



Tarkastusohjeiden yleinen osa

VALTIONTALouden TARKASTUSVIRASTO
PORKKALANKATU 1, PL 1119, 00101 HELSINKI
PUH. 09 4321, WWW.VTV.FI



Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastus- ja valvontaohjeet
Tarkastusohjeiden yleinen osa

Annettu 31.12.2019

Päivitetty 13.3.2023

Tarkastusohjeiden yleinen osa

D/71/04.00/2023

Valtiontalouden tarkastusvirasto on perustuslain 90 §:ssä säädetty, eduskunnan yhteydessä toimiva ylin kansallinen tarkastusviranomaisena, joka tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Lisäksi tarkastusvirasto valvoo finanssipolitiikkaa sekä vaali- ja puoluerahoitusta.

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

Valtiontalouden tarkastusvirasto vahvistaa valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 20 §:n 3 momentin nojalla tämän tarkastusohjeen, joka määrittelee hyvän tarkastustavan perusteet valtiontalouden tarkastusviraston suorittamassa valtiontalouden ulkoisessa ammattitarkastuksessa. Näitä ohjeita sovellettaisiin tarkastusvirastossa kaikessa ulkoisessa tarkastuksessa ja ne ohjaavat tarkastuslajikohtaisten ohjeiden laadintaa. Ohjetta sovelletaan kaikkiin 1.2.2020 jälkeen käynnistettäviin tarkastuksiin.

Ohje perustuu ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamiin kansainvälisiin ISSAI-tarkastusstandardeihin (www.issai.org). Ohje toteuttaa osaltaan ISSAI-standardien tasojen 1, 2 ja 3 vaatimukset mukaan lukien ISSAI-standardeissa 100, 200, 300 ja 400 asetetut yleiset tarkastusperiaatteet. Standardien 200, 300 ja 400 vaatimukset on yksityiskohtaisemmin käsitelty tarkastuskohtaisissa ohjeissa.

Helsingissä 13. päivänä maaliskuuta 2023

Sami Yläoutinen
pääjohtaja

Jaakko Eskola
tarkastusyksikön johtaja

Sisällys

1 Yleistä.....	5
Soveltamisala ja tarkoitus	5
Keskeiset määritelmät	5
2 Tehtävät ulkoisena tarkastajana ja valvojana	8
Asema ja tehtävät	8
Ulkoisen tarkastuksen suhde johtamiseen	9
Ulkoisen tarkastuksen suhde sisäiseen valvontaan	9
Tarkastuslajit sekä tarkastusasetelmien yleiset periaatteet	10
Tarkastuskriteerien muodostamisen periaatteet	10
Tiedonsaantioikeudet	11
Itsekriminointisuoja	11
3 Tarkastamisen edellytykset ja toimintaperiaatteet	12
Yleiset periaatteet tarkastuksissa	12
Valtiontaloudellinen näkökulma ja olennaisuus.....	12
Tarkastuslajien tehtävät ja tarkastuskysymysten perusteet.....	13
Hyvän hallintotavan vaatimukset	15
Tarkastuseetiikka, objektiivisuus ja riippumattomuus	15
Henkilöstö- ja taloudellisten voimavarojen johtaminen.....	16
Osaamisen johtaminen ja kehittäminen.....	16
Tietojen käsittely ja julkisuuslain soveltaminen	17
Henkilötietojen käsittely	17
4 Tarkastuksen suunnittelu	18
Virastotason riskien arviointi	18
Tilannekuva, toimintaympäristö- ja riskianalysit sekä perustelumuiiot.....	18
Tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelma	18
Tarkastuskohtainen suunnittelu	18
Kohteen kuuleminen tarkastuskriteereistä	19
5 Tarkastuksen toteuttaminen	20
Vuorovaikutus tarkastuskohteen kanssa	20
Sisäpiiritieto ja sen käsittely	20
Tarkastustiedon luotettavuus	21
Evidenssi ja analyysi	21
Tarkastusdokumentaatio	22
Kohteen kuuleminen sekä lausuntomenettely	23

6	Tarkastusraportointi	24
	Tarkastusraportoinnin muodot ja yleiset vaatimukset	24
	Toimenpiteet väärinkäytötilanteissa	25
	Tarkastustuloksista viestiminen	25
	Muutoksenhaku tarkastukseen liittyvissä asioissa ja tarkastusta koskeva kantelu	25
7	Jälkiseuranta ja oppiva organisaatio	27
	Jälkiseurannan tarkoitus ja periaatteet	27
	Oppiva organisaatio	27
8	Laatujärjestelmä	29
	Laatupolitiikka.....	29
	Laadunhallinnan periaatteet ja vastuut	29
9	Yhteistyö sidosryhmien kanssa	30
	Viitteet	31

1 Yleistä

Soveltamisala ja tarkoitus

- 1.1 Valtiontalouden tarkastusviraston yleinen tarkastusohje määrittelee hyvän tarkastustavan perusteet ja tarkastusvirastossa tehtäviä tarkastuksia ja valvonta- ja arviointitoimintaa koskevat yhteiset vaatimukset.
- 1.2 Tämä ohje toteuttaa ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n hyväksymien ISSAI-standardien yleisen osan eli ISSAI-standardien tasojen 1, 2 ja 3 mukaiset vaatimukset. Tarkastuslajikohtaisten standardien 200, 300 ja 400 yksityiskohtaisemmat vaatimukset on tarkemmin käsitelty tarkastuslajikohtaisissa ohjeissa.



Kuvio 1: ISSAI 100-Fundamental Principles of Public-Sector Auditing

Keskeiset määritelmät

- 1.3 ISSAI-standardien tarkoittamat tarkastajan vastuut ja velvoitteet kuuluvat valtiontalouden tarkastusviraston organisaatiolle kokonaisuutena. Tämän ohjeen ja ISSAI-standardien mukaiset tehtävät ja velvoitteet kohdistuvat yksittäisissä tarkastuksissa ja valvontatehtävissä toimeksiannon määrittelyyn ja toteuttamiseen sekä ohjaamiseen ja päätöksentekoon osallistuviin tarkastusviraston virkamiehiin.
- 1.4 Valtiontalous on oikeudellisessa merkityksessä perustuslaissa tarkoitettu talouden kokonaisuus, josta eduskunta päättää ja jonka vastuista, varallisuudesta, tuloista ja menoista eduskunnan päätösten mukaisesti Suomen valtio viime kädessä vastaa. Valtiontalouteen kuuluvat tässä merkityksessä valtion talousarvialous, joka on oma kirjanpitovelvollinen talousyksikkö, talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot sekä valtionyhtiöt ja muu valtion omaisuus samoin kuin eduskunnan vastuulla toimivat rahastot ja laitokset.

- 1.5 Valtion taloudenhoito tarkoittaa niitä päätöksiä ja toimintoja, joilla valtiontalouteen kuuluvia resursseja kerätään, hoidetaan tai käytetään. Taloudenhoitoon kuuluvat myös voimavaroja ja kohdentamista sisältävät toimintapolitiikat ja muut toiminnan sisältöä koskevat päätökset.
- 1.6 Julkinen talous on julkisyhteisöksi luokiteltavien organisaatioiden kokonaisuus, joka määritellään Euroopan kansantalouden tilinpidossa EKT 2010.
- 1.7 Finanssipolitiikka tarkoittaa toimenpiteitä, joilla valtio vaikuttaa kansantalouteen julkisen talouden tulojen ja menojen tason tai rakenteen kautta. Finanssipolitiikka pitää sisällään budjettipolitiikan sekä vero- ja maksupolitiikan. Finanssipolitiikka on osa talouspolitiikkaa.
- 1.8 Hyvä hallinto tarkoittaa perustuslain 21 §:ssä tarkoitettuja hyvän hallinnon perusteita ja hallintolaissa tarkemmin määriteltyjä hyvän hallinnon periaatteita. Hyvään hallintoon laajemmassa merkityksessä kuuluvat hallinnon hyvää toimintaa koskevat eettiset periaatteet (virkamieseettiset periaatteet).
- 1.9 Hyvä hallinta tarkoittaa tarkastusviraston tarkastettavan tai valvonnan alaisen toiminnan hyvää ohjaus- ja johtamis- sekä valvontajärjestelmää koskevia yleisesti hyväksytyjä periaatteita, joita kansainvälisesti annetaan INTOSAI:n INTOSAI GOV -hyvän hallinnan suosituksissa ja muissa valtion- tai muun yhteisön hyvää ohjaus-, johtamis- ja hallintajärjestelmää koskevissa standardeissa ja suosituksissa. Hyvään hallintaan kuuluu vaatimus oikean ja riittävän kuvan antavasta tilinpäätösraportoinnista sekä tehokkaasti toimivasta, riittävästä sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta samoin kuin avoimuudesta ja mahdollisimman hyvin yhteiskunnan tarpeisiin vastaamisesta.
- 1.10 Sisäinen valvonta tarkoittaa organisaation johdon toimia, joilla pyritään saamaan kohtuullinen varmuus:
- lain ja hyvän hallinnon noudattamisesta (laillisuus- ja asianmukaisuus),
 - toiminnan tuloksellisuudesta sekä
 - toimintaa ja taloutta koskevien oikeiden ja riittävien tietojen raportoinnista.
- 1.11 Sisäinen tarkastus on tarkastuksellisia menetelmiä käyttävää objektiivista ja riippumatonta arviointitoimintaa, jonka tehtävänä on selvittää ylimmälle johdolle organisaation sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuus ja riittävyys.
- 1.12 Ulkoinen tarkastus on organisaation ulkopuolisen ja riippumattoman tarkastajan suorittamaa objektiivista organisaation toiminnan ja tilinpäätösraportoinnin arviointia, jota tehdään kansalaisia ja ylintä päätöksentekoa varten ja sidosryhmiä varten.
- 1.13 Finanssipolitiikan valvonta on hallituksesta riippumattoman asiantuntijaelimen suorittamaa objektiivista arviointia, joka koskee finanssipolitiikan valmistelussa ja päätöksenteossa koskevien tietojen ja taloudellisten ennusteiden luotettavuutta, finanssipolitiikan ohjausvälineiden toimivuutta ja finanssipolitiikan sääntöjen ja tavoitteiden asettamista ja noudattamista sekä finanssipolitiikan tavoitteiden saavuttamista ja riskien hallintaa sekä tavoitteiden saavuttamisen edellytyksiä.
- 1.14 Riskienhallinta on organisaation ylimmän johdon ohjaamia menettelyitä, joissa tunnistetaan organisaation riskit ja pyritään hallinnoimaan niitä siten, että tavoitteiden saavuttamisesta ja tehtävien asianmukaisesta hoitamisesta on kohtuullinen varmuus.
- 1.15 Riski on uhka haitallisesta tapahtumasta tai menetetyistä mahdollisuuksista sekä tuollaisen tapahtuman todennäköisyys.
- 1.16 Tuloksellisuus tarkoittaa toiminnalle asetettujen yhteiskunnallisten ja toiminnallisten tavoitteiden saavuttamista (vaikuttavuus), taloudellisuutta ja tuottavuutta sekä palvelukykyä. Tarkastusvirastossa tuloksellisuuteen on aina taloudellinen näkökulma: tuloksellisuuden perusteena on kustannusvaikuttavuus eli tavoitetta saavutetaan mahdollisimman paljon mahdollisimman pienellä resurssien käytöllä. Taloudenhoito on tuloksellista silloin, kun taloudenhoidosta vastaava viranomainen edistää tavoitetilaa mahdollisimman paljon mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin.
- 1.17 Tarkastuskohde tarkoittaa tarkastuksen kohteena olevaa organisaatiota tai tietoa.
- 1.18 Kohdeasia tai tarkastuskysymys tarkoittaa tietoa tai toimintaa tai muuta asiaa, jota tarkastuksessa arvioidaan suhteessa tarkastuskriteereihin.
- 1.19 Tarkastuskriteerit tarkoittavat perusteita, joilla tarkastuskohteena olevia tietoja tai toimintaa arvioidaan.

- 1.20 Olettama (assertio) on perusteltu oletus tai odotus koskien tarkastuksen kohteena olevia toimia, rahoitustapahtumia ja tietoja. Olettamia hyödyntävässä tarkastuksessa ulkoinen tarkastaja harkitsee ja havainnoi erilaisia mahdollisia poikkeamia odotuksiin tai olettamiin nähden. Olettama on esimerkiksi se, että perustuslain edellyttämällä tavalla julkinen organisaatio toimii lainmukaisesti.
- 1.21 Analyyttinen työote tarkoittaa tietoja ja aineistoja objektiivisilla kriteereillä vertailevaa, analysoivaa ja tulkitsevaa työtettä ja asennetta, jossa yksittäisiä tietoja ja lähteitä suhteutetaan tarkastuskriteereihin ja tarkastuksessa käytettävän evidenssin kokonaisuuteen. Analyyttinen työote edellyttää ammatillista skeptisyyttä, lähdekritiikkiä ja sitä, että kaikessa tarkastajan työssä kohteen ja aineistojen kuvailun sijasta keskitytään kohteena olevien asioiden objektiiviseen arviointiin.

2 Tehtävät ulkoisena tarkastajana ja valvojana

Asema ja tehtävät

- 2.1 Valtiontalouden tarkastusvirasto on perustuslaissa säädetty riippumaton valtiontalouden ulkoinen ammattitarkastaja sekä finanssipolitiikan valvoja.
- 2.2 Valtiontalouden tarkastusvirasto kuuluu eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin ohella perustuslaissa säädettyihin riippumattomiin valvontaviranomaisiin.
- 2.3 Valtiontalouden tarkastusviraston (jäljempänä tarkastusvirasto) asemasta, tehtävistä ja tietojen-saantioikeudesta säädetään Suomen perustuslain 90 §:ssä ([731/1999](#)). Eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto valtion taloudenhoidon ja talousarvion noudattamisen tarkastamista varten. Tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvontansa koh-teina olevilta tehtävänsä hoitamiseksi tarvitsemansa tiedot.
- 2.4 Tarkastusvirasto on riippumaton tarkastettavistaan ja toiminnallisesti riippumaton myös eduskun-nasta. Eduskunta voi antaa tarkastusvirastolle tehtäviä vain säätämällä niistä perustuslaissa säädetyn riippumattomuuden erityiset vaatimukset täyttävällä lailla.
- 2.5 Tarkastusvirastolle kuuluvia tehtäviä on täsmennetty tarkastusvirastosta annetussa laissa ([676/2000](#)) sekä laissa valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Eu-roopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja ([353/1995](#)) sekä finanssipoliittisessa laissa ([869/2012](#))¹.
- 2.6 Valtiontalouden tarkastusvirasto vastaa Euroopan unionin [vakaussopimuksessa](#) (finanssipoliittinen sopimus), Euroopan unionin budjettikehysdirektiivissä [2011/85/EU](#) sekä jäsenvaltioiden alustavien budjettisuunnitelmien ennakkovalvonnasta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuk-sessa (EU) No [473/2013](#) tarkoitetusta finanssipolitiikan riippumattomasta valvonnasta ja arvioin-nista.
- 2.7 Tarkastusvirasto on Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä [sopimuksessa](#) tarkoitettu kansallinen tilintarkastuselin, joka toimii Euroopan tilintarkastustuomioistuimen yhteistyöviranomaisena (artikla 287).
- 2.8 Tarkastusvirasto tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä val-tion talousarvion noudattamista.
- 2.9 Tarkastusviraston perustehtävänä on:
 - turvata eduskunnan valtiontaloudellista valtaa, valtion taloudenhoidon lainmukaisuutta, avoi-muutta ja tuloksellisuutta sekä vaali- ja puoluerahoituksen avoimuutta;
 - varmentaa oikeusvaltion, kansanvallan ja kestäväen talouden periaatteiden toteutumista valtion taloudenhoidossa sekä vaali- ja puoluerahoituksessa.
- 2.10 Tarkastuksessa sovelletaan valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 20 §:n ja tarkastusviras-ton [työjärjestyksen](#) 5.1. kohdan mukaisesti pääjohtajan antamia ohjeita ja määräyksiä. Tarkastusvi-raston työjärjestys on oikeusnormi, jossa säädetään tarkastusviraston päätöksenteossa sovelletta-vista menettelytavoista, lain mukaan virastolle kuuluvan päätösvalan käyttäjistä ja esittelijöistä sekä valmisteluvastuista samoin kuin pääjohtajan virkaa lukuun ottamatta tarkastusviraston virkoihin so-vellettavista kelpoisuusehdoista.
- 2.11 Tarkastusviraston suorittamaan tarkastukseen ei sovelleta julkishallinnon ja –talouden tilintarkas-tuksesta annettua lakia eikä yleistä tilintarkastuslakia.
- 2.12 Suorittaessaan tarkastus- ja valvontatehtäviä tarkastusvirastoon sovelletaan yleisesti viranomaisen toimintaa säätelevää lainsäädäntöä. Tarkastusprosessissa sovelletaan siten muun muassa hallinto-lain ([434/2003](#)) ja viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain ([621/1999](#)) säännöksiä. Tar-kastustehtävää suorittavaan virkamieheen sovelletaan eduskunnan virkamiehistä annettua lakia ([1197/2003](#)).

Ulkoisen tarkastuksen suhde johtamiseen

- 2.13 Tarkastusvirasto suorittaa ulkoista tarkastusta ja riippumatonta valvontaa, jonka tarkoituksena on edistää ja vastuullistaa tarkastus- ja valvontakohteen ohjauksesta, johtamisesta ja toiminnasta vastaavia toimielimiä hyvään hallintoon ja hallintaan sekä tuloksellisuuteen näille kuuluvien tehtävien hoitamisessa. Hyvään hallintoon ja hallintaan tässä yhteydessä luetaan kuuluvaksi tilivelvollisuus toiminnasta ja sen edellyttämä oikeiden ja riittävien tietojen (oikea ja riittävä kuva) tuottaminen ja raportointi yksikön taloudesta ja toiminnasta sekä taloutta, toimintaa ja tuloksellisuutta koskeva avoimuus.
- 2.14 Suomen valtiontaloudessa sekä finanssipolitiikan valmistelussa valtioneuvosto vastaa valtioelimenä hallinnon asianmukaisesta järjestämisestä ja toiminnasta, lainsäädännön ja valtion taloudenhoidon valmistelusta ja toteuttamisesta ja osana sitä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä.
- 2.15 Perustuslain 68 §:n perusteella kukin ministeriö vastaa toimialallaan valtioneuvostolle kuuluvien asioiden valmistelusta ja hallinnon asianmukaisesta toiminnasta, mikä vastuu pitää sisällään myös hallinnon sisäisen valvonnan järjestämisen ja toimivuuden varmistamisen.
- 2.16 Eduskunta valvoo perustuslain 90 §:n 1 momentin nojalla valtion taloudenhoitoa, jota varten eduskunnassa on tarkastusvaliokunta. Eduskunnan tarkastusvaliokunnalle kuuluu valtiontalouden hoidon parlamentaarinen valvonta ja arviointi ja osana sitä tarkastusviraston eduskunnalle antamien eduskuntakertomusten käsittely.
- 2.17 Tarkastusviraston suorittaman ulkoisen tarkastuksen ja valvonnan kohteena on hallituksen ja muun toiminnasta vastuullisen johdon tuottama informaatio tai näiden vastuulla oleva toiminta. Ulkoinen tarkastus ja finanssipolitiikan valvonnassa tehtävä vastuullistava arviointi ei kohdistu ilmiöihin tai vastaaviin kysymyksiin, joissa tarkoituksena ei ole vastuullistaa hallitusta tai toiminnasta tai raportoinnista vastaavaa johtoa.
- 2.18 Tarkastusviraston suorittama ulkoinen tarkastus tai valvonta ei poista tai korvaa johdon vastuuta vastata toiminnasta sekä luotettavien tietojen tuottamisesta asiaa koskevassa valmistelussa ja raportoinnissa.
- 2.19 Tarkastusviraston suorittamaa tarkastusta ja valvontaa sekä muuta tarkastusviraston asiantuntija-toimintaa voidaan suorittaa ennen päätöksentekoa ja rinnakkain päätöksenteon ja toimeenpanon kanssa, kunhan työnjako yhtäältä ulkoisen tarkastuksen sekä toisaalta tarkastuskohteen johdon ja hallinnon ohjaustehtävistä vastaavien viranomaisten välillä pysyy selkeänä ja kunhan tarkastusvirasto voi suorittaa objektiivisesti myös kyseisen toiminnan jälkikäteisen tarkastuksen.
- 2.20 Tarkastusvirasto raportoi eduskunnalle, joka on finanssivaltaa käyttävä ylin valtioelin.
- 2.21 Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n mukaan tarkastusvirasto antaa tarkastuksesta laaditun tarkastuskertomuksen tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle. Näiden lisäksi virasto on päättänyt antaa kaikki kertomukset tiedoksi myös valtiovarain controller -toiminnolle. Tarkastuskohtaisesti päätetään, annetaanko kertomus tiedoksi myös muille tahoille, esimerkiksi eduskunnan erikoisvaliokunnille. Ulkoisen tarkastuksen ja valvonnan raportit suunnataan toiminnasta tai raportoinnista vastaavalle ylimmälle virkamiesjohdolle ja laaditaan siten, että ne tukevat hallitusta ja toiminnasta tai raportoinnista vastaavaa ylintä johtoa.
- 2.22 Raportoinnin julkisuus ja viraston toiminnan avoimuus tarjoavat kansalaisille ja sidosryhmille mahdollisuuden hyödyntää tarkastustuloksia julkisessa keskustelussa. Näin tarkastusviraston toiminta parantaa edellytyksiä monipuoliseen ja luotettavaan tietoperustaan nojautuvalle julkiselle keskustelulle. Tämä näkökulma otetaan huomioon tarkastusten ja valvontatoiminnan suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa sekä viraston viestinnässä.

Ulkoisen tarkastuksen suhde sisäiseen valvontaan

- 2.23 Valtion talousarviosta annetun lain 24 b §:ssä ja sen nojalla valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetään valtion taloudenhoitoa koskevan sisäisen valvonnan järjestämisestä. Valtion viraston ja laitoksen on huolehdittava siitä, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty sen omissa toiminnassa sekä toiminnassa, josta se vastaa. Sisäisen valvonnan järjestämistä johtaa ja sen

asianmukaisuudesta ja riittävydestä vastaa viraston ja laitoksen johto. Sisäinen tarkastus on talousarviosta annetun asetuksen mukaan järjestettävä, mikäli se on perusteltua sisäisen valvonnan tavoitteiden saavuttamiseksi. Talousarvioasetuksen säännökset, taloussääntöjen laadintaa koskevat määräykset ja ohjeet ja hyväksytyt taloussäännöt toimivat talousprosessin osalta sisäisen valvonnan tarkastuskriteereiden lähteenä².

- 2.24 Tarkastusvirasto varmentaa ja edistää ohjauksen, johtamisen, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan hyvää järjestämistä.
- 2.25 Tarkastuksen suunnittelun perustana olevassa riskianalysissä ja tarkastussuunnittelussa määritellyn tarpeen mukaan tarkastuksessa arvioidaan tarkastuskohteen ohjauksesta ja johtamisesta vastaavien sisäisen ohjauksen ja valvonnan sekä riskienhallinnan menettelyitä.
- 2.26 Tarkastusvirasto voi hyödyntää tarkastustoiminnassaan sisäisen tarkastuksen työtä. Tarkastusviraston on varmistettava tiedon luotettavuus ja se, että sisäisen tarkastuksen menettelyissä on noudatettu hyvän hallinnon vaatimuksia.

Tarkastuslajit sekä tarkastusasetelmien yleiset periaatteet

- 2.27 Ulkoisen tarkastustehtävänsä sekä finanssipolitiikan valvonnan toteuttamiseksi valtiontalouden tarkastusvirasto suorittaa:
 - valtion ja sen kirjanpitoyksiköiden tilintarkastusta
 - tilintarkastuksen yhteydessä tehtävää ja siitä erillistä valtion taloudenhoidon laillisuustarkastusta,
 - tuloksellisuustarkastusta ja
 - finanssipolitiikan tarkastusta.
- 2.28 Tarkastusvirasto tekee myös näitä tarkastuslajeja yhdistävää tarkastusta.
- 2.29 Tarkastusvirasto toteuttaa finanssipolitiikan valvontaa finanssipoliittisen lain sekä Euroopan unionin vakaussopimuksen, budjettikehysdirektiivin ja jäsenvaltioiden budjettisuunnitelmien ennakovalvonnasta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen mukaisesti.
- 2.30 Laillisuustarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta voidaan käyttää tarkastusvirastolle erikseen laissa säädetyn puoluerahoitusvalvonnan välineenä.

Tarkastuskriteerien muodostamisen periaatteet

- 2.31 Tarkastuksessa ja valvonnassa käytetään avoimia, selkeitä ja julkisia tarkastuskriteerejä. Tarkastuskriteerit muodostetaan tarkastuslajikohtaisten tarkempien ohjeiden mukaisesti soveltamalla seuraavia yleisiä periaatteita:
 - varmentavissa tarkastuksissa tarkastuskriteerit perustuvat yleisiin ja tarkastuslajikohtaisiin ohjeisiin sekä normeihin ja suosituksiin
 - tarkastuskohteella on oikeus saada tietää tarkastuskriteerit perusteineen ja kohteelle varataan tilaisuus tulla kuulluksi tarkastuskriteereistä ennen kriteereiden vahvistamista
 - tarkastuskriteerit soveltuvat tarkastuskohteen arviointiin ja ovat objektiivisia ja perustuvat lainsäädäntöön, hyvän hallinnon periaatteisiin, eduskunnan tai hallituksen hyväksymiin politiikkatavoitteisiin tai yleisesti hyväksytyyn tai perusteltavissa olevaan tulkintaan tai suosituksiin tuloksellisuudesta tai muusta tarkoituksenmukaisuudesta
 - tarkastuskriteerit esitetään arvioivissa tarkastuksissa ja tarvittaessa varmentavissa tarkastuksissa tarkastuskertomuksessa tai sen liitteessä. Tilintarkastuksissa tarkastuskriteerit esitetään tilintarkastuksen julkisissa ohjeissa.
 - tarkastuskriteereiden perusteella on eduskunnan ja kohteen edustajilla mahdollisuus ymmärtää se, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa on arvioitu
 - tarkastuskriteerit tukevat kohteen vastuullistamista hyvään ja tulokselliseen asioiden hoitoon ja toiminnan kehittämiseen.

Tiedonsaantioikeudet

- 2.32 Tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi. Perustuslaissa säädetty tarkastusviraston tiedonsaantioikeus syrjäyttää yleensä salassapitovelvoitteen. Tarkastusvirastolla on lisäksi oikeus saada toiminnassaan tarvitsemansa selvitykset ja muut tiedot Suomen Pankilta ja Kansaneläkelaitokselta.
- 2.33 Tarkastusvirastolla on oikeus saada viipymättä myös tarkastettavan tilintarkastajalta kaikki ne tarkastettavaa koskevat 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.
- 2.34 Tiedonsaantioikeutta voidaan käyttää ainoastaan tarkastus- ja valvontasuunnitelmassa hyväksytyyn tarkastuksen suorittamiseksi etukäteen laaditun asetelman mukaisesti. Tarkastuksissa tulee hyödyntää täysimääräisesti tarkastusviraston tiedonsaantioikeutta siten, että tarkastuksissa voidaan käyttää tarkoituksenmukaisia aineistoja ja tarkastusmenetelmiä.
- 2.35 Tiedonsaantioikeuden hyödyntämisen tulee olla oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Tietoja ei kerätä asioista, jotka eivät ole tarkoituksenmukaisia ja välttämättömiä tarkastuksen suorittamista varten. Tiedonsaantioikeutta käytettäessä tulee huomioida tarkastuskohteelle tiedonhankinnan hallinnollinen kustannus. Tietojensaantioikeutta käytettäessä on otettava huomioon tietosuojalain säännökset.
- 2.36 Tiedonsaantioikeuden perusteella hankitun tarkastusaineiston hyödyntämistä voidaan käyttää tarkastusviraston tehtävissä.
- 2.37 Tilastolain tarkoittaman tilastosalaisuuden piiriin kuuluvaa tarkastusevidenssiä, joka on hankittu yhteiskunnallisten muuttujien välisten riippuvuuksien ja vuorovaikutusmekanismien tarkastamiseksi tilastollisia analyysejä hyödyntäen, käytetään vain tarkoituksiin, jotka sisällöllisesti rinnastuvat tilastolain 13 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun "tieteelliseen tutkimukseen ja yhteiskuntaoloja koskevaan tilastolliseen selvitykseen". Tilastollinen aineisto tulee olla anonymisoitua siten, että aineistoa voidaan tarvittaessa käsitellä yksikkötunnisteen (esimerkiksi henkilötunnuksen tai yritystunnuksen) korvaavien tunnisteen avulla. Tuloksia raportoidessa yksittäinen havainto tai havaintoyksikkö eivät saa olla tunnistettavissa.
- 2.38 Virasto voi asettaa uhkasakon tiedonsaannin tehostamiseksi. Vakavista tiedonsaantiongelmista raportoidaan tarkastuskertomuksessa.

Itsekriminointisuoja

- 2.39 Tarkastusviraston tietojensaantioikeuteen liittyvä oikeiden tietojen antamisvelvollisuus ei syrjäytä oikeutta olla ilmiantamatta itseään tai oikeutta olla avustamatta oman syyllisyytensä selvittämisessä (itsekriminointisuoja). Tilanteessa, jossa virkamiehen epäillään syyllistyneen rikokseen, hänellä on oikeus olla myötävaikuttamatta syyllisyytensä selvittämiseen.
- 2.40 Tarkastuskertomusluonnokseen ja/tai tarkastuskertomukseen voidaan sisällyttää huomautus siitä, ettei tarkastuskohteen menettely tarkastusviraston käsityksen mukaan ole tietyltä osin ollut lainmukaista. Tällaisen huomautuksen osalta kertomusluonnoksessa/kertomuksessa on ilmettävä, millä tavoin tarkastuskohteen menettely on ollut lainvastaista ja minkä lainsäädännön rikkomisesta tarkastusviraston käsityksen mukaan on ollut kysymys. Tämä edellyttää sitä, että oikeustilan sisältö on selvitettävä huolellisesti ennen laillisuushuomautuksen antamista. Jos tarkastuskohteen palveluksessa olevan henkilön epäillään syyllistyneen rikokseen, laillisuushuomautusta edeltävässä selvitystyössä on huomioitava epäillyn henkilön asemaan liittyvä itsekriminointisuoja.

3 Tarkastamisen edellytykset ja toimintaperiaatteet

Yleiset periaatteet tarkastuksissa

- 3.1 Tarkastuksissa sovellettavat yleiset periaatteet ovat:
- tarkastuseettisten periaatteiden ja erityisesti objektivisuuden ja riippumattomuuden noudattaminen,
 - ammatillinen arvostelukyky ja sen edellyttämä asianmukainen huolellisuus, analyttinen työote ja skeptisyys,
 - tehokas laadunhallinta, jolla varmistetaan tarkastustehtävien suorittaminen ohjeiden mukaisesti ja siten, että tulokset ovat luotettavia ja tarkastusriskit ovat päätetyissä rajoissa,
 - hyvä tarkastustiimin johtaminen ja tarvittavat taidot, joilla varmistetaan tarkastuksen asianmukainen suunnittelu, resursointi, toteuttaminen ja raportointi,
 - riittävä riskien arviointi, jonka avulla tarkastukset kohdennetaan ja yksittäisissä tarkastuksissa keskitytään olennaisiin riskikohtiin ja jonka avulla tunnistetaan tarkastuksen laadukasta toteuttamista koskevat riskit,
 - riittävä evidenssi siten, että tarkastuksen tulokset perustuvat riittävään määrään aineistoa ja sen pätevään analysointiin. Evidenssi on riittävää, kun toinen asiantunteva henkilö voisi päätyä samaan johtopäätökseen käytettävän aineiston perusteella. Evidenssin luotettavuutta ja riittävyyttä koskevat yleiset periaatteet sisältyvät varmentavan tarkastuksen tarkastusasetelman perusteisiin ja arvioivan tarkastuksen tarkastusasetelman perusteisiin.
 - riittävä dokumentaatio siten, että tarkastuksen toteuttaminen ja evidenssi on dokumentoitu niin, että ulkopuolinen asiantuntija voi sen perusteella varmistua tarkastuksen ohjeiden mukaisesta toteuttamisesta ja evidenssin riittävydestä,
 - hyvä viestintä sekä vuorovaikutus siten, että tarkastuksen sidosryhmät ja kohde saavat ymmärrettävällä, avoimella ja julkisuuslain ja hyvän hallinnon periaatteiden mukaisella tavalla tiedon tarkastuksen menetelmistä, kriteereistä, toteuttamisesta ja tuloksista,
 - kehittävä, innovatiivinen ote siten, että tarkastusvirasto pyrkii kaikella toiminnallaan tukemaan julkisen hallinnon kestävää uudistumista ja oppimista sekä kehittämään omaa toimintaansa ja oppimaan siinä.

Valtiontaloudellinen näkökulma ja olennaisuus

- 3.2 Kaikkien tarkastuslajien tarkastuskohteena on valtiontalouden hoito, joten tarkastettavaksi otettavalla asialla tulee aina olla joko välitön tai välillinen yhteys valtiontalouteen. Jokaisessa tarkastuksessa tarkastuskohteena oleva asia myös arvioidaan valtiontalouden kannalta.
- 3.3 Olennaisuuden ymmärtäminen on keskeistä tarkastusprosessin kaikissa vaiheissa. Olennaisuus on huomioitava muun muassa tarkastuksen suunnittelussa, tarkastusaineiston ja evidenssin keräämisessä sekä tarkastuksista raportointaessa. Olennaisuuden arvioinnissa keskeistä on asian ja siihen liittyvän olennaisuuden vaikutus päätöksentekoon. Useimmiten olennaisuus voidaan määritellä rahamääräisenä, mutta olennaisuus voidaan määritellä myös muiden seikkojen perusteella.
- 3.4 Finanssipolitiikan valvonnassa arviointi kohdistuu finanssipoliittisen lain mukaisesti julkiseen talouden kokonaisuutena, mutta tällöinkin kohteena ovat valtion toimet ja niiden vaikutukset.
- 3.5 Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa valtiontaloudellinen näkökulma tarkoittaa tarkastuksen kohdentamista suurimpiin ja valtion tilinpäätöksen kannalta merkittävimpiin eriin ja merkittävimpiin virastoihin ja laitoksiin.
- 3.6 Tuloksellisuustarkastuksessa valtiontaloudellista näkökulmaa toteutetaan ensinnäkin kohdentamalla tarkastusta sellaiseen toimintaan, jossa käytetään olennaisesti valtion varoja tai jolla vaikutetaan olennaisesti valtion tuloihin, menoihin, kustannuksiin tai varallisuuteen. Toiseksi se näkyy tarkastuskohtaisten tarkastusasetelmien laatimisessa siten, että niissä huomioidaan aina tavoitteiden toteuttamisesta aiheutuvat kustannukset.

- 3.7 Finanssipolitiikan tarkastuksessa valtiontaloudellinen näkökulma tarkoittaa sitä, että tarkastuksen kohdentamisessa on keskeistä kansan- ja valtiontaloudellinen suuruusluokka, tiedon oleellisuus, oikeellisuus ja ajantasaisuus eduskunnan päätöksenteon kannalta ja tiedon hyödyllisyys finanssipolitiikkaa ja valtiontaloutta koskevalle julkiselle keskustelulle.
- 3.8 Valtiontaloudellinen näkökulma sekä siihen liittyvän olennaisuuden ja riskin huomioon ottaminen tarkastustoiminnassa määrittellään tarkemmin tarkastuslajikohtaisissa ohjeissa ja sitä täsmennetään tarpeen mukaan tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmassa ja tarkastuskohtaisissa projektisuunnitelmissa.
- 3.9 Koko viraston tasolla tavoitteena on, että tarkastuslajien erilaiset lähestymistavat täydentävät toisiinsa siten, että viraston tarkastustehtävä tulee riittävästi ja tasapainoisesti toteutetuksi.

Tarkastuslajien tehtävät ja tarkastuskysymysten perusteet

- 3.10 Tarkastusviraston neljä tarkastuslajia toteuttavat kansainvälisten ISSAI-standardien mukaista varmentavan tarkastuksen (attestation engagement) tehtävää ja arvioivan tarkastuksen (direct reporting engagement) tehtävää seuraavan taulukon sisältämien, tarkastusasetelman muodostamista ohjaavien periaatteiden mukaisesti:

Varmentava tarkastus (attestation engagements)

- tilintarkastus
- finanssipolitiikan valvonta ja finanssipolitiikan tarkastus tietojen luotettavuudesta
- laillisuustarkastus
- tuloksellisuustarkastus: esimerkiksi hallituksen vuosikertomuksen vaikuttavuusinformaation tarkastus

- Tarkastustehtävä** Lausuman antaminen siitä, että
- tarkastuskohteen esittämät tiedot ovat tarkastuskriteerien mukaiset (tilinpäätös antaa olennaisilta osin oikean kuvan, rakenteellisesta jäämästä ja julkisen talouden kestävydestä on tai tuloksellisuudesta on olennaisilta osin luotettavat tiedot),
 - tiedot lain ja hyvän hallinnon periaatteiden soveltamisesta kohteen toiminnassa on olennaisilta osin oikein (esim. talousarviota ja sitä koskevia keskeisiä säännöksiä on noudatettu, sisäinen valvonta on järjestetty asianmukaisesti, vakaus- ja kasvusopimusta on noudatettu).

Tarkastusasetelman perusta

Tilinpäätöksen luotettavuus: valtion tilinpäätösraportointia koskevat talousarviolain-säädännön säännökset ja niiden perusteella annetut määräykset sekä hyvänä käytäntönä yleiset, kansainväliset tilinpäätösraportoinnin luotettavuutta koskevat standardit ja suositukset.

Rakenteellista jäämää sekä menosäättöä/ julkisen talouden kestävyyttä / julkisen talouden kehysten ja muiden finanssipolitiikan sääntöjen noudattamista koskevien tietojen luotettavuus: luotettavuutta ja raportointia koskevat normit, standardit, periaatteet ja suositukset.

Tarkastusasetelmassa voidaan käyttää olettamia (assertio).

- Tarkastusevidenssi** Vaihtoehto 1: Kohtuullisen varmuuden tarkastuslausumaan johtava tarkastus
- Riittävästi aineistoa, jotta tarkastusvirasto voi todeta, että kohteena oleva raportointi / tiedot vastaavat kriteerejä.

Vaihtoehto 2: Rajoitetun varmuuden lausumaan johtava tarkastus

- Riittävästi aineistoa, jotta tarkastusvirasto voi todeta, että kohteena olevassa raportoinnissa ei ole havaittu olennaisia puutteita.

Laadullisesti, kattavasti ja monipuolisesti sekä määrällisesti riittävästi evidenssiä siten, että toinen asiantuntija voisi aineiston perusteella päätyä tarkastuksen kanssa samaan johtopäätökseen. Aineistoa on riittävästi, se on laadultaan asianmukaista, relevanttia ja merkityksellistä (validia) varmentamistehtävän kannalta sekä sisällöltään ja lähteeltään luotettavaa.

Tarkastusraportointi

Lyhyt vakioimuotoinen tarkastuskertomus, jossa olennaiset johtopäätökset tai tarvittaessa pitkän tarkastuskertomuksen mallin mukainen kertomus.

Dokumentaatio yleensä työpapereissa (tilintarkastus; mahdollisuus finanssipolitiikan tarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa).

Arvioiva tarkastus (direct reporting engagements)

- tuloksellisuustarkastus
- finanssipolitiikan tarkastus
- laillisuustarkastus
- finanssipolitiikan valvonta

Tarkastustehtävä Tarkastuksessa tarkastuskohdetta arvioidaan tarkastuskohtaisesti asetettavien tarkastuskriteerien perusteella.

Tarkastusasetelman perusta

- Tarkastuksen suuntaamisperiaatteiden, tarkastuslajikohtaisten olennaisuuskriteerien ja tarkastuskohteena olevien tietojen esittämiseen tai toimintaan liittyvien olennaisten riskien perusteella valittu selkeä tarkastuskysymys ja tarkastuksen tavoite.
- Tarkastuksen tavoitteena vastuullistaa kohteena olevasta toiminnasta vastaavaa ylintä johtoa sekä tuottaa uutta tietoa toiminnan kehittämistä varten.
- Tarkastuksen tehtävää ja tavoitetta varten eduskunnan kannanotoista, lainsäädännöstä ja hyvän hallinnon periaatteista, eduskunnan ja hallituksen hyväksymistä politiikkatavoitteista johdetut arviointikriteerit, joita vasten tarkastettavia tietoja tai toimintaa arvioidaan.
- Olettamien eli assertioiden käyttö mahdollista erikseen perusteltaessa.

Tarkastusevidenssi Laadullisesti kattavasti ja monipuolisesti sekä määrällisesti riittävästi aineistoa siten, että toinen asiantuntija voisi aineiston perusteella päätyä samoihin vastauksiin tarkastuskysymyksiin ja samoihin johtopäätöksiin tarkastuskysymyksiin vastaamisen kannalta.

Tarkastusraportointi

Tarkastuskertomus, jossa on tiivistetysti tarkastusasetelma (tavoite, tarkastusasetelma, kriteerit), olennaiset havainnot, olennaiset johtopäätökset perusteluineen ja mahdollinen lausuma perusteluineen sekä tarkastusviraston suositukset. Tarkastuskriteereiden muodostamisen yksityiskohtaiset perustelut, tarkastuksen menetelmien kuvaus liiteaineistona sekä tarkastuksen ja valvonnan työasiakirjoissa.

Hyvän hallintotavan vaatimukset

- 3.11 Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastus- ja valvontatoiminta on suunnitelmallista ja systemaattista. Kaikki tarkastusviraston tarkastus- ja valvontatoimet ja tietojensaantioikeuksien käyttö perustuvat valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain mukaisesti vahvistettuun tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmaan, jotta tarkastukseen ja valvontaan sekä tarkastusviraston tietojensaantioikeuksien käyttöön sisältyvä julkisen vallan käyttö on hyvän hallinnon periaatteiden mukaista ja jotta valtiontalouden kokonaisuus tulee olennaiset riskit ja tarkasteltavien asioiden olennaisuus sekä tarkastusviraston voimavarat huomioon ottaen kansainvälisiin ISSAI-standardeihin perustuvan hyvän tarkastustavan mukaisesti tarkastettua.
- 3.12 Tarkastustoiminnassa noudatetaan hallintolakia ja siinä säädettyjä hyvän hallinnon perusteita ja oikeusperiaatteita.
- 3.13 Tarkastusviraston tarkastukset ovat hallintolaisissa tarkoitettuja valvontatyyppejä tarkastuksia, joihin ei tästä syystä sovelleta hallintolain 39 §:n säännöstä.
- 3.14 Tarkastusvirastosta annetun lain ja hallintolain yleisten säännösten ja hyvän hallinnon periaatteiden toteuttamiseksi tarkastusviraston tarkastuksissa noudatetaan jäljempänä luvussa 5 määriteltyjä menettelytapoja.

Tarkastusetiikka, objektiivisuus ja riippumattomuus

- 3.15 Eduskunnan virkamiehistä annetun lain 19 §:n 2 momentista seuraa, että tarkastustehtäviä suorittavan virkamiehen tulee käyttäytyä asemansa ja tehtäviensä edellyttämällä tavalla.
- 3.16 Keskeisimmät riippumattomuus- ja eettiset periaatteet ovat integriteetti, objektiivisuus, ammatillinen osaaminen ja asianmukainen huolellisuus sekä luottamuksellisuus ja ammatillinen käyttäytyminen. Tarkastusviraston strategian 2019–2023 mukaiset arvot ovat vastuullisuus, avoimuus, objektiiv-

visuus ja arvostaminen. Nämä arvot sisältävät eettiset periaatteet ja ovat osa tarkastusetiikan ja riippumattomuuden soveltamista tarkastuksissa. Arvojen tarkempi sisältö määritellään tarkastusviraston [arvomatriisissa](#), joka on osa tätä tarkastusohjetta.

- 3.17 Eduskunnan virkamieslaissa vaadittu asemansa ja tehtäviensä edellyttämällä tavalla käyttäytyminen tarkoittaa toimintaa arvomatriisista ilmenevien tarkastusviraston eettisten periaatteiden mukaisesti.
- 3.18 Tarkastusvirastossa käydään säännöllisesti läpi riippumattomuuden ja eettisten periaatteiden sekä hyvän hallintotavan noudattaminen ja prosessit sekä menettelyt vähintään joka viides vuosi. Lisäksi tarkastusvirasto varmistaa riippumattomuuden toteutumisen vähintään 7 vuoden välein tapahtuvalla rotaatiolla tarkastuskohteiden osalta.
- 3.19 Eettinen sitoumus on osa tarkastusprosessia jokaisessa tarkastuksessa. Tarkastuksen projektikohtaisessa suunnitelmassa tarkastukseen osallistuvat tarkastajat ja projektisuunnitelman hyväksyvät johdon edustajat varmistavat tarkastuksen esiselvityksen tai projektikohtaisen suunnitelman valmistelussa käytävissä keskusteluissa, että tarkastus voidaan toteuttaa hallintolain hyvän hallinnon periaatteiden ja VTV:n arvomatriisin eettisten periaatteiden mukaisesti. Tässä keskustelussa käydään läpi tarkastukseen osallistuvien osalta:
 - hallintolain tarkoittaman esteettömyyden toteutuminen
 - edellytykset tarkastuksen puolueettomaan suorittamiseen hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti.

Tarkastuslajikohtaisissa ohjeissa määritellään, miten dokumentoidaan se, että tässä tarkoitettu keskustelu on käyty.

- 3.20 Jokaisen virkamiehen tulee omalta osaltaan ja henkilökohtaisesti vastata riippumattomuudesta ja sovittujen eettisten periaatteiden ja ohjeiden sekä hyvän hallinnon ja hyvän hallintotavan noudattamisesta.
- 3.21 Tarkastusviraston virkamiesten sivutoimi-ilmoituksilla ja sivutoimiluvilla varmistetaan esteettömyyden normien noudattaminen ja riittävä ammatillinen etäisyys tarkastuskohteista.
- 3.22 [ISSAI 130](#) Code of Ethics on osa tarkastusviraston arvomatriisia sekä eettistä ohjetta. Tämän ohjeen mukaisia eettisiä vaatimuksia ja eduskunnan virkamieslain mukaisia toiminnan ja käyttäytymisen vaatimuksia tulkitaan ISSAI 130 -standardin periaatteiden mukaisesti.

Henkilöstö- ja taloudellisten voimavarojen johtaminen

- 3.23 Tarkastusviraston [työjärjestyksessä](#) määritellyt johtamistehtävissä toimivat virkamiehet vastaavat, että kunkin työtehtävän ja hankkeen toteuttamiseen on olemassa osaaminen ja että tarkastusvirastossa on kapasiteettia näiden tehtävien suorittamiseen mukaan lukien riittävät aikaresurssit sekä henkilöstö- ja taloudelliset voimavarat.
- 3.24 Tarkastusten kohdentamiseen, suuntaamiseen ja kattavuuteen sekä aihe-, teema- ja painopistevalintoihin liittyvän tarkastusriskin ottamisesta vastaa pääjohtaja viraston tarkastus- ja valvontasuunnitelman hyväksyjänä sekä tarkastus- ja valvontayksiköiden johtajat vastuualueillaan.

Osaamisen johtaminen ja kehittäminen

- 3.25 Tarkastusvirastossa kehitetään osaamista ja toimintaa jatkuvasti ja laaja-alaisesti. Oppimiseen ja kehittämiseen luodaan edellytykset ja kannustetaan siihen. Osaamisen kehittäminen koostuu työssä oppimisesta, vertaisoppimisesta sekä koulutuksista.
- 3.26 Tarkastusten johtamisessa ja ohjauksessa sekä organisoinnissa huomioidaan osaamisen kehittämisen näkökulma.
- 3.27 Oppimisen sekä professionaalien osaamisen ja tiedon jakamisen näkökulma huomioidaan tarkastusprosessin eri vaiheissa. Kollektiivinen osaaminen, tiedon ja kokemusten jakaminen tarkastuksesta varmistetaan sillä, että tarkastukseen osallistuu useampi kuin yksi henkilö. Asioita käsitellään yhteisesti sekä konsultoidaan projektien ja asiantuntijoiden kesken.

- 3.28 Viraston osaamissuunnitelma ja vuosittaiseen koulutuskalenteriin kirjattavat koulutukset mahdollistavat viraston osaamisalueiden mukaisen jatkuvan, systemaattisen ammattitaidon ja osaamisen ylläpidon sekä kehittämisen.
- 3.29 Henkilökohtaiset kehittämiskeskustelut käydään vuosittain. Kehittämiskeskusteluissa ja henkilökohtaisen kehittämissuunnitelman laadinnan yhteydessä sovitaan ammatillisen osaamisen kehittämistä ja ylläpitämisestä.
- 3.30 Jokainen tarkastusviraston virkamies on omalta osaltaan henkilökohtaisesti vastuussa jatkuvasta ammattitaitonsa ylläpitämisestä ja kehittämisestä ja hänellä on vastuu huolehtia tehtävänsä edellyttämästä riittävästä pätevyydestä ja osaamisesta.
- 3.31 Tarkastuslajikohtaisissa ohjeissa määritetään, miten varmistetaan, että valittujen tarkastusmenetelmien asianmukaiseen hyödyntämiseen ja laadunvalvontaan on osoitettu riittävät osaamisresurssit ja erityisosaaminen.
- 3.32 Viraston tarkastussuunnittelussa huolehditaan viraston resurssien hyödyntämisestä ja tai ulkoisen asiantuntijan käyttämisestä tarvittaessa, jos kaikkien menetelmien edellyttämää erityisasiantunteusta ei ole käytettävissä.

Tietojen käsittely ja julkisuuslain soveltaminen

- 3.33 Tarkastusviraston tarkastus- ja valvonta-asiakirjojen julkisuuteen sovelletaan perustuslakia ja julkisuuslakia sekä tarkastusviraston asiakirjojen [julkisuutta koskevaa ohjetta](#). Näiden säädösten ja tarkastusviraston antaman ohjeen soveltamisen lähtökohtana on julkisuusmyönteinen tulkinta. Tieto- ja asiakirjapyyntöjä käsiteltäessä tiedon pyytäjiä on kohdeltava tasapuolisesti.
- 3.34 Kaikkiin salassa pidettävää tietoa sisältäviin tarkastus- ja valvonta-asiakirjoihin tehdään salassapito-merkintä tarkastusviraston [tietoturvamääräyksen](#) mukaisesti.

Henkilötietojen käsittely

- 3.35 Tietosuojalaki (5.12.2018/1050) on tietosuojaa koskeva yleislaki. Tarkastusviraston ja jokaisen tarkastusviraston virkamiehen on huolehdittava, että henkilötietojen käsittely tapahtuu tietosuojalain mukaisesti.

4 Tarkastuksen suunnittelu

Virastotason riskien arviointi

- 4.1 Valtiontalouden tarkastusviraston riskianalyyseissä tunnistetaan valtiontalouden ja valtion taloudenhoidon tärkeimmät toimintaympäristömuutokset ja riskit. Riskianalyyseissä sekä tarkastusviraston strategian mukaisten yhteiskunnallisten vaikuttavuustavoitteiden, ja tarkastuksen suuntaamisperiaatteiden avulla tunnistetaan valtiontalouden näkökulmasta olennaisimmat tarkastusaiheet ja kysymykset.
- 4.2 Tarkastusviraston riskianalyysi päivitetään aina tarvittaessa, mutta vähintään joka toinen vuosi.

Tilannekuva, toimintaympäristö- ja riskianalyytit sekä perustelumuiot

- 4.3 Suunnittelujärjestelmän lähtökohta on, että ulkoisesta toimintaympäristöstä muodostetaan tarkastusviraston tehtäväkentän kattava tilannekuva. Tilannekuva muodostetaan toimintaympäristöanalyysien perusteella. Analyysin lopputuotteena on yleinen tai rajatumpi katsaus toimintaympäristöstä tai siihen liittyvästä ilmiöstä. Analyysit tehdään tarkastusviraston toimintakenttä kattavaa ja toisaalta vaikuttavuusalueiden tarpeiden mukaisesti.
- 4.4 Tarkastusaiheiden suunnittelu perustuu strateginen suunnittelu ja toimintaympäristön seuranta - projektissa tehtäviin toimintaympäristöanalyysiin, riskianalyyseihin ja perustelumuiot.
- 4.5 Tarkastusaihekohtainen suunnittelu täsmentää tarkastusviraston riskianalyyseissä havaittuja riskejä ja strategisia tarkastuksen suuntaamisperiaatteita ja painopistealueita.
- 4.6 Tarkastusviraston suunnitteluprosessi on kuvattu erikseen.

Tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelma

- 4.7 Tarkastusvirastosta annetun lain mukaan kaikki tarkastus- ja valvontatoiminta perustuu tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmaan, josta päättää pääjohtaja esittelystä.
- 4.8 Tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelman laadinta perustuu tarkastusviraston riskianalyyseihin tuloksiin, tarkastuskohteen seurantaan sekä tarkastusaihe-, ja valvonta-aihe- tai tarkastuslajikohtaisiin tai toiminnoittain tehtyihin riskianalyyseihin. Näiden pohjalta tarkastus- ja valvontayksiköiden johtajat esittävät tarkastusaiheita viraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmaan. Tilintarkastuksen osalta tarkastusyksikön johtaja esittelee tarkastuksen organisatorisen laajuuden, lausuma-alueet sekä lausumien varmuustasot. Finanssipolitiikan valvonnan tehtävistä päättää valvontayksikön johtaja.
- 4.9 Tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelma valmistellaan yhteisessä suunnitteluprosessissa. Tarkastusviraston johto vastaa siitä, että viraston tulostavoitteet ja tarkastus- ja valvontasuunnitelma voidaan mahdollisimman hyvin toteuttaa.

Tarkastuskohtainen suunnittelu

- 4.10 Jokaisesta viraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmaan otetusta tarkastusaiheesta laaditaan kirjallinen projektikohtainen tarkastus- ja valvontasuunnitelma (jäljempänä projektisuunnitelma).
- 4.11 Projektisuunnitelmassa määritellään tarkastuksen tavoitteet, laajuus, aihealue ja tarkastuksen kohdeasia tarkastuskysymyksineen, tarkastuskriteerit, tarkastuksen tapa ja menetelmät, resurssit ja aikataulu sekä aineistot ja niiden hankintatavat.
- 4.12 Projektisuunnitelmassa esitetään lisäksi sellaiset olennaiset tekijät (kuten olennaisuus, riskien arviointi ja aikaisempien tarkastuksien sekä lausuntojen tieto), jotka saattavat vaikuttaa tarkastukseen ja sen johtopäätöksiin. Projektisuunnitelma sisältää tarkastuskohteen ja tarkastuskysymyksen mukaisen tarkastettavuuden arvioinnin.

Kohteen kuuleminen tarkastuskriteereistä

- 4.13 Arvioivissa tarkastuksissa tarkastuskohdetta kuullaan tarkastuskriteereistä ennen projektikohtaisen suunnitelman vahvistamista. Kuuleminen voidaan toteuttaa myös suullisesti, mutta sen toteuttaminen dokumentoidaan kirjallisesti.
- 4.14 Tilintarkastuksessa ja muussa varmentavassa, säännönmukaisesti toistuvassa tarkastuksessa tarkastuskriteereistä keskustellaan tarkastuskohteiden johdon edustajien kanssa kerätessä sidosryhmäpalautetta ja uudistettaessa viraston tarkastusohjeita merkittävällä tavalla. Yksittäisissä tarkastusprojekteissa kohteen kanssa käytävillä keskusteluilla varmistetaan, että kohteen johdolla on tiedossa tilintarkastuksessa tai muussa varmentavassa tarkastuksessa käytettävät tarkastuskriteerit.

5 Tarkastuksen toteuttaminen

Vuorovaikutus tarkastuskohteen kanssa

- 5.1 Yhteydenpito tarkastuskohteisiin ja muihin keskeisiin sidosryhmiin on aktiivista ja koko tarkastusprosessin kestoista, jotta varmistetaan tarkastuksessa tarvittavan tiedon saanti, yhteistyön sujuvuus ja tarkastustulosten paras mahdollinen hyödyntäminen. Hyvä ja arvostava vuorovaikutus tarkastuskohteen kanssa tukee tarkastuksen toteuttamista ja edesauttaa vaikuttavuutta.
- 5.2 Ennen tarkastuksen aloittamisesta päättämistä keskustellaan tarkastuskohteesta vastaavan ministeriön ja yksikön kanssa tarkastusaiheesta, tarkastuskriteereistä ja tarkastusasetelmasta. Tässä menettelyssä varataan tarkastuskohteelle tilaisuus tulla kuulluksi tarkastuskriteereistä. Keskustelun käymisen osallistujineen sekä johtopäätökset dokumentoidaan tarkastuksen työpaperiksi ja sisällytetään tarkastusdokumentaatioon.
- 5.3 Tarkastuksen käynnistymisestä tiedotetaan tarkastuskohteille kirjallisesti.
- 5.4 Tarkastuskohteelle kerrotaan tarkastuksen etenemisestä ja aikataulusta sekä tulosten raportoinnista ja tarjotaan tarkastuskohteelle tilaisuus lausua näkemyksensä näistä. Tarkastuskohteen kanssa sovietaan tarkastuskäynneistä.
- 5.5 Tarkastusaineistoja pyydetessä toimitaan asiallisesti ja kohteliaasti huolehtien, että tarvittavat aineistot tiedonsaantioikeuden nojalla saadaan. Ongelmat aineiston saannissa selvitetään tarkastusta ohjaavan virkamiehen tuella pääsääntöisesti suoraan asianomaisten kanssa ja tarvittaessa projektin omistajana toimivan virkamiehen tai pääjohtajan tukemana.
- 5.6 Tarkastuskohdetta sekä ohjaavaa ministeriötä informoidaan tarkastuksen etenemisestä. Olennaiset havainnot ja alustavat johtopäätökset tuodaan tarkastettavan organisaation johdon tietoon jo tarkastuksen kuluessa. Myös vähäisemmät havainnot, jotka eivät sisälly tarkastusraporttiin, tuodaan esille.
- 5.7 Tarkastuskohteilta pyydetään jälkikäteen palautetta tarkastuksen onnistumisesta tavoitteissaan ja miten onnistunutta vuorovaikutus tarkastusprosessissa on ollut. Palautemenettelystä tarkemmat ohjeet ovat luvussa 7.
- 5.8 Lisäohjeita löytyy tarkastusohjeissa sekä tarkastusviraston viestintäpolitiikassa.

Sisäpiiritieto ja sen käsittely

- 5.9 Tarkastusvirastolla on oikeus tarkastaa valtion määräysvallassa olevia yhtiöitä. Osa näistä yhtiöistä kuuluu arvopaperimarkkinalain soveltamisalaan. Tarkastuksen dokumentaatioon kuuluvat yhtiön tai viranomaisen asiakirjat saattavat sisältää sellaista julkaisematonta, arvopaperien markkinoihin vaikuttavaa tietoa jonka ilmaiseminen ja hyväksi käyttäminen on arvopaperimarkkinalaissa ([746/2012](#)) säädetty kielletyksi. Tarkastusviraston suorittamissa tarkastuksissa sisäpiiritietoja saattaa liittyä myös muihin kuin valtion määräysvallassa oleviin yhtiöihin kohdistuviin tarkastuksiin.
- 5.10 Arvopaperimarkkinalain mukainen kieltä sisäpiiritietoa koskee myös tällaisia tietoja tarkastuksen yhteydessä haltuunsa saaneita tarkastusviraston virkamiehiä. Kiellettyä on siten arvopaperin hankkiminen omaan tai toisen lukuun, arvopaperin luovuttaminen omaan tai toisen lukuun taikka toisen neuvominen suoraan tai välillisesti arvopaperia koskevassa kaupassa. Sisäpiiriläinen ei myöskään saa ilmaista toiselle sisäpiiritietoa, ellei se tapahdu osana työn, ammatin tai tehtävien tavanomaista suorittamista ja tiedon saajaa koskee salassapitovelvollisuus⁴.
- 5.11 Arvopaperimarkkinalain mukaan sisäpiiritiedolla tarkoitetaan säännellyllä markkinalla tai Suomessa monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä kaupankäynnin kohteena olevaan rahoitusvälineeseen liittyvää luonteeltaan täsmällistä tietoa, jota ei ole julkistettu tai joka muuten ei ole ollut markkinoilla saatavissa ja joka on omiaan olennaisesti vaikuttamaan sanotun rahoitusvälineen tai siihen liittyvien muiden rahoitusvälineiden arvoon. Olennaisella tiedolla tarkoitetaan tietoa, jota järkevästi toimiva sijoittaja todennäköisesti käyttäisi yhtenä sijoituspäätöksensä perusteena. Tiedot ovat sisäpiiritietoa, kunnes ne on julkistettu tai muutoin saatavissa.

- 5.12 Tarkastettava yhtiö on velvollinen luovuttamaan sisäpiiritietoja tarkastusviraston virkamiehelle tarkastusviraston vahvistettuun tarkastus- ja valvontasuunnitelmaan kuuluvan tarkastuksen suorittamista varten. Tarkastusviraston virkamiehillä on lailla säädetty velvollisuus pitää tiedot salassa. Yhtiö pääsääntöisesti ilmoittaa, jos tarkastusvirastolle luovutettavat asiakirjat sisältävät sisäpiiritietoja.
- 5.13 Asiakirjoja vastaanottavan virkamiehen tulee huolehtia siitä, että asiakirjoja käsitellään huolellisesti käsittelyn ensivaiheesta lähtien. Asiakirjat on luokiteltava, merkittävä ja säilytettävä sekä niitä on käsiteltävä tarkastusviraston tietoturvamääräyksen mukaisesti.
- 5.14 Sisäpiiritietojen käsittelyyn sovelletaan tarkastusviraston [sisäpiiriohjetta](#), joka on tätä ohjetta täydentävä tarkastusviraston yleinen ohje.

Tarkastustiedon luotettavuus

- 5.15 Tarkastuksen perusteella muodostettujen johtopäätösten tulee perustua tarkastusasetelmaan ja systemaattisiin menetelmiin sekä riittävään ja vakuuttavaan evidenssiin, jonka perusteella on luotettavasti voitu päätyä esitettyihin johtopäätöksiin.
- 5.16 Tarkastuksessa voidaan osana evidenssiä hyödyntää sisäisen tarkastajan ja toisen ulkoisen tarkastajan työtä sekä ulkopuolisen asiantuntijan työtä. Tarkastuksessa on ennen edellä mainittujen työn hyödyntämistä tarkastusevidenssinä varmistettava tiedon luotettavuus ja merkityksellisyys tarkastusviraston tarkastuksen kannalta. Lisäksi on varmistettava, että sisäisen tarkastajan ja toisen ulkoisen tarkastajan työssä on noudatettu yleisesti hyväksytyjä ammatillisia standardeja ja vaatimuksia ja että tarkastuksen menettelyissä on noudatettu hyvän hallinnon vaatimuksia. Vastaavalla tavalla hyödynnettäessä evidenssinä muun asiantuntijan työtä on tarkastuksessa varmistettava asiantuntijatyön asiantuntevuus ja luotettavuus sekä hyvän hallinnon periaatteiden noudattaminen.
- 5.17 Varmentavissa tarkastuksissa evidenssiä tulee olla tarkastusaiheesta laadullisesti ja määrällisesti riittävän kattavasti ja monipuolisesti siten, että toinen asiantuntija voisi aineiston perusteella päätyä tarkastuksen kanssa samaan johtopäätökseen.
- 5.18 Evidenssin luotettavuuden ja riittävyden yksityiskohtaisemmat vaatimukset riippuvat siitä, pyritäänkö tarkastuksessa kohtuullisen varmuuden vai rajoitetun varmuuden antavaan tarkastuskannottoon eli lausumaan.
- 5.19 Kohtuullisen varmuuden tarkastuslausumaan johtavissa tarkastuksissa luotettavaa evidenssiä tulee olla riittävästi siihen, että tarkastusvirasto voi kohtuullisella varmuudella lausua tarkastuksen kohteena olevien tilinpäätöstietojen, rakenteellista jäämää koskevan laskelman tai muiden tietojen tai toiminnan vastaavan tarkastuskriteerejä. Tarkastusvirasto ottaa tällöin vastuulleen myös riskin tarkastuksen kohteena olevien tietojen tai toiminnan tarkastuskriteerien mukaisuutta koskevasta virheellisestä johtopäätöksestä, minkä vuoksi tulee yleensä olla enemmän, laadullisesti painavampaa ja useammasta lähteestä olevaa evidenssiä kuin rajoitetun varmuuden lausumaan johtavissa tarkastuksissa.
- 5.20 Rajoitetun varmuuden lausumaan johtavissa tarkastuksissa luotettavaa evidenssiä tulee olla riittävästi sen toteamiseen, ettei tarkastuskohteena olevien tietojen tai toiminnan tarkastuskriteerien mukaisuudessa ole havaittu olennaisia puutteita.
- 5.21 Arvioivissa tarkastuksissa luotettavuus edellyttää, että ulkopuolinen kokenut asiantuntija pystyy tarkastusraportoinnin ja muun tarkastusdokumentaation perusteella varmistumaan siitä, että johtopäätökset perustuvat kattavaan, huolelliseen ja erittelevään punnintaan siten, että epävarmuustekijät ja tulkintaratkaisut tuodaan avoimesti julki.

Evidenssi ja analyysi

- 5.22 Tarkastuksen luotettavuutta parannetaan yhdistelemällä useampia aineistoja ja menetelmiä sekä eri lähteistä saatavaa evidenssiä.
- 5.23 Yleensä sekä varmentavissa että arvioivissa tarkastuksissa tulee olla sekä laadullista että määrällistä aineistoa ja analyysiä.

- 5.24 Tarkastusaineisto tulee käsitellä systemaattisesti. Systemaattisen aineiston käsittelyn tulee näkyä arvioivissa tarkastuksissa tarkastusraportoinnissa ja varmentavissa vähintäänkin tarkastuksissa arkistoitavaan tarkastusdokumentaatioon sisältyvissä tarkastuksen työpapereissa.
- 5.25 Tarkastuskysymykset tulee asettaa siten, että kysymyksiin vastaaminen tuottaa lisäarvoa ja kysymyksiin voidaan vastata luotettavasti.
- 5.26 Kumulatiivista käsitystä ja kokemusta tarkastuskohteesta voidaan hyödyntää kohdennettaessa tarkastusta. Tarkastuksen kohdentaminen tulee perustella ja dokumentoida kuten tarkastuslajin tarkastusohjeissa on määrätty. Tarkastuksen johtopäätökset eivät voi perustua kumulatiiviseen tietoon ja kokemukseen.
- 5.27 Laadullinen analyysi tehdään systemaattisella, objektiivisella ja perustellulla tavalla siten, että kohteena olevan asian tulkintaan ei enää ole saatavissa olennaista lisäarvoa ja laadullinen analyysi antaa tarkastuskriteereiden valossa tehtävään tarkastuskohteena olevan asian tulkintaan merkityksellistä lisätietoa. Laadullisen analyysin menetelmiä ovat muun muassa dokumenttianalyysi, jossa virallisasiakirjoja tai muuta aineistoa arvioidaan tarkastuskriteereiden perusteella tai prosessien ja riskien analyysi.
- 5.28 Suullisen aineiston hyödyntämisen tavoite määrittää niiden toteutustavan. Mikäli suullista aineistoa käytetään taustatietojen kartoittamiseen, voidaan ne toteuttaa keskustelunomaisesti avoimin kysymyksin. Mikäli suullista aineistoa on tarkoitus käyttää johtopäätösten perusteena olevana tarkastusevidenssinä, tulee tällöin suorittaa haastattelut ja niihin perustuva aineisto käsitellä ja dokumentoida systemaattisesti haastatteluihin perustuvien raportoitavien johtopäätösten luotettavuuden edellyttämällä tavalla.
- 5.29 Suullisen aineiston perusteella tehdyt johtopäätökset tulee pyrkiä vahvistamaan monilähtöisyyden periaatteiden mukaisesti.
- 5.30 Arvioivissa tarkastuksissa tarkastusasetelma pyritään laatimaan siten, että tarkastuskysymykseen vastaamiseksi aineisto voidaan analysoida soveltaen myös määrällisiä eli kvantitatiivisia menetelmiä.
- 5.31 Yksityiskohtaisten tarkastustoimenpiteiden sisältöä ja laajuutta sekä sovellettavia tarkastusmenetelmiä käsitellään tarkastusohjeissa.

Tarkastusdokumentaatio

- 5.32 Tarkastusdokumentaatio sisältää evidenssin kannanottojen ja tarkastuksen kokonaistavoitteen saavuttamista koskevan johtopäätöksen perusteista. Samoin esitetään evidenssi, joka osoittaa, että tarkastus on suunniteltu ja toteutettu tarkastusviraston ohjeistuksen mukaisesti, jotta tarkastuskertomuksesta esittelystä päättävä henkilö voi dokumentaation perusteella selvittää, mihin asioihin ja aineistoon tarkastuskertomus ja päätös tarkastuskertomuksen antamisesta perustuvat.
- 5.33 Tarkastusdokumentaatio laaditaan siten, että se palvelee lisäksi seuraavia tarkoituksia:
- auttaa tarkastuksen suunnittelussa ja toteuttamisessa.
 - auttaa ohjauksesta ja valvonnasta vastaavia ohjaamaan ja valvomaan tarkastustyötä sekä täyttämään työn läpikäyntiä koskevat velvollisuutensa.
 - pitää tallessa asioita, joilla on merkitystä myös tulevaisuuden tarkastuksissa.
 - mahdollistaa laaduntarkastukset.
- 5.34 Tarkastusta valmistelevalle virkamiehelle tulee laatia riittävä tarkastusdokumentaatio niin, että tarkastuskertomuksen antamisesta esittelystä päättävä tai ulkopuolinen kokenut asiantuntija, joka ei ole aikaisemmin ollut tekemisissä kyseisen tarkastuksen kanssa, pystyy saamaan käsityksen:
- tarkastusviraston vaatimusten (tarkastusohjeiden) noudattamiseksi suoritettujen tarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta;
 - suoritettujen tarkastustoimenpiteiden tuloksista ja hankitusta tarkastusevidenssistä; sekä
 - tarkastuksen aikana esiin tulleista merkittävistä seikoista, niitä koskevista johtopäätöksistä sekä näitä johtopäätöksiä muodostettaessa tehdyistä merkittävistä ammatilliseen harkintaan perustuvista ratkaisista.
- 5.35 Tarkastusdokumentaation tulee olla lopullisessa muodossaan 60 päivän kuluessa sen päätöksen allekirjoituksesta, jolla tarkastuskertomus on annettu.

5.36 Aineistoa, joka ei liity johtopäätöksiin tai kannanottoihin, ei sisällytetä tarkastusdokumentaatioon.

Kohteen kuuleminen sekä lausunnotmenettely

- 5.37 Tarkastuskohteelle varataan aina tilaisuus tulla kuulluksi ennen kertomuksen antamista⁴. Kuulemista toteuttaa myös tarkastuksenaikainen hyvä vuorovaikutus.
- 5.38 Tarkastuskertomuksessa tai valvontaraportissa mainittua tai raportin perusteella tunnistettavissa olevaa virkamiestä tai muuta henkilöä kuullaan myös henkilökohtaisesti tai edellytetään dokumentoidusti, että kohteena oleva viranomainen tai muu organisaatio kuulee kyseistä henkilöä.
- 5.39 Tarkastuskohteelle tarkastusprosessin aikana toimitetuista dokumenteista tulee käydä ilmi, että ne ovat luonteeltaan väliaikaisia ja alustavia dokumentteja.
- 5.40 Tarkastuksen loppuvaiheessa tarkastuskohteelle (ja toimialasta vastaavalle ministeriölle) lähetetään tarkastuskertomusluonnos lausuntoa varten. Lausunnon tarkoituksena on antaa tarkastuskohteelle mahdollisuus esittää näkemyksensä esitetyn tarkastusevidenssin luotettavuudesta ja samalla varmistaa, ettei tarkastuskertomus sisällä väärinkäsityksiä.
- 5.41 Lausunnoille lähtevästä tarkastuskertomusluonnoksesta tulee käydä selvästi ilmi, että kyseessä on kertomusluonnos. Lausuntopyyntö tulee olla selkeä ja sisältää määräajat virallisen, kirjallisen lausunnon annolle.
- 5.42 Tarkastukseen osallistuvat henkilöt käyvät saadut lausunnot läpi ja sopivat kertomusluonnokseen tehtävistä täydennyksistä ja korjauksista.
- 5.43 Lausuntojen käsittely ja niiden perusteella tehdyt muutokset dokumentoidaan tarkastuksen työpapereihin. Lausunnot ja muistio niissä esitettyjen seikkojen käsittelystä julkaistaan viraston verkkosivuilla yhtäaikaaisesti tarkastuskertomuksen kanssa.

6 Tarkastusraportointi

Tarkastusraportoinnin muodot ja yleiset vaatimukset

- 6.1 Tarkastusvirasto raportoi tarkastuksistaan kirjallisesti ja suullisesti. Raportoinnin päämuoto on tarkastuskertomus. Muita kirjallisia raportointimuotoja ovat esimerkiksi muistio, vuosiyhteenvedo ja väliraportti. Alla tarkastuskertomuksesta sanottu kattaa soveltuvin osin myös muut tarkastusraportoinnin muodot.
- 6.2 Tarkastuskertomuksen yleisiä vaatimuksia ovat objektiivisuus, oikeudenmukaisuus, luotettavuus ja avoimuus. Kielen on oltava selkeää ja ymmärrettävää. Kertomuksen ymmärrettävyyttä parannetaan visualisoinneilla ja infografiikalla. Johtopäätösten ja suositusten tulee olla selkeästi ilmaistuja ja käytökelpoisia. Suosituksista ja kannanotoista tulee käydä ilmi, kuka on vastuussa korjaavista toimenpiteistä.
- 6.3 Tarkastusvirastosta annetun lain 5 § mukaan tarkastusvirasto antaa tarkastuksesta laaditun tarkastuskertomuksen tiedoksi ja tarvittavia toimenpiteitä varten tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialalle tarkastettu kuuluu, sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarainministeriölle. Näiden lisäksi virasto on päättänyt antaa kaikki kertomukset tiedoksi myös valtiovarain controller -toiminnolle. Tarkastuskohtaisesti päätetään, annetaanko kertomus tiedoksi myös muille tahoille, esimerkiksi eduskunnan erikoisvaliokunnille.
- 6.4 Tarkastuskertomuksessa, lukuun ottamatta tilintarkastuskertomusta, ja sen liitteissä esitetään lyhyesti tarkastuskriteerit ja tarkastustulosten vertaaminen näihin. Kertomuksen tulee osoittaa johdonmukaisella ja läpinäkyvällä tavalla tarkastuksen johtopäätökset ja johtopäätösten perustelut.
- 6.5 Tarkastuskertomus laaditaan siten, että sen lukijana on ensisijaisesti tarkastuskohteen ylin johto (virastopäällikkö) ja ohjaavan ministeriön ylin johto (kansliapäällikkö ja asiasta vastaavan osaston osastopäällikkö). Eduskunnan näkökulma otetaan huomioon siten, että kertomuksessa pyritään mahdollisimman yleistajuiseen ja täsmälliseen ilmaisuun.
- 6.6 Tarkastuskertomukset annetaan tarvittaessa tiedoksi muillekin tahoille.
- 6.7 Tarkastuskertomukset ja tarvittaessa tarkastusmuistiot julkaistaan verkkojulkaisuna tarkastusviraston tarkastuskertomusten sarjassa tarkastusviraston verkkosivuilla. Tarkastuskertomus voidaan myös painattaa.
- 6.8 Tarkastuskertomus tulee laatia siten, että
 - tarkastuskertomuksen perusteella tarkastuksen johtopäätöksien ymmärtäminen ei edellytä sovelletun tarkastusmetodologian erityisosaamista,
 - eri tarkastusmenetelmien mahdollistama varmuus johtopäätöksistä ja niihin liittyvät epävarmuustekijät on selkeästi ja ymmärrettävästi kuvattu,
 - yksityiskohtainen menetelmäkuvaus ja mahdollinen tarkastusaineisto raportoidaan liitteissä tai sisällytetään ainoastaan tarkastusdokumentaatioon,
 - tarkastuksessa esitetyt johtopäätökset perustuvat tarkastusdokumentaatioissa olevaan aineistoon.
- 6.9 Tarkastuskertomuksessa tulee erottaa selkein viittauksin lähdeaineistoon perustava argumentaatio tarkastusviraston omasta analyysistä.
- 6.10 Raportoitaessa haastatteluiden perusteella muodostettua johtopäätöstä tarkastuksen kohteena olevasta asiasta, tulee aina selkeästi yksilöidä, onko kyseessä tarkastusviraston tekemästä, haastatteluihin perustuvasta johtopäätöksestä vai haastateltujen näkemysten kuvailu.
- 6.11 Objektiivisuus edellyttää, että raportoinnissa tuodaan esille tasapainoisesti myös se tarkastusevidenssi, joka ei tue tarkastuksen johtopäätöksiä.
- 6.12 Tarkastuslajikohtaisissa ohjeissa on tarkempia kuvauksia tarkastuskertomusten ja muiden raporttien sisällöllisistä vaatimuksista.

Toimenpiteet väärinkäytöstilanteissa

- 6.13 Jos tarkastuksen yhteydessä havaitaan väärinkäytös tai sellaista on syytä epäillä, on pyrittävä turvaamaan asian jatkoselvittämisen edellytykset ja välttää sellaista käyttäytymistä tai toimintaa, joka voisi mahdollistaa väärinkäytöstä koskevan näytön hävittämisen. Selvitystyössä on huomioitava epäillyn henkilön asemaan liittyvä itsekriminointisuoja. Väärinkäytöksestä epäillylle henkilölle on siten esimerkiksi ilmoitettava hänen oikeudestaan olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen. Väärinkäytöksen havaitseminen voi myös johtaa tarkastuksen keskeyttämiseen ja tutkintapyyntöjen tekemiseen poliisille.
- 6.14 Tarkastajan tai muun tarkastusviraston palveluksessa olevan henkilön, joka on havainnut epäillyn väärinkäytöksen, tulee saattaa asia esimiehensä ja yksikön johtajan tietoon. Viimeksi mainittu henkilö päättää viimekädessä asian jatkotoimenpiteistä. Väärinkäytösten ja niihin liittyvien toimintavaihtoehtojen arviointi edellyttää lähtökohtaisesti oikeudellista arviointia. Kyseisiä seikkoja harkittaessa otetaan yhteyttä tarkastusviraston oikeudelliseen asiantuntijaan.
- 6.15 Rikosilmoituksen tekeminen valtion taloudenhoidossa havaitusta mahdollisesta rikoksesta kuuluu tarkastusvirastosta annetun lain mukaisesti ensisijaisesti asianomaisen valtion viraston tai laitoksen johdon tehtäviin. Rikosilmoitus saadaan jättää tekemättä, jos tekoa on olosuhteet huomioon ottaen pidettävä vähäisenä. Tarkastusviraston on tehtävä tarkastustoiminnassa havaitsemastaan rikoksesta rikosilmoitus, jollei tarkastettava ole itse sitä tehnyt. Tarkastusvirasto saa jättää ilmoituksen tekemättä, jos tekoa on olosuhteet huomioon ottaen pidettävä vähäisenä.
- 6.16 Väärinkäytösilmoitusten käsittelyssä noudatetaan tarkastusviraston [ohjetta](#).

Tarkastustuloksista viestiminen

- 6.17 Tarkastustuloksista viestitään avoimesti, ajantasaisesti, proaktiivisesti, objektiivisesti ja ymmärrettävästi⁵. Tarkastusviestinnässä hyödynnetään monipuolisesti eri viestintäkanavia tarkastusviraston viestintäsuunnitelman mukaisesti.
- 6.18 Tarkastuksen loppukokouksessa sovitaan, millä tavalla kertomuksesta viestitään. Kaikista tarkastuksista ja tilintarkastusten yhteenvedosta laaditaan pysyvä kuvaus viraston verkkosivuille. Tarkastuksista, joihin kohdistuu eniten yleistä mielenkiintoa, laaditaan lisäksi mediatiedote tai verkkouutinen. Tarkastuksista viestitään myös sosiaalisessa mediassa. Tarkastuksen loppukokouksessa myös sovitaan muista mahdollisista tarkastukseen liittyvistä vaikuttavuustoimista.
- 6.19 Lisäohjeita asiasta löytyy [Toimintatavat median yhteydenotossa -ohjeesta](#) ja viraston [viestintäsuunnitelmasta](#).

Muutoksenhaku tarkastukseen liittyvissä asioissa ja tarkastusta koskeva kantelu

- 6.20 Tarkastuskertomukseen ei yleensä voi hakea muutosta. Tarkastuskertomukseen voi hakea muutosta esimerkiksi tilanteessa, jossa tarkastusvirasto tarkastuksen yhteydessä asettaa muulle kuin valtion virastolle ja laitokselle tarkastusvirastosta annetun lain 5 §:n 1 momentissa säädetyn velvollisuuden ilmoittaa niistä toimenpiteistä, joihin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty. Tällaiseen päätökseen on liitettävä oikaisuvaatimusosoitus ja tarkastusviraston tekemään oikaisuvaatimusta koskevaan päätökseen muutoksenhakuosoitus hallinto-oikeuteen.
- 6.21 Tarkastusviraston tekemään uhkasakon asettamista tai täytäntöönpanemista koskevaan päätökseen on liitettävä valitusosoitus hallinto-oikeuteen. Tarkastusvirastosta tekemään viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain mukaiseen päätökseen on liitettävä muutoksenhakuosoitus hallinto-oikeuteen. Julkisuuslain mukaisen maksun määräämistä koskevaan päätökseen on liitettävä oikaisuvaatimusosoitus.
- 6.22 Tarkastuksesta voidaan tehdä kantelu tarkastusvirastolle. Kantelun käsittelee pääjohtajan määräämä esteetön virkamies ja siitä päättää pääjohtaja.

- 6.23 Kohteen pyynnöstä tarkastusvirasto voi pääjohtajan päätöksellä pyytää viraston tieteellisen neuvoston tai laatulautakunnan lausunnon hyvän tarkastustavan soveltamisesta tai tarkastuksessa käytettyjen menetelmien ja tiedonmuodostuksen luotettavuutta koskevista kysymyksistä.

7 Jälkiseuranta ja oppiva organisaatio

Jälkiseurannan tarkoitus ja periaatteet

- 7.1 Tarkastusten jälkiseuranta on osa tarkastusprosessia ja sen lainsäädännöllinen perusta on sama kuin tarkastuksen.
- 7.2 Tarkastusvirasto seuraa tekemiensä tarkastusten kannanottojen (johtopäätösten ja suositusten) toteutumista. Seuranta edistää tarkastuksen kannanottojen tehokasta toteuttamista ja tarjoaa virastolle, eduskunnalle ja valtioneuvostolle palautetta tarkastuksen vaikuttavuudesta. Samalla tarkastusvirasto pyrkii varmistamaan, että tarkastusprosessi on osaltaan vienyt eteenpäin yhteiskunnallista ja kohteessa sekä tarkastusvirastossa tapahtuvaa oppimista ja siten hyvän hallinnon sekä kestävä ja tuloksellisen taloudenhoidon edellytyksiä.
- 7.3 Jälkiseuranta perustuu suunnitelmaan. Jälkiseurannassa selvitetään, ovatko tarkastushavaintojen ja kannanottojen perusteella tehdyt toimet parantaneet tarkastettujen asioiden tilaa ja tarkastuskohteiden tilaa. Tarkastuksen kohteille on varattava riittävästi aikaa kannanottojen toteuttamiseen. Jälkiseuranta ei ole tarkastusta vaan tarkastuskohteessa tapahtuvien muutosten seurantaa.
- 7.4 Viraston kannanottojen seuranta palvelee neljää päätarkoitusta:
 - lisää kannanottojen toteuttamisen todennäköisyyttä ja edistää siten tarkastusten vaikuttavuutta,
 - tukee valtioneuvoston ja eduskunnan päätöksentekoa tuottamalla hallinnossa ja eduskunnassa hyödynnettävää seurantatietoa,
 - tukee viraston toiminnan ja vaikuttavuuden arviointia tarjoamalla yhden arviointiperustan viraston toiminnan ja tuloksellisuuden arvioinnille ja
 - luo kannusteita oppimiselle ja kehitykselle ja myötävaikuttaa parempaan tietämykseen ja parantuneisiin käytäntöihin virastossa.
- 7.5 Tarkastusten aikaansaamista korjaus- ja kehittämistoimista sekä muista vaikutuksista raportoidaan eduskunnalle.
- 7.6 Jälkiseuranta keskittyy siihen, onko tarkastettava kiinnittänyt riittävästi huomiota ongelman korjaamiseen. Jälkiseurannan kohteena ovat ne suositukset ja ongelmat, jotka ovat relevantteja vielä jälkiseurannan tekemisaikaan. Jälkiseurannassa kiinnitetään tarpeen mukaan huomiota myös ongelmien muihin ratkaisutapoihin ja tarkastuksen ei-aiottuihin vaikutuksiin.
- 7.7 Tarkastusvirasto voi jatkaa jälkiseurantaa, jos tarkastuskohteen toiminta ongelmien korjaamiseksi on ollut riittämätöntä. Seurauksena voi olla myös uuden tarkastuksen aloittaminen aiheesta.
- 7.8 Jälkiseurannan toteutus ja tulokset dokumentoidaan. Jälkiseurannasta voidaan myös antaa kirjallinen palaute tarkastuskohteelle, jolta toimenpiteitä on edellytetty.
- 7.9 Jälkiseurannalla virasto osoittaa tarkastuksen kohteille ja eduskunnalle, että virasto seuraa kohdetta ja on kiinnostunut tarkastetun asiakokonaisuuden tilasta myös varsinaisen tarkastuksen jälkeen.
- 7.10 Jälkiseurantojen yhteydessä jaetaan osaamista ja tietoa ja pyritään siihen, että tarkastuskohteiden toimintatavat kehittyvät.

Oppiva organisaatio

- 7.11 Tarkastusvirasto on oppiva organisaatio, jolla on kyky luoda, hankkia ja siirtää tietoa sekä muuttaa omaa käyttäytymistään uuden tiedon ja uusien käsitysten myötä. Jokaisen tarkastuksen valmistuttua kysytään, mitä opimme tästä tarkastuksesta.
- 7.12 Palautetta pyydetään systemaattisesti tarkastusprosessista ja tarkastustiimin tarkastuksen aikaisen vuorovaikutuksen onnistumisesta. Palaute on tärkeä osa osaamisen ja vuorovaikutuksen ja jatkuvaa kehittämistä sekä tarkastusviraston johtamista palveleva väline. Tarkastus- ja valvontahenkilöstön kattava palaute pyydetään jokaisen tarkastuksen jälkeen ja tilintarkastuksen osalta kootusti kerran vuodessa.

Yhteenveto tarkastuksen jälkeisistä palautteista käsitellään viraston johtamisfoorumeilla ja julkaistaan viraston ulkoisilla verkkosivuilla. Tarkastusviraston virkamiehelle annetaan tiedoksi häntä itseään koskeva palaute.

8 Laatujärjestelmä

Laatupolitiikka

- 8.1 Tarkastusviraston strategian [laatupolitiikka](#) ilmaisee johdon näkemyksen viraston toiminnan ja tulosten laadun tavoitetilasta ja sen saavuttamisen edellytyksistä. Laatujärjestelmä rakennetaan tämän varaan.

Laadunhallinnan periaatteet ja vastuut

- 8.2 Tarkastustoiminnan laadunvarmistus on kaikkia tarkastuksen vaiheita läpikäyvä toiminto.
- 8.3 Laatujärjestelmä kattaa laadunhallinnan periaatteet ja menettelytavat.
- 8.4 Tarkastusviraston asettaman laaturyhmän tehtävänä on huolehtia laatujärjestelmän koordinoinnista ja kehittämisestä sisältäen laatupolitiikan, laadunvarmistuksen, laaturaportoinnin, kansallisen ja kansainvälisen vertailun sekä ulkoisten arviointien valmistelusta.
- 8.5 Tarkastusviraston toimintojen vastuulla ovat toimialakohtaiset laadunhallinnan järjestelyt ja yksityiskohtaiset menettelytavat. Nämä vastaavat siitä, että
- laatuasiat on selkeästi vastuutettu ja dokumentoitu,
 - laadunvarmistuksen ja laaturaportoinnin käytännöt vastaavat yleistä ohjeistusta,
 - laaturiskit tunnistetaan,
 - asetetaan tavoitteita laadun kehitykselle ja seurataan niitä ja
 - kehitetään menettelyjä ja käytäntöjä jatkuvasti palautteen pohjalta.
- 8.6 Tarkastusviraston tilinpäätökseen kuuluu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arviointi- ja vahvistuslausuma, jonka yhteydessä lausutaan laaturiskien hallinnasta.
- 8.7 Tarkastus- ja valvontasuunnitelmaa laadittaessa tarkastusviraston johto arvioi suunnitelmaan sisältyviä tarkastusriskejä ja linjaa niiden hallintaa. Pääjohtajan nimeämä laatuavustaja avustaa asiantuntija-arvioinneillaan viraston johtoa laaturiskien tunnistamisen ja hallinnan yhteensovittamisessa ja kehittämisessä. Tarkastusviraston laatuavustaja tuottaa viraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmaan laadintaa, tulostavoitteiden seuranta ja asettamista palvelevan arvioinnin laatuavoitteiden toteutumisesta.
- 8.8 Yksittäiseen tarkastusprojektiin ryhdyttäessä arvioidaan projektisuunnitelmaa laadittaessa tarkastustehtävässä tarvittavan osaamisen, työajan ja resurssien riittävyys sekä tarkastuseettisten periaatteiden toteutumisen edellytys sekä tarkastustehtävään liittyvien olennaisimpien laaturiskien hallinta.
- 8.9 Tarkastusviraston laadunhallinnassa tärkeässä osassa on jokaisen tarkastustehtävän riittävä johtaminen ja ohjaus siten, että tarkastuksen luotettava ja objektiivinen suorittaminen ohjeiden mukaisesti sekä tarkastuksen eteneminen suunnitelmien mukaisesti on säännöllisesti seurannassa ja että tarkastuksen laadukkaan ja tuloksellisen etenemisen edellyttämiin toimenpiteisiin ryhdytään mahdollisimman ripeästi.
- 8.10 Tarkastusten laadunvalvonnasta ja laaduntarkastuksista on annettu erillinen ohje.
- 8.11 Lisäksi laatujärjestelmää täydentää ulkopuolinen laadunarviointi. Viraston tarkastustoimintaa arvioidaan säännöllisesti sisäisellä ja ulkoisella arvioinnilla ja tuloksia arvioidaan asetettujen tavoitteiden pohjalta.

9 Yhteistyö sidosryhmien kanssa

- 9.1 Tarkastusviraston asiantuntijat ja johto viestivät johdonmukaisesti sidosryhmien kanssa tavalla, joka lisää sidosryhmien tietoa ja ymmärrystä tarkastusviranomaisen roolista ja vastuista riippumattomana julkisen sektorin tarkastuselimenä. Yhteydenpito perustuu tarkastusviraston asiakkuusohjelmaan (sidosryhmäohjelmaan).
- 9.2 Tarkastusvirasto edistää sidosryhmien tietoisuutta avoimuuden ja vastuuvellisuuden merkityksestä julkisella sektorilla. Tarkastusvirasto julkaisee avoimesti verkkosivuillaan strategiansa, tehtävänsä ja toimintaperiaatteensa, tarkastusohjeensa, tarkastus- ja valvontasuunnitelmansa, tilinpäätöksensä sekä tarkastuskertomukset julkaisuajankohtineen.
- 9.3 Tarkastusvirasto pyrkii selkeään viestintään mediasuhteiden avulla. Sidosryhmäviestinnän tehokkuutta ja toimivuutta arvioidaan säännöllisesti palaute- ja sidosryhmäkyselyin sekä haastatteluin.
- 9.4 Tarkastusvirasto toimii verkostoissa ja yhteistyössä sidosryhmien kanssa, ymmärtäen sidosryhmien roolit ja ottaen huomioon sidosryhmien näkemykset vaarantamatta kuitenkaan riippumattomuuttaan.

Viitteet

- ¹ Laki talous- ja rahaliiton vakaudesta, yhteensovittamisesta sekä ohjauksesta ja hallinnasta tehdyn sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta ja sopimuksen soveltamisesta sekä julkisen talouden monivuotisia kehyksiä koskevista vaatimuksista (869/2012).
- ² Tarkemmin sisäisen valvonnan järjestämisestä ja sisällöstä säädetään valtion talousarviosta annetun asetuksen 69 ja 70 §:ssä. Sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan riskienhallinnan asianmukaisuutta ja riittävyttä koskevan ylimmän johdon arvion antamisesta säädetään asetuksen 65 §:ssä. Valtion talousprosessiin kuuluva sisäinen valvonta on määriteltävä tarkemmin Valtiokonttorin antamien ohjeiden mukaisesti valtion kirjanpitoyksikön taloussäännössä.
- ³ Sis. työjärjestys, toimenkuvat, tehtäväkuvaukset, rekrytointikäsi kirja, kehittämiskeskustelut, suoritusarviointi, palkkausjärjestelmä, yhteistoimintamenettely.
- ⁴ Perustuslain 21 § edellyttää kuulemista perusoikeutena.
- ⁵ Tarkastusviestinnän linjaukset perustuvat perustuslain 12 §:ssä säädettyyn julkisuusperiaatteen, julkisuuslakiin (621/1999) sekä viestintäasetukseen (asetus viranomaisen toiminnan julkisuudesta ja hyvästä tiedonhallintatavasta annetun asetuksen muuttamisesta 1030/1999). Lisäksi tarkastusviestinnässä otetaan huomioon valtionhallinnon viestintäsuositus.