hallinnon ohjauksessa tarpeellista tarkastustietoa

- hallinnon tuloksellisuuden kannalta olennaisista ja riskialttiista asioista
- talousarvion, säännösten ja muiden ohjauspäätösten noudattamisesta valtion taloudenhoidossa sekä
- valtion ja tilivirastojen tilinpäätösten oikeellisuudesta.

Tarkastustoimintaan sisältyvien keskeisten osaamisalueiden asiantuntemusta hyödynnetään aloitteellisesti asiantuntijatoiminnassa. Tämä ei kuitenkaan saa vaarantaa tarkastuksen riippumattomuutta.

3.

TILIVIRASTOJEN TILINTARKASTUKSET – YKSIKKÖKOHTAISTA TARKASTUSTIETOA HALLINNOLLE JA YHTEENVETOTIETOA EDUSKUNNALLE JA HALLINNOLLE

Tarkastusviraston toiminta käsittää tilintarkastuksen ja toiminnantarkastuksen. Nämä toisiaan täydentävät tarkastuslajit toimivat yhteisten päämäärien suuntaisesti.

Vuosittain tilintarkastus kohdistuu tilivirastokohtaisesti

- valtion talousarvion ja sen soveltamiseen liittyvien keskeisten säännösten noudattamiseen
- tilinpäätösten oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseen
- asianmukaisen sisäisen valvonnan järjestämiseen

ja koko valtionhallinnon tasolla

- valtion tilinpäätöksen oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseen.

Vuosittaisilla tilivirastokohtaisilla tilintarkastuksilla tarkastusvirasto tuottaa lisäarvoa erityisesti ministeriöille ja niiden alaiselle hallinnolle. Lisäksi niiden avulla tuotetaan perustietoja eduskunnalle laadittavaan vuosittaiseen kertomukseen, jolla palvellaan sekä eduskuntaa että hallintoa ja sen kehittämistä.

4.

HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA JA TARKASTUSVIRASTON TILINTARKASTUSOHJE

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa määrittelee julkishallinnon tilintarkastuksessa suositeltavat periaatteet ja käytännöt. Sillä pyritään edistämään julkishallinnon tarkastajien ammattitaitoa ja menettelytapojen yhdenmukaisuutta.

Julkishallinnolla on ominaispiirteitä, joiden vuoksi oman tilintarkastustavan määrittelemine on katsottu tarpeelliseksi. Ominaispiirteistä keskeisin liittyy toiminnan päämääriin. Yritystoiminnassa tavoitteet asetetaan voiton maksimoinnin näkökulmasta, julkishallinnossa ne asetetaan pääsääntöisesti yhteiskunnan tarpeiden tyydyttämiseksi.

Koska julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa koskee sekä valtionhallintoa että kunnallishallintoa, tilintarkastustapa on määritelty yleistasoisena. Siten sekä valtionhallinnon että kunnallishallinnon tarkastuksessa tarvitaan julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan ohella omia sektorikohtaisia suosituksia. INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institution) on ylimpien valtiollisten tarkastusviranomaisten ammatillinen järjestö. Tarkastusviraston tilintarkastusohjeistus on tehty pitkälti INTOSAI:n tarkastusstandardien pohjalta. Tilintarkastusohje ilmentää Valtiontalouden tarkastusviraston käsitystä valtionhallinnon hyvästä tilintarkastustavasta.

Tilintarkastusohjeen yleinen osa "Valtiontalouden tarkastusviraston suositteleva tilintarkastus - sisältö ja periaatteet" on luettavissa tarkastusviraston kotisivuilla osoitteessa <http://www.vtv.fi>.

Käytännössä tarkastustyötä ohjaava yksityiskohtainen ohjeistus muodostuu tarkastusviraston jatkuvasti päivitettävästä sisäisestä tarkastusmanuaalista.

5.

TILIVIRASTOKOHTAINEN RISKIANALYYSI JA TARKASTUSSUUNNITELMA VUOSITTAISEN TARKASTUSTYÖN KOHDENTAMISEN PERUSTANA

Tilintarkastuksessa ei voida vuosittain tarkastaa organisaatiota kattavasti ja yksityiskohtaisesti. Tilintarkastuksen suunnittelu perustuu riskianalyyysiin niin, että tarkastetaan kulloinkin taloudellisesti merkittäviä ja/tai riskialttiiksi arvioituja asioita. Tässä suhteessa tarkastusviraston suorittamaan tilintarkastukseen sisältyy aina rajausta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kuten yritysten ja kuntienkin tilintarkastukseen.

Tarkastussuunnittelussa on syytä korostaa yhteydenpitoa tiliviraston mahdollisen sisäisen tarkastuksen kanssa ja myös tilivirastoa ohjaavan ministeriön kanssa. Tarkastusviraston riippumattomuus ei vaaranna siitä, että ministeriöt esittävät näkemyksiään tarkastuksen suuntaamisesta hallinnonalansa tilivirastossa. Tarkastuksella tavoitettavan hyödyn kannalta on myös paikallaan, että ministeriön toivomukset otetaan mahdollisuuksien mukaan tarkastussuunnittelussa huomioon.

6.

TILINTARKASTUKSEN RAPORTOINTI TARKASTUSPROSESSIN AIKANA

Tilintarkastuksen raportoinnissa käytetään:

- suullista raportointia
- väliraportteja, tarkastusmuistioita ja mahdollisten erityistilanteiden raportteja (esim. kirjeitä)
- vuosiyhteenvetoa
- tilintarkastuskertomusta
- tarkastuskertomusta valtion tilinpäätöksen tarkastuksesta
- vuosittain syyskuussa tarkastusviraston kertomusta eduskunnalle tilintarkastusten johtopäätöksistä kokonaisuutena.

Kaikki merkittävät tarkastustulokset raportoidaan kirjallisesti. Keskeisenä periaatteena on mahdollisuuksien mukaan saattaa keskeiset tarkastustulokset tarkastuskohteen tietoon jo ennen tilintarkastuskertomusta. Kirjalliset raportit ovat julkisia asiakirjoja ellei julkisuuslainsäädännön mukaan ole perustetta käsitellä jotakin asiaa salaisena. Väliraportin ja vuosiyhteenvedon jakelu kohdistuu yleensä tiliviraston johdolle ja muille avainhenkilöille.

Tilintarkastuskertomuksessa esitetään kyseisen varainhoitovuoden tilintarkastuksen keskeiset johtopäätökset, jotka on tarkoitettu erityisesti tarkastuskohteen ulkoisten ohjaus- ja valvontatahojen tietoon.

Väliraporttien käytön keskeinen tarkoitus on lisäarvon tuottaminen tarkastuskohteelle niin, että esiin tulleet puutteet ja epäkohdat voitaisiin korjata mahdollisimman aikaisin. Tarkastusvirasto on kehittänyt väliraportointikäytäntöjään tavoitteena raporttien selkeys ja johtopäätöspainotteisuus sekä myös raportoinnin yleinen aientaminen. Tarkastustulosten hyödyntämiseksi väliraporttien yhteydessä tulisi syntyä rakentava keskustelutilanne.

Tarkastusprosessin aikana voidaan käyttää myös tarkastusmuistiota ja kirjeenvaihtoa esimerkiksi ministeriöiden tai Valtiokonttorin kannan selvittämiseksi ennen tarkastuskertomusvaihetta.

7.

TILIVIRASTON TILINTARKASTUSKERTOMUS

7.1 VALMISTUMISAJANKOHTA JA JAKELU

Tilintarkastuskertomus on aina julkinen asiakirja. Sen normaali jakelu kohdistuu

- tarkastetulle virastolle ja sen mahdollisen johtokunnan tai hallituksen jäsenille
- asianomaiselle tiliviraston ohjauksesta vastaavalle ministeriölle
- valtiovarainministeriölle
- Valtiokonttorille sekä
- valtioneuvoston tilintarkastajille.

Ministeriöiden alaisten tilinpäätösvelvollisten virastojen eli tilivirastojen tilintarkastuskertomukset valmistuvat nykyisin huhti-toukokuussa. Ministeriöiden tilinpäätösten myöhäisemmästä määräajasta johtuen ministeriöiden tilintarkastuskertomukset valmistuvat nykyisellään toukokuun lopulla tai kesäkuun alkupäivinä.

Tilintarkastuskertomukset ovat niiden valmistuttua myös luettavissa Valtiontalouden tarkastusviraston kotisivuilla osoitteessa <http://www.vtv.fi>. Tämän lisäksi ne painetaan vuosittain julkaisuksi, joka jaetaan edellä mainituille sidosryhmille ja lisäksi kansanedustajille.

7.2 TARKOITUS

Tilintarkastuskertomuksen tarkoituksena on saattaa tarkastuksen keskeiset tulokset tarkastettavaa kohdetta ohjaavien ja valvovien tahojen tietoon niin, että organisaatiot voivat päätöksentekoonsa liittyen arvioida

- tilinpäätöksen (tilinpäätöslaskelmat, liitetiedot ja toimintakertomus) tietojen oikeellisuutta ja riittävyttä
- tilinpäätöstietojen perustana olevan kirjanpidon ja muun laskentatoimen luotettavuutta ja riittävyttä ja muun sisäisen valvonnan tilaa sekä
- talousarvion ja sitä koskevien säännösten noudattamista.

Ministeriöiden ja muiden tilivirastojen tulee tilinpäätöksissään antaa oikeat ja riittävät tiedot taloudestaan ja toimintansa tuloksellisuudesta. Yksityiskohtaisempi tilinpäätöstietojen sisältövaatimus on määritetty talousarvioasetuksessa ja valtiovarainministeriön tai Valtiokonttorin määräyksissä ja ohjeissa.

Tilintarkastuskertomuksen tarkoituksena ei ole raportoida siitä kuinka tuloksellisesti tarkastettava on toiminut. Tämä tilivelvollisuus kuuluu kullekin ministeriölle tai sen alaiselle tilivirastolle itselleen. Täysi hyöty tilintarkastuskertomuksesta saadaan vasta kun lukija on perehtynyt tarkastetun tilinpäätöksen. Erikseen luettavana asiakirjana se toki kuitenkin antaa kuvaa tarkastetun organisaation taloudenhoidon tilasta.

Tilintarkastuskertomusta luettaessa tulee myös muistaa edellä esiin tuotu tilintarkastuksen yleinen kohdentamisrealiteetti - kaikkea ei voida tarkastaa.

7.3 TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN RAKENNE JA LAUSUMA-ALUEET

Tilintarkastuskertomuksen ensimmäisellä sivulla tuodaan esiin tarkastustyön suorittaja(t) sekä tarkastuspäällikkö, joka on valvonut, että tarkastus suoritetaan tarkastusviraston tilintarkastusohjeiden mukaisesti. Tämän lisäksi ensimmäisellä sivulla kerrotaan tarkastuksen osa-alueet eli kertomuksen lausuma-alueet.

Jos tilintarkastuksen jollakin osa-alueella tulee esiin olennainen puute tai virheellinen menettely, joka tulee saattaa tilintarkastuskertomuksen lukijan tietoon tämä esitetään *huomautuksena* kyseisessä kohdassa. Huomautusten ohella tilintarkastuskertomus voi sisältää myös tilinpäätöstietojen tulokinnan kannalta tarpeelliseksi katsottua *lisäinformaatiota*.

Budjetointimenettelyt

Budjetointimenettelyistä mainitaan tilintarkastuskertomuksessa vain, jos siihen on perusteltua syytä sovellettujen menettelytapojen johdosta. Budjetointimenettelyissä esiin tulleet puutteet esitetään yleensä jo tätä ennen kohteelle annetussa väliraportissa.

Tilinpäätöslaskelmat, liitetiedot ja laskelmien tarkastelu

Lausuma-alue alkaa vakiotekstillä, jossa todetaan *"tilinpäätöslaskelmia ja niiden perustana olevaa kirjanpitoa tarkastetun riittävässä laajuudessa sen selvittämiseksi onko tilinpäätöslaskelmat ja liitetiedot laadittu olennaisilta osiltaan oikein"*.

Vakiolausuma kertoo olennaisuuden periaatteesta tarkastustulosten suhteen. Kirjanpidon tarkastus on aina rajattua.

Jos tarkastus ei anna aiheutta huomauttamiseen eikä lisäinformaatioon ole tarvetta, käytetään tilinpäätöslaskelmista, liitetiedoista ja tilinpäätöslaskelmien tarkastelusta vakiolausumia, joissa todetaan ne säännösten mukaisiksi.

"Tilinpäätöslaskelmat, jotka koostuvat talousarvion toteutuslaskelmasta, tuotto- ja kululaskelmasta sekä taseesta, on tarkastuksessa todettu laadituiksi säännösten mukaisesti."

"Tilinpäätöslaskelmien liitteenä esitetyt tiedot on todettu esitetyiksi talousarvioasetuksen edellyttämällä tavalla."

"Tilinpäätösasiakirjassa on esitetty tilinpäätöslaskelmien tarkastelu talousarvioasetuksen mukaisesti."

Kirjanpidon osalta mahdolliset huomautukset esitetään vuoden 2002 tilintarkastuskertomuksissa kohdassa sisäinen valvonta.

Huomautus tilinpäätöslaskelmista joudutaan esittämään paitsi itse laskelmiin liittyvän olennaisen puutteen tai virheen johdosta myös mahdollisesta säännösten tai talousarvion vastaisesta määrärahojen käytöstä. Talousarvion toteutuslaskelman kohdalla on huomautuskynnys muita laskelmia alempi, koska tältä osin on herkemmin kysymys talousarvion ja säännösten noudattamisesta.

Taseen ja tuotto- ja kululaskelman kohdalla on puutteen tai virheen olennaisuutta punnittaessa merkitystä erityisesti laskelmien tulkitsijan informaatio-tarpeella. Taseen ja tuotto- ja kululaskelman huomautuskynnys onkin korkeampi ja virheistä voidaan raportoida myös vuosiyhteenvedossa.

Valtuuden käyttöä koskeva olennainen virhe käsitellään tässä kertomus-osassa, mikä johtuu valtuuksia koskevasta liitetietovaatimuksesta. Valtuus-seurantaa käsitellään jäljempänä kohdassa sisäinen valvonta vuoden 2002 tilintarkastuksista alkaen.

Esimerkkejä huomautuksista vuodelta 2001

"Bruttobudjetoiduille momenteille... on tuloutettu talousarvion vastaisesti yhteensä 193.000 mk. Virheellinen nettouttaminen tulee oikaista vuoden 2002 kirjanpidossa peruuttamalla kyseisiä siirrettyjä määrärahoja ja kirjaamalla vastaava määrä tuloksi tilille 12.39.10 Muut sekalaiset tulot."

"Itse valmistettujen atk-ohjelmien tase-erien oikeellisuutta ei aiempien vuosien puutteellisesta aktivointimenettelystä johtuen ole tarkastuksessa voitu todentaa."

"Tilinpäätöslaskelmien liitetiedot on tarkastuksessa todettu esitetyksi talousarvioasetuksen edellyttämällä tavalla lukuun ottamatta liitettä 15, josta puuttuu 200.000 markan talousarvion ulkopuolinen rahoitus."

"Liitteen 12 tietoja valtuuksien käytöstä ja käytöstä aiheutuneista menoista ei ole voitu tarkastuksessa todeta luotettaviksi seurantajärjestelmän puutteista johtuen."

Tuloksellisuuden kuvaus ja maksullisen toiminnan kannattavuustiedot

Tuloksellisuuden kuvauksen luotettavuus toimintakertomuksessa on haasteellinen tarkastustehtävä. Tällä tarkastusalueella tilintarkastuskertomukset ja kautuvat tarkastuksen rajaamisen suhteen kahteen ryhmään.

a) Tuloksellisuuden kuvauksen taloudellisuus-, tuottavuus-, kustannus- ja suoritetietojen sekä kustannusvastaavuuslaskelmien sisältöä ja esittämistapaa ja tietojen perustana olevaa laskentatointa on riskianalyysiin perustuen tarkastettu riittävässä laajuudessa sen selvittämiseksi sisältävätkö tuloksellisuuden kuvaus ja kustannusvastaavuuslaskelmat olennaisilta osin oikeat ja riittävät tiedot

b) Tuloksellisuuden kuvauksen ja kustannusvastaavuuslaskelmien sisältöä ja esittämistapaa sekä sen perustana olevaa laskentatointa on tarkastettu rajatusti riskianalyysiin perustuen. Tarkastus kohdennettu esitettyjen tietojen oikeellisuuteen olennaisuus huomioon ottaen ja kohdistunut ...

Molempien vaihtoehtojen kohdalla on myös ilmaistu, jos ja miltä osin on tarkastettu *palvelukykyä* koskevia tietoja. Yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta esitettyjen tietojen tarkastus on vuosilintarkastuksessa todettu niin ongelmalliseksi, että nämä tiedot on rajattu kertomustiedoista pois.

Jälkimmäistä (b), erityisesti rajattua tarkastustapaa joudutaan käyttämään yleensä suurehkojen tilivirastojen kohdalla sekä tilanteissa, joissa tarkastuksen käytettävissä olevaa aikaa on rajoittanut jokin syy, esim. henkilövaihdos.

Varsin usein taloudellisuus- ja tuottavuustiedot puuttuvat tilivirastojen toimintakertomuksista. Tällöin vähimmäisvaatimuksena pidetään kustannus- ja suoritekehityksen esittämistä vähintäänkin kolmelta vuodelta tehtävittäin tai tulosalueittain (vrt. talousarvion laadintamääräys tulostavoitteista). Jos kuitenkin asianomainen ministeriö on hyväksynyt taloudellisuutta tai tuottavuutta koskevan tulostavoitteen, kuuluu oikeisiin ja riittäviin tietoihin tilinpäätösraportointi näiltä osin vertailuineen tulostavoitteisiin.

Kustannusvastaavuuslaskelmien esittämiskaava perustuu talousarviolain 15 § 2 momenttiin ja Valtiokonttorin määräykseen. Mahdolliset huomautukset tuloksellisuuden laskentatoimen osalta esitetään vuoden 2002 tilintarkastuksista alkaen kohdassa sisäinen valvonta.

Esimerkki kertomuskannanotosta ilman huomautusta vuoden 2002 tilinpäätöksestä (ryhmä a edellä)

"Tulokellisuuden kuvauksessa esitetyt kustannus- ja suoritetiedot sekä kustannusvastaavuuslaskelmissa esitetyt tiedot ovat luotettavia ja riittäviä. Palvelukykyä koskevia tietoja voidaan pitää riittävinä."

(tilinpäätöksessä ei ole esitetty taloudellisuus- eikä tuottavuuskehitystä eikä näitä koskevia ministeriön tavoitteita ole; palveluvyn osalta on tarkastettu vain tietojen riittävyttä)

Esimerkkejä huomautuksista vuodelta 2001

"Tulokellisuuden kuvauksessa ei ole esitetty talousarvioasetuksen 65 §:n edellyttämiä tietoja taloudellisuudesta tai vaihtoehtoisesti kustannuskehitystä tulosalueittain tai tehtävittäin."

"Tulokellisuuden kuvauksessa ja kustannusvastaavuuslaskelmissa esitetyt tiedot ovat riittäviä, mutta niitä ei voida pitää luotettavina."

"Tulokellisuuden kuvaus rajoittuu taloudellisuus-, tuottavuus- ja kustannustietojen puuttuessa eräiden suoritteiden määrätietojen esittämiseen ja niiden sanalliseen analysointiin. Suoritetietoja voidaan pitää luotettavina, mutta tulokellisuustiedot eivät ole riittävät."

"Maksullisen toiminnan kannattavuustietoja ei voida pitää luotettavina. Liiketaloudellisten suoritteiden kustannusvastaavuuslaskelmasta (tuotot 65,0 milj. mk) puuttuu vuokratuottoja noin 6,5 milj. mk ja niitä vastaavat kustannukset."

Sisäinen valvonta

Sisäisen valvonnan säännökset on valtionhallinnossa uusittu vuonna 2000 ja sisäisen valvonnan laajuutta ja vastuuta korostetaan entisestään. Viraston tai laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omissa toiminnassa ja toiminnassa, josta se vastaa. Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen asianmukaisuudesta ja riittävytydestä vastaa viraston ja laitoksen johto (talousarviolain 24 b §). Tarkemmat säännökset on annettu talousarvioasetuksen 69 §:ssä.

Tilintarkastuksessa arvioidaan tarkastettavan sisäisen valvonnan tilaa jo vuosittaisen tarkastuksen kohdentamisperusteena. *Tilintarkastuskertomuksessa esitetään tarkastustuloksia sisäisen valvonnan osalta, mutta siinä ei yleensä ole mahdollista antaa kattavaa lausumaa sisäisestä valvonnasta kokonaisuutena.* Tarkoitus on tilintarkastusprosessissa tuottaa hyötyä tarkastettavan organisaation johdolle sen sisäisen valvonnan asianmukaisuuden ja riittävyyden varmistamiseksi ja tilintarkastuskertomuksessa esittää lyhyesti tarkastuksen keskeinen tulos.

Väärinkäytösten ennaltaehkäisy ja asianmukaisiin toimenpiteisiin ryhtyminen on vain osa sisäistä valvontaa. Tässäkin suhteessa korostuu viraston tai laitoksen johdon vastuu. Tilintarkastus tuottaa lisäarvoa sisäisen valvonnan järjestämisessä, mutta tilintarkastuksella ei voida koskaan täysin korvata puutteellista sisäistä valvontaa.

Sisäisen valvonnan käsite on entisestään laajentunut ja terävöitynyt talousarviolaisissa ja -asetuksessa. *Vuoden 2002 tilintarkastuskertomuksissa on tähän liittyen myös mahdolliset huomautukset kirjanpidosta, valtuusseurannasta ja tuloksellisuuden laskentatoimesta siirretty osion sisäinen valvonta alle.* Tällä halutaan korostaa johdon vastuuta myös laskentajärjestelmästä osana sisäistä valvontaa sekä sitä, että tilintarkastuksen näkökulma näiden alueiden tarkastukseen on entistä selkeämmin sisäisen valvonnan järjestämisen ja toimivuuden arviointia eikä yksittäisten virheiden raportointia tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastuskertomus ilmaisee, että *"sisäistä valvontaa on arvioitu riskianalyysissä, tarkastettu laskentatoimen, valtuusseurannan ja tilinpäätöksen tarkastuksen yhteydessä"* sekä mahdollisesti *"kertomuksessa esitetyn toimintaketjun tai asiakokonaisuuden kohdalla."* Huomautus joudutaan anta-

maan, jos tarkastuksessa on tullut esiin olennaisia puutteita. Huomautukseen vaikuttaa myös se seikka, onko tarkastettava ryhtynyt asiassa korjaaviin toimenpiteisiin uskottavasti. Tällöin huomautuksen kohdetta ei yleensä yksilöidä tarkasti. Jos korjaaviin toimenpiteisiin ei ole ryhdytty, huomautus saa vakavamman sävyn.

Jos tilivirastossa on paljastunut merkittävä väärinkäyttö, jonka syntymisen tai paljastumisen viivästymisen on tehnyt mahdolliseksi sisäisen valvonnan puute, mainitaan tästä tilintarkastuskertomuksessa huomautuksena. Samoin, jos väärinkäytöksen hoidon jatkotoimenpiteet tai sisäisen valvonnan korjaustoimenpiteet johdon taholta eivät ole riittäviä.

Jos sisäisen valvonnan osalta ei tarkastuksen perusteella ole huomautettavaa, on tilintarkastuskertomuksen lausuma keväällä 2003 seuraavanlainen.

"Tarkastuksen perusteella ei ole olennaista huomautettavaa."

Esimerkkejä huomautuksista vuodelta 2001

"Tarkastuksen yhteydessä on tullut esiin tarve eräiden palkkahallinnon sisäisen valvonnan kontrollien tehostamiseen. EAKR-varojen ja niihin liittyvien kansallisten rahoitusosuuksien sisäisessä valvonnassa on tullut esiin puutteita, joiden osalta tiliviraston on ryhdyttävä asianmukaisiin toimenpiteisiin."

"Vuoden 2002 alusta voimaan tullut taloussääntö on olennaisesti puutteellinen. Se tulee saattaa Valtiokonttorin määräyksen 20/03/2001 tarkoittamalle tasolle."

"Hankintatointa tulee kehittää tarkastuksessa esiin tulleiden puutteiden korjaamiseksi. Ohjeistus tulee laatia viipymättä."

"Maksullisen toiminnan kirjanpidolliseen käsittelyyn ja vuosituoksen esittämiseen liittyviä puutteita on pidettävä myös sisäisen valvonnan puutteina."

Talousarvion ja sitä koskevien säännösten noudattaminen

Ellei tarkastuksessa ole tullut esiin sellaisia huomautuksia, joita olisi pidettävä erityisen vakavina joko niiden taloudellisen tai periaatteellisen merkityksen kannalta laillisuusmielessä, annetaan tarkastusviraston kannanottona lausuma, jossa todetaan, että *talousarviota ja sitä koskevia keskeisiä säännöksiä on noudatettu*. Kielteinen kannanotto on yksilöity tilintarkastuskertomuksessa. Useimmiten se koskee vain jotakin tiettyä asiakokonaisuutta tiliviraston toiminnassa. Kielteinen laillisuuskannanotto on kuitenkin aina vakava signaali tiliviraston johdolle ja asianomaiselle ministeriölle, vaikka asian taloudellinen merkitys ei koko valtion tilinpäätöksen kannalta olisi merkittävä.

Tarkastusviraston myönteinen laillisuuskannanotto ei merkitse vakuutusta siitä, että kaikkia virastoa koskevia voimassa olevia säännöksiä olisi noudatettu. Kannanotto voi perustua vain tarkastusevidenssiin ja kaikkea ei voida tarkastaa. Jos tarkastuksessa tulee kuitenkin esiin muun lainsäädännön rikkomuksia, tämä raportoidaan pääsääntöisesti sisäisen valvonnan kohdalla, koska sisäisen valvonnan tehtävänä on varmistaa mm. toiminnan laillisuus. Huomautus tällä alueella voi näin johtaa kielteiseen laillisuuskannanottoon talousarviolain 24 b §:n kautta.

Ilmoitusvelvollisuus

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n 1 momentti asettaa tarkastetulle ja asiaomaiselle ministeriölle ilmoitusvelvollisuuden toimenpiteistä tarkastuskertomuksessa annettujen huomautusten johdosta. Käytännön syistä tilintarkastuskertomuksen lopussa on yksilöity ne asiat, joista ilmoitus on tehtävä ja asiassa annettu määräaika. Ilmoitusvelvollisuus tilivirastolle ei automaattisesti merkitse ilmoitusvelvollisuutta ministeriölle. Ministeriölle mahdollisesti asetettu ilmoitusvelvollisuus esitetään ministeriön omassa tilintarkastuskertomuksessa. Tilivirastojen ja ministeriöiden vastaukset ilmoitusvelvollisuuden johdosta vaikuttavat seuraavan vuoden tarkastukseen.

8.

TILINTARKASTAJAN VUOSIYHTEENVETO

Tiliviraston johdolle laadittava vuosiyhteenveto ajoittuu tilintarkastuskertomuksen yhteyteen. Raportin tarkoituksena on

- kuvata tarkastuksen kohdealueet, keskeiset rajaukset ja muut seikat, jotka ovat tarpeen oikean kuvan saamiseksi tarkastustuloksista
- tuoda esiin annetut väliraportit, tarkastusmuistiot ja mahdollinen erityistilanteista raportointi
- esittää tarkastuksen keskeiset johtopäätökset ja suositukset sen suhteen ovatko tiliviraston toimenpiteet riittäviä
- esittää tarvittaessa tilintarkastuskertomuksen kannanottojen tarkemmat perustelut.

9.

TILINPÄÄTÖSMERKINTÄ

Varainhoitovuoden 2002 tilintarkastuskertomuksissa tarkastusvirasto aloittaa käytännön tilinpäätösmerkinnästä. Alkuperäiseen tilinpäätösasiakirjaan, allekirjoitusten jälkeen, kirjoitetaan merkintänä: "Valtiontalouden tarkastusvirasto on tarkastanut tämän tilinpäätöksen ja tarkastuksesta on annettu tilintarkastuskertomus". Merkinnän päivää ja allekirjoittaa asianomaisen tilintarkastuskertomuksen esittelevä tilintarkastaja.

10.

TARKASTUSVIRASTON TILINTARKASTUS ON AMMATTIMAISTA ASIANTUNTIJATYÖTÄ

Tarkastusviraston visiona on valtionhallinnon tilintarkastuksen huippuosaaminen. Tilintarkastuksen toimintayksikössä työskentelee noin 60 ammattitilintarkastajaa, joiden koulutus pohjana on tehtävään soveltuva korkeakoulututkinto, pääosin ylempi. Tarkastusvirasto panostaa jatkuvasti henkilöstönsä ammatilliseen kehittämiseen. Tarkastusvirasto on viime vuosina käyttänyt tilintarkastuksen henkilöstön kehittämiseen keskimäärin 11-14 pv/henkilötyövuosi. Keskeisenä osaamisalueena on tarkastustyön ohella valtionhallinnon laskentatoimi, taloushallinto sekä valtionhallinnon ohjaus- ja valvontarakenteiden tuntemus. Tilintarkastajilla on käytössään ajanmukaiset työvälineet. Tilintarkastuksen työmenetelmiä on pitkäjänteisesti kehitetty myös atk-avusteista tilintarkastusta, josta on tullut jokaisen tarkastajan käyttämä apuväline. Neljäsosalla tilintarkastushenkilöstöstä on jokin tarkastusauktorisointi (JHTT, KHT, HTM, CISA, CIA) ja auktorisoitujen tarkastajien määrää pyritään vielä lisäämään.

Käytännön tilintarkastustyöstä vastaavien tilintarkastajien (ylitarkastajia ja tarkastajia) keski-ikä on 42,3 vuotta sekä keskimääräinen työkokemus korkeakoulututkinnon suorittamisen jälkeen on 13,7 vuotta ja tarkastuskokemus 9,9 vuotta.

Noin puolet tilintarkastajista on suorittanut kauppatieteellisen korkeakoulututkinnon (KTM, TTM, ekonomi). Noin neljäsosalla on hallintotieteiden maisterin tutkinto ja noin neljäsosalla on jokin muu korkeakoulututkinto. Naisten osuus tilintarkastajakunnasta oli vuoden 2003 alussa 43 %.

11.

TILINTARKASTUKSEN ORGANISAATIO

Tilintarkastuksen toimintayksikkö on organisoitu viiteen tarkastusryhmään seuraavasti:

Tarkastusryhmä 1, tarkastuspäällikkö Markku Heikkinen:

Tasavallan presidentin kanslia, valtioneuvoston kanslia, valtiovarainministeriön, liikenne- ja viestintäministeriön, kauppa- ja teollisuusministeriön sekä ulkoasiainministeriön hallinnonalat

Tarkastusryhmä 2, tarkastuspäällikkö Erkki Pitkänen:

Sisäasiainministeriön, oikeusministeriön sekä ympäristöministeriön hallinnonalat

Tarkastusryhmä 3, tarkastuspäällikkö Hannu Taunula:

Opetusministeriön, sosiaali- ja terveysministeriön sekä puolustusministeriön hallinnonalat

Tarkastusryhmä 4, tarkastuspäällikkö Marjatta Kimmonen:

Maa- ja metsätalousministeriön ja työministeriön hallinnonalat ja työvoima- ja elinkeinokeskukset sekä valtion tilinpäätös

Tarkastusryhmä 5, tarkastuspäällikkö Pentti Mykkänen:

Järjestelmätarkastus ja atk-avusteisen tarkastuksen keskitetty kehittäminen.

Järjestelmätarkastajat suorittavat suunnitelmissa etukäteen nimetyissä tilivirastoissa erityisosaamiseensa perustuvaa tietojärjestelmätarkastusta, jonka raportointi toteutetaan pääsääntöisesti osana kohteen tilintarkastusta. Järjestelmätarkastajilla on yleensä myös yksi tilivirasto normaalina vuosittilintarkastuskohteena, joka raportoidaan hallinnonalakohtaisen tarkastusryhmän kautta.

EU-varainsiirtojen tarkastus sisältyy tarkastusryhmien työhön siinä kuin kansallisten varojenkin tarkastus. EU-varainsiirtoihin liittyvien erityispiirteiden johdosta toimii tarkastusalueeseen erikoistuneita tarkastajia matriisiperiaatteella järjestettynä pienenä ryhmänä. Tästä toiminnasta vastaa erikoistutkija Matti Mattila.

Henkilöstön jakautuminen tarkastusryhmiin selviää oheisesta organisaatiokaaviosta.

TILINTARKASTUKSEN TOIMINTAYKSIKÖN ORGANISAATIO

Tilanne 1.4.2003

Yksikön johto
Mäki-Ranta Erkki (J)

Sihteeripalvelut
Sattinen Virpi

1. Tarkastusryhmä Heikinen Markku (J)

Akselimmäki Seppo
Arra Maija
Halme Mika
Heinonen Anne
Herrala Tuula
Kaskinen Erja
Kivipelto Marjatta
Kormu Johanna
Lakka Sari
Leppälahti Jenni
Manninen Arto
Palo Risto
Tervasmäki Pasi

2. Tarkastusryhmä Pitkänen Erkki (J)

Alftan Göran
Heikkinen Jorma
Kummila Sami
Leinonen Jarmo
Limola Milka
Luomala Reijo
Niemi Erkki
Pohja Pentti
Puukko-Manninen Hanna
Stenman Martti
Valtonen Osmo

3. Tarkastusryhmä Taanula Hannu (J)

Eskola Jaakko
Falck Susanna
Hieta Antti
Ihalainen Pekka
Kari Anna-Marja
Kekkonen Juha
Kilpeläinen Jorma
Krokfors Klaus
Leinonen Jani
Manninen Timo
Myllyoja Harri
Niemi Aino
Partanen Aslak
Perkiö-Nieminen Eilma
Rimminen Marjut

4. Tarkastusryhmä Kimmonen Marjatta (J)

Aalto-Setälä Aila
Franssi Sannaleena
Grönlund Outi
Grönlund Tea
Kuivanto Heikki
Laurila Leo
Pärnänen Maria
Saarelainen Pertti
Sanaskoski Jari
Viherkoski Väinö
Viitonen Susanna

Järjestelmä tarkastusryhmä Mykkänen Pentti (J)

Heteaho Merja
Holopainen Raija
Kerttula Timo
Korpi Harri
Laitinen Tuula
Atk-avust. tarkastus
Rahikainen Pekka

EU-varainsiirtoihin erikoistunut tarkastus Mattila Matti (J)

Krokfors Klaus
Kuivanto Heikki
Sanaskoski Jari

J= Yksikön johtoryhmän jäsen



Valtiontalouden tarkastusvirasto
Annankatu 44, PL 1119
00101 HELSINKI
Puhelin (09) 4321
Telekopio (09) 432 5820
Kotisivu <http://www.vtv.fi>