



Tarkastusohjeiden yhteinen osa



Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastus- ja valvontaohjeet
Tarkastusohjeiden yhteinen osa

Annettu 30.5.2025

Tarkastusohjeiden yhteinen osa

D/264/04.00/2025

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

Tarkastusvirasto toteuttaa sille perustuslain 90 §:ssä säädettyä ulkoisen tarkastuksen tehtävänsä toteuttamalla tilintarkastusta, laillisuustarkastusta, tuloksellisuustarkastusta ja finanssipolitiikan tarkastusta. Tarkastuksissa noudatetaan ohjeistuksessa määriteltyä hyvää tarkastustapaa.

Valtiontalouden tarkastusvirasto vahvistaa valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 20 §:n 3 momentin nojalla tarkastusohjeiden yhteisen osan, joka määrittelee hyvän tarkastustavan perusteet kaikessa valtiontalouden tarkastusviraston suorittamassa tarkastuksessa. Ohjetta sovelletaan kaikkiin 1.6.2025 jälkeen käynnistettäviin tarkastuksiin.

Ohje perustuu ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n vahvistamiin kansainvälisiin ISSAI-tarkastusstandardeihin. Ohje toteuttaa osaltaan ISSAI-standardien tasojen 1, 2 ja 3 vaatimukset mukaan lukien ISSAI-standardeissa 12 ja 100 asetetut yleiset tarkastusperiaatteet. Tarkastuslajeja koskevat standardit ja tarkastuslajikohtaiset vaatimukset on yksityiskohtaisemmin käsitelty tarkastuskohtaisissa ohjeissa.

Helsingissä 30.päivänä toukokuuta 2025

Sami Yläoutinen
pääjohtaja

Jaakko Eskola
johtaja

Sisällys

1 Tehtävät ulkoisena tarkastajana ja valvojana	4
Soveltaisala ja tarkoitus	4
Asema ja tehtävät	4
Tarkastus- ja valvontatehtävän suunnittelu ja raportointi	5
Ulkoisen tarkastuksen suhde johtamiseen	5
Ulkoisen tarkastuksen suhde sisäiseen valvontaan	6
Tiedonsaantioikeudet	6
2 Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastus ja sen tavoitteet	7
Kohdeasia ja kriteerit	8
Toimeksiantotyytit	8
Tarkastuksissa sovellettavat toimintaperiaatteet.....	9
Tarkastuksen vaiheet	11
3 Muut tarkastuksissa huomioitavat asiat	14
Hyvän hallintotavan vaatimukset	14
Tietojen käsittely ja julkisuuslain soveltaminen	14
Henkilötietojen käsittely	14
Itsekriminointisuoja	14
Sisäpiiritieto ja sen käsittely	14
Toimenpiteet väärinkäytötilanteissa.....	15
Muutoksenhaku tarkastukseen liittyvissä asioissa ja tarkastusta koskeva kantelu.....	15

1 Tehtävät ulkoisena tarkastajana ja valvojana

Soveltamisala ja tarkoitus

- 1.1 Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) 20 § mukaan tarkastusvirasto antaa tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissa noudatettavaa hyvää tarkastustapaa koskevia tarkempia määräyksiä. Tässä ohjeessa ja tarkastuslajikohtaisissa ohjeissa määrätään hyvän tarkastustavan perusteet kaikissa tarkastusviraston tekemissä tarkastuksissa.
- 1.2 Tämä ohje toteuttaa ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n hyväksymien ISSAI-standardien yleisen osan eli ISSAI-standardin 100 mukaiset vaatimukset. ISSAI-standardien 130, 140 ja 150 pohjalta tarkastusvirasto on antanut erillisen eettisen ohjeen, laadunhallintajärjestelmää käsittelevän ohjeen ja osaamisen kehittämistä käsittelevän ohjeen. Tarkastuslajikohtaisien standardien 200, 300 ja 400 vaatimukset on käsitelty tarkastuslajikohtaisissa ohjeissa.

Asema ja tehtävät

- 1.3 Valtiontalouden tarkastusviraston asemasta ja tehtävästä säädetään perustuslaissa. Lain 90 § mukaan valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto. Valtiontalouden tarkastusvirasto on valtion taloudenhoidon ulkoinen tarkastaja.
- 1.4 Tehtäväänsä hoitaessaan tarkastusvirasto:
 - turvaa eduskunnan valtionaloudellista valtaa, valtion taloudenhoidon lainmukaisuutta, avoimuutta ja tuloksellisuutta sekä vaali- ja puoluerahoituksen ja avoimuusrekisterin avoimuutta;
 - varmentaa oikeusvaltion, kansanvallan ja kestävän talouden periaatteiden toteutumista valtion taloudenhoidossa sekä vaali- ja puoluerahoituksessa.
- 1.5 Valtiontalouden tarkastusviraston asemasta, tehtävistä ja tietojensaantioikeudesta säädetään Suomen perustuslain 90 §:ssä (731/1999). Tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta ja muilta valvontansa kohteina olevilta tehtävänsä hoitamiseksi tarvitsemansa tiedot.
- 1.6 Tarkastusvirasto on riippumaton tarkastettavistaan ja toiminnallisesti riippumaton myös eduskunnasta. Eduskunta voi antaa tarkastusvirastolle tehtäviä vain säätämällä niistä perustuslaissa säädetyn riippumattomuuden erityiset vaatimukset täyttävällä lailla.
- 1.7 Tarkastusvirastolle kuuluvia tehtäviä on täsmennetty tarkastusvirastosta annetussa laissa (676/2000). Tarkastusvirasto tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista.
- 1.8 Tarkastusvirastolle kuuluvista tehtävistä on edelleen säädetty laissa valtionalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995) sekä finanssipoliittisessa laissa (869/2012). Tarkastusvirastolle kuuluvia tehtäviä on myös säädetty ehdokkaan vaalirahoituksesta annetussa laissa (273/2009), puoluelaisissa (10/1969) ja avoimuusrekisterilaisissa (430/2023). Lisäksi laissa ympäristövahinkorahastosta (1262/2022), palosuojarahastosta (306/2003) ja valtion televisio- ja radiorahastosta (745/1998) on säädetty tarkastusviraston toiminnasta tilintarkastajana näissä rahastoissa.
- 1.9 Tarkastusvirasto vastaa Euroopan unionin vakaussopimuksessa (finanssipoliittinen sopimus), Euroopan unionin budjettikehysdirektiivissä 2011/85/EU sekä jäsenvaltioiden alustavien budjettisuunnitelmien ennakovalvonnasta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) No 473/2013 tarkoitettusta finanssipoliittikan riippumattomasta valvonnasta ja arvioinnista.
- 1.10 Tarkastusvirasto on Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa tarkoitettu kansallinen tilintarkastuselin, joka toimii Euroopan tilintarkastustuomioistuimen yhteistyöviranomaisena (artikla 287).
- 1.11 Tarkastuksessa sovelletaan valtionalouden tarkastusvirastosta annetun lain 20 §:n ja tarkastusviraston työjärjestyksen 5.2. kohdan mukaisesti pääjohtajan antamia ohjeita ja määräyksiä. Tarkastusviraston työjärjestyksessä säädetään tarkastusviraston päätöksenteossa sovellettavista menettelytaavoista, lain mukaan virastolle kuuluvan päätösvallan käyttäjistä ja esittelijöistä.

- 1.12 Tarkastusviraston suorittamaan tarkastukseen ei sovelleta julkishallinnon ja –talouden tilintarkastuksesta annettua lakia eikä tilintarkastuslakia.
- 1.13 Suorittaessaan tarkastus- ja valvontatehtäviä tarkastusvirastoon sovelletaan yleisesti viranomaisen toimintaa säätelevää lainsäädäntöä. Tarkastusprosessissa sovelletaan siten muun muassa hallintolain (434/2003) ja viranomaisen toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) säännöksiä. Tarkastustehtävää suorittavaan virkamieheen sovelletaan eduskunnan virkamiehistä annettua lakia (1197/2003).

Tarkastus- ja valvontatehtävän suunnittelu ja raportointi

- 1.14 Kaikki tarkastustoiminta perustuu tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmaan, josta päättää pääjohtaja esittelystä. Tarkastusviraston johto vastaa siitä, että viraston tulostavoitteet ja tarkastus- ja valvontasuunnitelma voidaan mahdollisimman hyvin toteuttaa.
- 1.15 Yksiköt laativat tarkastusaihe-ehdotuksensa viraston tarkastus- ja valvontasuunnitelman laadintaa varten.
- 1.16 Valtiontalouden 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. Tarkastuskohtaisesti voidaan päättää, annetaanko kertomus tiedoksi myös muille tahoille, esimerkiksi eduskunnan erikoisvaliokunnille.
- 1.17 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 johtamiseen

- 1.18 Ulkoisen tarkastuksen tarkoituksena on edistää ja vastuullistaa tarkastuskohteen ohjauksesta, johtamisesta ja toiminnasta vastaavia toimielimiä hyvään hallintoon sekä tuloksellisuuteen näille kuuluvien tehtävien hoitamisessa. Hyvään hallintoon tässä yhteydessä luetaan kuuluvaksi tilivelvollisuus toiminnasta ja sen edellyttämä oikeiden ja riittävien tietojen (oikea ja riittävä kuva) tuottaminen ja raportointi yksikön taloudesta ja toiminnasta, toiminnan tuloksellisuus sekä taloutta, toimintaa ja tuloksellisuutta koskeva avoimuus.
- 1.19 Valtioneuvosto vastaa hallinnon asianmukaisesta järjestämisestä ja toiminnasta, lainsäädännön ja valtion taloudenhoidon valmistelusta ja toteuttamisesta ja osana sitä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä.
- 1.20 Perustuslain 68 §:n perusteella kukin ministeriö vastaa toimialallaan valtioneuvostolle kuuluvien asioiden valmistelusta ja hallinnon asianmukaisesta toiminnasta, mikä pitää sisällään myös hallinnon sisäisen valvonnan järjestämisen ja toimivuuden varmistamisen.
- 1.21 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.
- 1.22 Tarkastusviraston suorittaman ulkoisen tarkastuksen ja valvonnan kohteena on valtioneuvoston ja muun toiminnasta vastuullisen johdon tuottama informaatio tai näiden vastuulla oleva toiminta. Ulkoinen tarkastus ei kohdistu ilmiöihin tai vastaaviin kysymyksiin, joissa tarkoituksena ei ole vastuullistaa hallintoa tai toiminnasta tai raportoinnista vastaavaa johtoa.
- 1.23 Tarkastusviraston suorittama ulkoinen tarkastus ei poista tai korvaa johdon vastuuta toiminnasta sekä luotettavien tietojen tuottamisesta.

- 1.24 Tarkastusviraston suorittamaa tarkastusta ja tarkastusviraston asiantuntijatoimintaa 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.

Ulkoisen tarkastuksen suhde sisäiseen valvontaan

- 1.25 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 omassa 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 lähteenä.
- 1.26 Tarkastusvirasto varmentaa ja edistää ohjauksen, johtamisen, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan hyvää järjestämistä.
- 1.27 Tarkastuksen suunnittelun perustana olevassa riskianalysissä ja tarkastussuunnittelussa määritellyn tarpeen mukaan tarkastuksessa arvioidaan tarkastuskohteen ohjauksesta ja johtamisesta vastaavien sisäisen ohjauksen ja valvonnan sekä riskienhallinnan menettelyitä.
- 1.28 Tarkastusvirasto voi hyödyntää tarkastustoiminnassaan sisäisen tarkastuksen työtä. Tarkastusviraston on varmistettava sisäisen tarkastuksen tuottaman tiedon luotettavuus.

Tiedonsaantioikeudet

- 1.29 Tarkastusvirastosta annetun lain 4 §:n mukaan tarkastusvirastolla on oikeus saada viranomaisilta viipymättä ne asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot, jotka ovat tarpeen tarkastusvirastolle säädetyn tehtävän hoitamiseksi. Tarkastusvirastolla on lisäksi oikeus saada toiminnassaan tarvitsemansa selvitykset ja muut tiedot Suomen Pankilta ja Kansaneläkelaitokselta. Perustuslaissa säädetty tarkastusviraston tiedonsaantioikeus syrjäyttää yleensä salassapitovelvoitteen.
- 1.30 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.
- 1.31 Tiedonsaantioikeutta voidaan käyttää tarkastus- ja valvontasuunnitelmassa hyväksytyyn tarkastuksen suorittamiseksi. Tarkastuksissa tulee hyödyntää täysimääräisesti tarkastusviraston tiedonsaantioikeutta siten, että tarkastuksissa voidaan käyttää tarkoituksenmukaisia aineistoja ja tarkastusmenetelmiä.
- 1.32 Tiedonsaantioikeuden käyttämisen tulee olla oikeassa suhteessa tarkastuksen tavoitteisiin nähden. Tietoja ei kerätä asioista, jotka eivät ole tarkoituksenmukaisia ja välttämättömiä tarkastuksen suorittamista varten. Tietojensaantioikeutta käytettäessä on otettava huomioon tietosuojalain säännökset.
- 1.33 Virasto voi asettaa uhkasakon tiedonsaannin tehostamiseksi. Vakavista tiedonsaantiongelmista raportoidaan tarkastuskertomuksessa.

2 Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastus ja sen tavoitteet

- 2.1 Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastus kohdistuu kokonaisuuteen, jossa valtionhallinto ja muut julkisen sektorin organisaatiot vastaavat verotuksesta ja muista lähteistä saatavien varojen käyttämisestä. Nämä yhteisöt ovat tilivelvollisia hallinnostaan, tuloksellisuudestaan ja resurssien käytöstään sekä resurssien tarjoajille että niille, jotka ovat riippuvaisia kyseisillä resursseilla tarjotuista palveluista. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastus edistää sitä, että julkisen sektorin organisaatiot ja virkamiehet suorittavat tehtävänsä tuloksellisesti ja sovellettavien lakien ja määräysten mukaisesti.
- 2.2 Valtiontalous on 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 talousarviotalous, joka on oma kirjanpitovelvollinen talousyksikkö, talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot sekä valtionyhtiöt ja muu valtion omaisuus samoin kuin eduskunnan vastuulla toimivat rahastot ja laitokset.
- 2.3 Valtiontalouden tarkastusviraston toteuttama tarkastus on systemaattinen prosessi, jolla hankitaan ja arvioidaan objektiivisesti evidenssiä sen määrittämiseksi, ovatko tiedot tai todellinen asiantila asetettujen kriteerien mukaisia. Valtiontalouden tarkastusvirasto tarjoaa lainsäätäjälle, hallinnolle ja kansalaisille riippumatonta ja puolueetonta tarkastustietoa.
- 2.4 Tarkastuksella on tärkeä rooli myös julkisen hallinnon kehittämisessä korostaessaan avoimuuden, tilivelvollisuuden, hyvän hallinnon ja tuloksellisuuden periaatteita.
- 2.5 Valtiontalouden tarkastusviraston toteuttaman tarkastuksen tavoitteet voivat vaihdella suoritettavan tarkastuksen ja tarkastuslajin mukaan. Kaikki tarkastusviraston tarkastukset kuitenkin edistävät hyvää hallintoa
- tarjoamalla käyttäjille riippumattomia, puolueettomia ja luotettavia tietoja, johtopäätöksiä tai lausumia, jotka perustuvat tarkastuksessa hankittuun oikeaan ja riittävään evidenssiin;
 - lisäämällä tilivelvollisuutta ja avoimuutta, kannustamalla toiminnan jatkuvaan kehittämiseen ja edistämällä luottamuksen säilyttämistä julkisten varojen ja omaisuuden asianmukaiseen käyttöön sekä julkisen hallinnon tuloksellisuuteen;
 - parantamalla tehokkuutta ja laatua niissä viranomaisissa, jotka vastaavat hallinnon yleisestä seurannasta ja korjaavista toimista, sekä niissä viranomaisissa, jotka vastaavat julkisin varoin rahoitettujen toimintojen hallinnasta;
 - kannustamalla muutokseen tarjoamalla tietoja, kattavia analyyskejä ja perusteltuja suosituksia toiminnan kehittämiseksi.
- 2.6 Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastukset voidaan yleensä luokitella yhteen tai useampaan neljästä tarkastuslajista: tilintarkastuksiin, laillisuustarkastuksiin, tuloksellisuustarkastuksiin ja finanssipolitiikan tarkastuksiin. Tarkastuksen tavoitteet määrittelevät sovellettavan tarkastuslajin ja mitä tarkastusohjeita tarkastuksessa sovelletaan.
- 2.7 Tarkastusviraston tarkastusten neljä päätarkastuslajia määritellään seuraavasti:
- Tilintarkastuksessa keskitytään selvittämään, onko yhteisön taloudelliset tiedot esitetty sovellettavien talousraportointia koskevien ja muiden sääntöjen mukaisesti. Tämä suoritetaan hankkimalla oikeaa ja riittävää tarkastusevidenssiä, jonka perusteella tilintarkastaja voi antaa lausuman siitä, onko taloudellisissa tiedoissa olennaisia virheellisyyksiä.
 - Tuloksellisuustarkastuksessa keskitytään selvittämään, ovatko vastuulliset tahot toimineet tuloksellisesti. Tuloksellisuuden tarkastaminen on sen selvittämistä, onko toimintoja hoidettu taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden periaatteiden mukaisesti sekä onko toimintaa mahdollista parantaa.
 - Laillisuustarkastuksessa keskitytään selvittämään, onko kohdeasia kriteereiksi määriteltyjen säännösten mukainen. Laillisuustarkastus suoritetaan arvioimalla, ovatko toiminnot, taloudelliset tapahtumat ja tiedot olennaisilta osiltaan tarkastuskohdetta sääntelevien säännösten mukaisia. Määritelmän mukaan laillisuustarkastuksessa tarkastetaan myös toiminnan

- asianmukaisuutta, joka voidaan hallinnossa tulkita erilaisten lainsäädäntöä alempitasoisten ohjeiden ja määräysten noudattamiseksi sekä yleensä hyvän hallinnon periaatteiden ja vaatimusten noudattamiseksi.
- Finanssipolitiikan tarkastuksessa keskitytään selvittämään, miten hyvin finanssipolitiikan valmistelu tukee finanssipolitiikan tarkoituksenmukaista toteuttamista ja tavoitteissa onnistumista ja onko julkisesta taloudesta annettu oikea ja riittävä kuva. Ensisijaisina arvioinnin kohteina ovat finanssipolitiikan tietoperusta ja ohjausmenettelyjen toimivuus.
- 2.8 Koko tarkastusviraston tasolla tavoitteena on, että tarkastuslajien erilaiset lähestymistavat täydentävät toisiaan siten, että viraston tarkastustehtävä tulee riittävästi ja tasapainoisesti toteutetuksi. Tarkastusvirasto myös suorittaa tarkastuksia, joissa yhdistyvät tilintarkastuksen, tuloksellisuustarkastuksen ja/tai laillisuustarkastusten näkökulmat.
- 2.9 Tarkastus on välttämätöntä julkiselle hallinnolle, koska julkisten varojen hallinnoinnissa on kyse luottamuksesta. Tarkastus lisää kansalaisten luottamusta tarjoamalla tietoja sekä riippumattomia ja puolueettomia arvioita hyvän hallinnon periaatteista tai muista vaatimuksista poikkeamisista.
- 2.10 Kaikissa julkisen sektorin tarkastuksissa on samat peruselementit: tarkastaja, vastuutaho, tarkastustiedon hyödyntäjät (tarkastuksen kolme osapuolta) sekä kriteerit kohdeasian ja siihen liittyvien tietojen arvioimiseksi.
- Tarkastaja: Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastajan tehtävistä vastaavat pääjohtaja ja henkilöt, joille tarkastusten suorittaminen on delegoitu. Tarkastusviraston vastuu julkisen sektorin tarkastuksesta on määritelty lainsäädännössä.
 - Vastuutaho: Vastuut määräytyvät perustuslain tai muun lainsäädännön mukaisen järjestelyn perusteella. Vastuutahot voivat vastata kohteena olevista tiedoista, kohdeasian hallinnasta tai suositusten käsittelystä. Vastuutahot voivat olla yksittäisiä henkilöitä tai organisaatioita.
 - Tarkastustiedon hyödyntäjät: Ne henkilöt, organisaatiot tai henkilö- tai organisaatioryhmät, joita varten tarkastaja laatii tarkastuskertomuksen. Hyödyntäjät voivat olla lainsäädäntö- tai valvontaelimiä, ministeriötä ja muita viranomaisia tai kansalaisia.

Kohdeasia ja kriteerit

- 2.11 Kohdeasia tarkoittaa toimintaa tai tietoa, jota tarkastuksessa arvioidaan. Arviointi perustuu tarkastusta varten määriteltyihin tarkastuskriteereihin. Kohdeasian tarkastamiseksi tehdään suunnitelma toimenpiteistä, joilla kerätään riittävä tarkastusevidenssi. Tarkastusevidenssin perusteella kohdeasiasta tai kohdeasian tilasta annetaan lausuma tai tehdään siitä johtopäätös.
- 2.12 Tarkastuksessa käytetään avoimia, selkeitä ja julkisia tarkastuskriteerejä. Tarkastuskriteerit muodostetaan tarkastuslajikohtaisten tarkempien ohjeiden mukaisesti. Tarkastuskriteerien yleiset ominaisuudet ovat seuraavat:
- tarkastuskriteerit soveltuvat tarkastuskohteen arviointiin ja ovat objektiivisia ja perustuvat lainsäädäntöön, hyvän hallinnon periaatteisiin, eduskunnan tai hallituksen hyväksymiin tavoitteisiin tai yleisesti hyväksytyyn tai perusteltavissa olevaan tulkintaan tai suositukseen tulokellisuudesta tai muusta tarkoituksenmukaisuudesta
 - tarkastuskriteereiden perusteella on eduskunnan ja tarkastuskohteen edustajilla mahdollisuus ymmärtää se, millä perusteilla tarkastuksen kohteena olevaa asiaa on arvioitu
 - tarkastuskriteerit tukevat kohteen vastuullistamista hyvään ja tulokelliseen asioiden hoitoon ja toiminnan kehittämiseen.

Toimeksiantotyypit

- 2.13 Tarkastustoimeksiantoja on kahta eri tyyppiä:
- Varmentavissa tarkastuksissa vastuutaho arvioi kohdeasiaa määriteltyjen kriteerien perusteella ja esittää kohdeasiaa koskevat tiedot. Tarkastaja sen jälkeen kerää oikeaa ja riittävä evidenssiä kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden antavan lausuman esittämiseksi näistä tiedoista.

- Arvioivissa tarkastuksissa kohdeasiaa arvioi tarkastuskriteerien perusteella tarkastaja. Tarkastaja valitsee kohdeasian ja tarkastuskriteerit ottaen huomioon riskit ja olennaisuuden. Tarkastuskriteereihin perustuva kohdeasian arviointi esitetään tarkastuskertomuksessa havaintojen, kannanottojen tai lausuman muodossa. Kohdeasian tarkastus voi myös tarjota uusia tietoja, analyysejä tai näkemyksiä.

2.14 Tilintarkastukset ovat aina varmentavia tarkastuksia, koska ne perustuvat vastuutahon esittämiin taloudellisiin tietoihin. Tuloksellisuustarkastukset ovat yleensä arvioivia tarkastuksia. Laillisuustarkastukset voivat olla joko varmentavia tai arvioivia tarkastuksia tai molempia samanaikaisesti.

Luottamuksen ja varmuuden tarve

2.15 Tarkastuskertomusten hyödyntäjien tulee voida luottaa esitettyihin tietoihin. Tarkastuskertomusten tulee perustua oikeaan ja riittävään evidenssiin, ja tarkastajan hallita tarkastusriskiä. Tarkastuskertomuksen hyödyntäjille tulee ilmoittaa avoimesti johtopäätösten varmuuden taso. Tarkastukseen liittyvien rajoitteiden vuoksi tarkastukset eivät kuitenkaan koskaan voi antaa ehdotonta varmuutta.

Eri tavat varmuuden tason ilmoittamiseksi

- 2.16 Tarkastuksesta ja tarkastuskertomusten hyödyntäjien tarpeista riippuen varmuuden taso voidaan ilmaista eri tavalla:
- Varmentavissa tarkastuksissa lausumilla ja johtopäätöksillä, joissa varmuuden taso ilmoitetaan selkeästi.
 - Arvioivissa tarkastuksissa tarkastaja ei anna selkeää lausumaa varmuuden tasosta. Tällaisissa tapauksissa tarkastaja vahvistaa raportin hyödyntäjien luottamusta esittämällä selkeästi, miten havaintoihin, kriteereihin ja johtopäätöksiin on päädytty puolueettomasti ja perustellusti ja miksi havainnot ja kriteerit yhdistämällä päädytään johtopäätöksiin ja suosituksiin.

Varmuuden tasot

- 2.17 Varmuus voi olla joko kohtuullinen tai rajoitettu.
- Kohtuullinen varmuus on korkea muttei absoluuttinen. Tarkastuksen johtopäätös ilmaistaan positiivisessa muodossa sen osoittamiseksi, että tarkastajan mielestä kohdeasia on tai ei ole kaikilta olennaisilta osiltaan vaatimusten mukainen, tai tarvittaessa, että kohteena olevat tiedot antavat oikean ja riittävän kuvan sovellettavien kriteerien mukaisesti.
 - Kun kyse on rajoitetun varmuuden antamisesta, tarkastuksen johtopäätöksessä todetaan, että suoritettujen tarkastustoimenpiteiden perusteella tarkastajan tietoon ei ole tullut seikkoja, jotka saisivat tarkastajan uskomaan, että kohdeasia ei ole sovellettavien tarkastuskriteerien mukainen. Rajoitetun varmuuden lausumaan johtavassa tarkastuksessa suoritettujen toimenpiteiden ovat rajallisia verrattuna siihen, mikä on tarpeen kohtuullisen varmuuden saamiseksi, mutta tarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan varmuuden tason odotetaan olevan mielekäs tarkastuskertomuksen hyödyntäjille. Rajoitetun varmuuden antavasta kertomuksesta tulee käydä ilmi annetun varmuuden rajoitettu luonne.

Tarkastuksissa sovellettavat toimintaperiaatteet

Etiikka ja riippumattomuus

2.18 Tarkastajien tulee noudattaa asiaankuuluvia eettisiä vaatimuksia ja oltava riippumattomia. Eettisten periaatteiden noudattamisen kuuluu tarkastajan ammatilliseen käyttäytymiseen. Tarkastajien tulee pysyä riippumattomina, jotta tarkastuskertomukset ovat puolueettomia ja niiden hyödyntäjät myös pitävät niitä sellaisina. Tarkastusvirasto on vahvistanut erillisen eettisen ohjeen (D/212/04.00/2023).

Ammatillinen harkinta, asianmukainen huolellisuus ja skeptisyys

2.19 Tarkastajien tulee osoittaa ammatillista harkintaa ja sen edellyttämää asianmukaista huolellisuutta, analyyttistä työtettä ja ammatillista skeptisyyttä koko tarkastuksen ajan. Ammatillisella skeptisyydellä tarkoitetaan ammatillisen etäisyyden säilyttämistä sekä kriittistä ja kyseenalaistavaa asennetta

tarkastuksen aikana sekä hankitun evidenssin riittävyyden ja asianmukaisuuden arvioinnissa. Se merkitsee myös avointa ja vastaanottavaista suhtautumista kaikkiin näkemyksiin ja perusteluihin.

- 2.20 Ammatillinen harkinta tarkoittaa kollektiivisen tietämyksen, taitojen ja kokemuksen soveltamista tarkastusprosessin aikana. Ammatillinen harkinta tarkoittaa myös kykyä tehdä perusteltuja päätöksiä tarkastuksen aikana sekä kannanottojen muodostamisen yhteydessä.

Laadunvalvonta

- 2.21 Tarkastukset tulee suorittaa tarkastusohjeiden mukaisesti. Tarkastusohjeissa kuvataan myös laadunvalvonnan menettelyt. Tarkastusvirasto on vahvistanut erillisen tarkastustoiminnan laadunhallintajärjestelmää ja sen seurantaan koskevan ohjeen.

Tarkastustiimin johtaminen ja taidot

- 2.22 Tarkastustiimillä tulee olla yhteisesti tarkastuksen onnistuneen suorittamisen edellyttämät tiedot, taidot ja asiantuntemus. Tämä tarkoittaa suoritettavan tarkastuksen tarkastuslajin tuntemusta ja käytännön kokemusta, sovellettavien ohjeiden, standardien ja lainsäädännön tuntemusta, ymmärrystä tarkastuskohteen toiminnasta sekä kykyä toteuttaa ammatillista harkintaa.
- 2.23 Tarkastuksessa voidaan tarvittaessa hyödyntää sisäisten tarkastajien, muiden tarkastajien tai asiantuntijoiden työtä. Muiden työn hyödyntämiselle tulee aina harkita riittävät perusteet ja tarkastajan tulee aina hankkia näyttöä muiden tarkastajien tai asiantuntijoiden osaamisesta ja riippumattomuudesta sekä suoritettujen työn laadusta. Tarkastusvirasto vastaa kuitenkin aina kaikista antamistaan tarkastuskertomuksista. Muiden tahojen työn hyödyntäminen ei vähennä tätä vastuuta.
- 2.24 Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen tavoitteet eroavat toisistaan. Sekä sisäinen että ulkoinen tarkastus edesauttavat kuitenkin hyvää hallintotapaa edistämällä avoimuutta ja tilivelvollisuutta julkisten varojen käytössä sekä julkishallinnon tuloksellisuutta. Tämä tarjoaa mahdollisuuksia koordinointiin ja yhteistyöhön ja ehkäisee päällekkäistä työtä.
- 2.25 Tarkastukset voivat joskus edellyttää sellaista menetelmällistä tai muuta erityisosaamista, jota tarkastusvirastossa ei ole. Tällaisissa tapauksissa tarkastusten toteuttamisessa voidaan hyödyntää viraston ulkopuolisia asiantuntijoita.

Tarkastusriskin hallinta

- 2.26 Tarkastajan tulee hallita riskiä sellaisen tarkastuskertomuksen antamisesta, joka antaa virheellisen kuvan tarkastuksen kohdeasiasta.
- 2.27 Tarkastusriski tarkoittaa sitä riskiä, että tarkastuskertomus saattaa sisältää virheellisiä johtopäätöksiä tai kannanottoja. Tarkastaja suorittaa tarkastustoimenpiteitä pienentääkseen tai hallitakseen virheellisten johtopäätösten riskiä. On kuitenkin otettava huomioon, että koska kaikkiin tarkastuksiin liittyy rajoitteita, tarkastus ei voi koskaan antaa ehdotonta varmuutta kohdeasiasta.
- 2.28 Kun tavoitteena on antaa kohtuullinen varmuus, tarkastajan tulee pienentää tarkastusriskiä hyväksyttävälle tasolle tarkastuksen olosuhteet huomioon ottaen. Tarkastuksen tavoitteena voi myös olla rajoitettu varmuus, jolloin hyväksyttävä riski kriteerien noudattamatta jättämisestä on suurempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa tarkastuksessa.

Olennaisuuden huomioiminen

- 2.29 Tarkastajan tulee huomioida olennaisuus koko tarkastusprosessin ajan.
- 2.30 Olennaisuus on tärkeää kaikissa tarkastuksissa. Asiaa voidaan pitää olennaisena, jos tieto siitä vaikuttaisi todennäköisesti raportin hyödyntäjien tekemiin päätöksiin, arvioon tarkastuksen kohdeasian tilasta tai tarkastettavien tilivelvollisuuden toteutumisesta. Olennaisuuden määrittämisessä käytetään ammatillista harkintaa, ja siihen vaikuttaa, miten tarkastaja tulkitsee raportin hyödyntäjien tarpeita. Harkinta voi liittyä yksittäiseen asiaan tai asiakokonaisuuteen. Olennaisuutta tarkastellaan usein rahallisen arvon perusteella, mutta siihen liittyy muitakin määrällisiä ja myös laadullisia näkökohtia. Asia voi olla myös olennainen sen asiayhteyden vuoksi, jossa se esiintyy.

Valtionaloudellinen näkökulma

- 2.31 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.
- 2.32 Tilintarkastuksessa ja laillisuustarkastuksessa valtiontaloudellinen näkökulma tarkoittaa tarkastuksen kohdentamista suurimpiin ja valtion tilinpäätöksen kannalta merkittävimpiin eriin ja merkittävimpiin virastoihin ja laitoksiin.
- 2.33 Tuloksellisuustarkastuksessa valtiontaloudellista näkökulmaa toteutetaan ensinnäkin kohdentamalla tarkastusta sellaiseen toimintaan, jossa käytetään olennaisesti valtion varoja tai jolla vaikutetaan olennaisesti valtion tuloihin, menoihin, kustannuksiin tai varallisuuteen (valtionalodellinen merkitys). Toiseksi se näkyy tarkastuskohtaisten tarkastusasetelmien laatimisessa siten, että niissä huomioidaan aina tavoitteiden toteuttamisesta aiheutuvat kustannukset.
- 2.34 Finanssipolitiikan tarkastuksessa valtiontaloudellinen näkökulma tarkoittaa sitä, että tarkastuksen kohdentamisessa on keskeistä kansan- ja valtiontaloudellinen suuruusluokka, tiedon oleellisuus, oikeellisuus ja ajantasaisuus eduskunnan tiedonsaannin kannalta ja tiedon hyödyllisyys finanssipolitiikkaa ja valtiontaloutta koskevalle julkiselle keskustelulle.
- 2.35 Valtionaloudellinen näkökulma sekä siihen liittyvän riskin huomioon ottaminen tarkastustoiminnassa määritellään tarkemmin tarkastuslajikohtaisissa ohjeissa ja sitä täsmennetään tarpeen mukaan tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmassa ja tarkastuskohtaisissa tarkastussuunnitelmissa.

Dokumentointi

- 2.36 Tarkastus tulee dokumentoida riittävän yksityiskohtaisesti, jotta dokumentoinnista saa selkeän käsityksen tehdystä työstä, hankitusta evidenssistä ja tehdyistä johtopäätöksistä.
- 2.37 Tarkastusasiakirjoihin tulee dokumentoida suoritettujen toimenpiteet ja hankittu evidenssi, ja niiden tulee tukea raportoituja tarkastustuloksia. Dokumentoinnin tulee olla riittävän yksityiskohtaista, jotta kokenut tarkastaja, jolla ei ole aiempaa tietoa tarkastuksesta, voi ymmärtää suoritettujen toimenpiteiden luonteen, ajoituksen, laajuuden ja tulokset, tarkastuksen kannanottojen tueksi hankittu evidenssin, kaikkien ammatillista harkintaa edellyttäneiden merkittävien seikkojen perustelut sekä niihin liittyvät johtopäätökset.
- 2.38 Tarkastusdokumentaation tulee olla lopullisessa muodossaan 40 päivän kuluessa sen päätöksen allekirjoituksesta, jolla tarkastuskertomus on annettu. Aineistoa, joka ei liity johtopäätöksiin tai kannanottoihin, ei sisällytetä tarkastusdokumentaatioon.

Viestintä

- 2.39 Tarkastajien tulee huolehtia viestinnästä koko tarkastusprosessin ajan.
- 2.40 Tarkastuskohdetta tulee informoida kaikista olennaisista tarkastukseen liittyvistä seikoista. Yhteydenpitoon kuuluu sekä tarkastuksen kannalta relevanttien tietojen saaminen että oikea-aikaisten havaintojen tarjoaminen tarkastuskohteen johdolle tarkastuksen aikana.

Tarkastuksen vaiheet

Tarkastuksen suunnittelu

- 2.41 Valtionalouden tarkastusviraston tarkastukset perustuvat tarkastusviraston tarkastus- ja valvontasuunnitelmaan. Tarkastukset toteutetaan tarkastusvirastosta annetun lain 2 §:n määrittämällä tarkastusoikeuksilla.
- 2.42 Tarkastajien tulee suunnitella tarkastustyönsä varmistaakseen, että tarkastus suoritetaan vaikuttavasti ja tehokkaasti. Jokaisesta tarkastusviraston tarkastuksesta laaditaan suunnitelma.

- 2.43 Tarkastajien tulee muodostaa käsitys tarkastettavasta kohteesta. Tähän kuuluu tavoitteiden, lainsäädännön, sisäisen valvonnan, rahoitus- ja muiden järjestelmien ja toimintaprosessien ymmärtäminen sekä tarkastuksen aineistolähteiden selvittäminen. Laajan käsityksen saaminen tarkastettavasta kohdeasiasta ja sen kontekstista tarkoittaa yleensä myös asiantuntijoiden kuulemista ja asiakirjojen analysointia. Tietoa voidaan saada myös vuorovaikutuksesta tarkastuskohteen ja sen johdon kanssa.
- 2.44 Tarkastussuunnitelmassa määritellään tarkastuksen tavoitteet, laajuus, aihealue ja tarkastuksen kohdeasia tarkastuskysymyksineen, tarkastuskriteerit, tarkastuksen tapa ja menetelmät, resurssit ja aikataulu sekä tarkastuksessa käytettävät aineistot. Tarkastussuunnitelmassa esitetään lisäksi sellaiset olennaiset tekijät (kuten olennaisuus, riskien arviointi ja aikaisempien tarkastuksien sekä lausuntojen tieto), jotka saattavat vaikuttaa tarkastukseen ja sen johtopäätöksiin. Tarkastussuunnitelma sisältää myös tarkastettavuuden arvioinnin.
- 2.45 Tarkastajien tulee tunnistaa ja arvioida tarkastuksen tavoitteiden kannalta merkitykselliset väärinkäytösten riskit.
- 2.46 Arvioivissa tarkastuksissa tarkastuskohdetta kuullaan tarkastuskriteereistä ennen tarkastussuunnitelman hyväksymistä. Kuuleminen voidaan toteuttaa myös suullisesti, mutta sen toteuttaminen dokumentoidaan kirjallisesti.
- 2.47 Tilintarkastuksessa ja muussa varmentavassa, säännönmukaisesti toistuvassa tarkastuksessa tarkastuskriteereistä keskustellaan tarkastuskohteen johdon edustajien kanssa. Tarkastuskohteen kanssa käytävillä keskusteluilla varmistetaan, että kohteen johdolla on tiedossa tilintarkastuksessa tai muussa varmentavassa tarkastuksessa käytettävät tarkastuskriteerit.
- 2.48 Tarkastuksen toteutuksessa tulee reagoida merkittäviin muutoksiin koko tarkastuksen ajan. Tarkastussuunnitelmaa on tarvittaessa muutettava.

Tarkastuksen toteutus

- 2.49 Tarkastajien tulee suorittaa tarkastustoimenpiteet, jotka tarjoavat riittävästi asianmukaista tarkastusevidenssiä kannanottojen ja lausumien tueksi.
- 2.50 Tarkastusevidenssiä on kaikki tieto, jota tarkastaja käyttää määrittäessään, täyttääkö kohdeasia sovellettavat kriteerit. Tarkastusevidenssi tarkoittaa sitä tarkastusaineistojen, tarkastushavaintojen ja niitä tukevien huomioiden, analyysien ja päättelyn kokonaisuutta, joka muodostaa perustan tarkastuksen päätelmille ja johtopäätöksille. Evidenssi voi olla monessa eri muodossa, ja siihen voi kuulua esimerkiksi toimenpiteitä koskevat sähköiset ja paperimuotoiset asiakirjat, kirjallinen ja sähköinen viestintä ulkopuolisten kanssa, tarkastajan havainnot sekä tarkastuskohteen suulliset tai kirjalliset lausunnot. Evidenssin tulee olla riittävä vakuuttamaan asiantunteva henkilö siitä, että päätelmät ja johtopäätökset ovat perusteltuja ja asianmukaisia. Tarkastajan tulee arvioida evidenssiä objektiivisesti, oikeudenmukaisesti ja tasapainoisesti. Alustavista havainnoista tulee informoida tarkastuskohdetta ja niistä tulee keskustella tarkastuskohteen edustajien kanssa niiden oikeellisuuden vahvistamiseksi.
- 2.51 Tarkastajan tulee noudattaa salassapitoa koskevia vaatimuksia.
- 2.52 Tarkastajien tulee arvioida tarkastusevidenssiä ja tehdä johtopäätökset. Suoritettuaan tarkastuksen tarkastajan tulee varmistaa, että kohde on tarkastettu riittävällä ja asianmukaisella tavalla. Ennen johtopäätösten tekemistä tarkastajan tulee arvioida, onko tarpeen suorittaa vielä lisää tarkastustoimenpiteitä. Arvioidessaan tarkastusevidenssiä ja havaintojen olennaisuutta tarkastajan tulee ottaa huomioon sekä määrälliset että laadulliset tekijät.
- 2.53 Havaintoihin perustuen tarkastajan tulee käyttää ammatillista harkintaa johtopäätöksen tekemiseksi kohdeasiasta tai kohteena olevista tiedoista.

Tarkastuskertomuksen laadinta

- 2.54 Tarkastusprosessiin kuuluu tarkastuskertomuksen laatiminen tarkastuksen tulosten välittämiseksi sidosryhmille, muille hallinnosta vastaaville tahoille ja kansalaisille. Tarkastajien tulee laatia tarkastuskertomus tehtyjen johtopäätösten pohjalta.

- 2.55 Tarkastusviraston kannanotot tarkoittavat niitä johtopäätöksiä ja suosituksia, jotka virasto tarkastuksen perusteella tekee. Kannanotot perustuvat tarkastusviraston harkintaan siitä, mitä tarkastushavaintojen perusteella asiasta voidaan lausua. Kannanottoja ei voi ulottaa laajemmalle kuin mihin tarkastushavainnot antavat perusteita, vaikka tarkastuksen tavoite olisikin ollut tätä laajempi.
- 2.56 Tarkastuskertomusten tulee olla ymmärrettäviä, selkeitä ja yksiselitteisiä. Niiden tulee olla objektiivisia ja oikeudenmukaisia ja sisältää ainoastaan riittävän ja asianmukaisen tarkastusevidenssin tukevia tietoja. Sen lisäksi tarkastusviraston tulee varmistaa, että havainnot esitetään oikeissa mittasuhteissa ja asiayhteydessä.

Varmenavat tarkastukset

- 2.57 Varmenavien tarkastusten tarkastuskertomuksessa voidaan antaa lausuma siitä, ovatko kohteena olevat tiedot kaikilta olennaisilta osiltaan virheettömiä ja/tai onko kohde kaikilta olennaisilta osiltaan määriteltyjen kriteerien mukainen.

Arvioivat tarkastukset

- 2.58 Arvioivien tarkastusten tarkastuskertomuksessa tulee esittää tarkastuksen tavoitteet ja kuvata, miten niihin pyrittiin tarkastuksessa. Tarkastuskertomuksen laadinnasta on annettu erillinen ohje. Tarkastuskertomus sisältää kohdeasiaa koskevia havaintoja ja johtopäätöksiä ja tarvittaessa suosituksia. Lisäksi siinä tulee antaa tietoja käytetyistä kriteereistä, menetelmistä ja tarkastusaineistoista. Siinä tulee myös kuvata mahdolliset tarkastuksen rajaukset.
- 2.59 Tarkastuskertomuksesta tulee käydä ilmi, miten hankittua evidenssiä on käytetty ja mihin johtopäätökset perustuvat. Näin tarkastustiedon hyödyntäjille voidaan tarjota tarvittava luottamusaste.

Lausuma

- 2.60 Kun tarkastuslausumaa käytetään varmuuden tason ilmoittamiseen, lausuman tulee olla vakiomuotoinen. Tilintarkastusohjeessa on käsitelty lausumaa ja sen mukauttamista.

Jälkiseuranta

- 2.61 Tarkastusten jälkiseuranta on osa tarkastusprosessia ja sen lainsäädännöllinen perusta on sama kuin tarkastuksen. Tarkastusviraston tehtävänä on seurata, mihin toimiin vastuutaho on ryhtynyt tarkastuskertomuksessa esitettyjen kannanottojen ja suositusten johdosta. Jälkiseurannassa keskitytään siihen, onko tarkastuskohde käsitelty ja ryhtynyt korjaaviin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen suositusten ja muiden kannanottojen johdosta. Tarkastuskohteen riittämätön toiminta voi edellyttää uuden tarkastuksen toteuttamista.

Palaute tarkastuksesta

- 2.62 Palautetta pyydetään systemaattisesti tarkastusprosessista ja tarkastustiimin tarkastuksen aikaisen vuorovaikutuksen onnistumisesta. Palaute pyydetään tarkastuskohteelta jokaisen tuloksellisuus-, laillisuus- tai finanssipolitiikan tarkastuksen jälkeen. Tilintarkastuksen osalta palaute pyydetään tarkastuskohteelta kootusti kerran vuodessa.

3 Muut tarkastuksissa huomioitavat asiat

Hyvän hallintotavan vaatimukset

- 3.1 Tarkastustoiminnassa noudatetaan hallintolaissa säädettyjä hyvän hallinnon perusteita ja oikeusperiaatteita.
- 3.2 Tarkastusvirastosta annetun lain ja hallintolain yleisten säännösten ja hyvän hallinnon periaatteiden toteuttamiseksi tarkastusviraston tarkastuksissa noudatetaan jäljempänä tässä luvussa määriteltyjä menettelytapoja.

Tietojen käsittely ja julkisuuslain soveltaminen

- 3.3 Tarkastusviraston tarkastus- ja valvonta-asiakirjojen julkisuuteen noudatetaan perustuslakia ja julkisuuslakia sekä tarkastusviraston asiakirjojen julkisuutta koskevaa ohjetta. Näiden säästöjen ja tarkastusviraston antaman ohjeen soveltamisen lähtökohtana on julkisuusmyönteinen tulkinta. Tieto- ja asiakirjapyyntöjä käsiteltäessä tiedon pyytäjiä on kohdeltava tasapuolisesti.
- 3.4 Kaikkiin salassa pidettävää tietoa sisältäviin tarkastus- ja valvonta-asiakirjoihin tehdään salassapito-merkintä tarkastusviraston tietoturvamääräyksen mukaisesti.

Henkilötietojen käsittely

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

Itsekriminointisuoja

- 3.6 Tarkastusviraston tietojen saantioikeuteen 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.
- 3.7 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.

Sisäpiiritieto ja sen käsittely

- 3.8 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.
- 3.9 Arvopaperimarkkinalain mukainen kieltö käyttää 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 salassapitovelvollisuus.

- 3.10 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.
- 3.11 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.

Toimenpiteet väärinkäytöstilanteissa

- 3.12 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. Väärinkäytökseen havaitseminen voi myös johtaa tarkastuksen keskeyttämiseen ja tutkintapyyntöjen tekemiseen poliisille.
- 3.13 Tarkastajan tai muun tarkastusviraston palveluksessa olevan henkilön, joka on havainnut epäillyn väärinkäytökseen, tulee saattaa asia esimiehensä ja tarkastusyksikön johtajan tietoon. Viimeksi mainittu henkilö päättää viimekädessä asian jatkotoimenpiteistä. Väärinkäytösten ja niihin liittyvien toimintavaihtoehtojen arviointi edellyttää lähtökohtaisesti oikeudellista arviointia. Jatkotoimenpiteiden harkinta tehdään yhdessä oikeudellisen asiantuntijan kanssa.
- 3.14 Rikosilmoituksen tekeminen valtion taloudenhoidossa havaitusta mahdollisesta rikoksesta kuuluu tarkastusvirastosta annetun lain mukaisesti ensisijaisesti asianomaisen valtion viraston tai laitoksen johdon tehtäviin. Tarkastusviraston on tehtävä tarkastus- tai valvontatoiminnassa havaitsemastaan rikoksesta rikosilmoitus, jollei tarkastettava ole itse sitä tehnyt. Rikosilmoitus saadaan jättää tekemättä, jos tekoa on olosuhteet huomioon ottaen pidettävä vähäisenä

Muutoksenhaku tarkastukseen liittyvissä asioissa ja tarkastusta koskeva kantelu

- 3.15 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.
- 3.16 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.
- 3.17 Tarkastuksesta voidaan tehdä kantelu tarkastusvirastolle. Kantelun käsittelee pääjohtajan määräämä esteetön virkamies ja siitä päättää pääjohtaja.

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