

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Taloustieteiden laitos

**JULKISEN SEKTORIN TARKASTAJIEN  
PÄTEVYYS JA AUKTORISOINTI**  
- Kansainvälinen vertailu

Finanss hallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi  
Pro gradu -tutkielma  
Joulukuu 2009  
Ohjaaja: Pertti Ahonen

Taru Aihinen

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	1
2	TUTKIMUKSEN TAUSTA .....	3
2.1	Tarkoitus ja tavoitteet.....	3
2.2	Tutkimusote ja menetelmät .....	5
2.3	Aikaisemmat tutkimukset .....	6
3	TEOREETTINEN VIITEKEHYS JA KÄSITTEET .....	8
3.1	Julkistalouden tarkastaminen.....	8
3.2	Pätevyys .....	10
4	KANSAINVÄLISET TOIMIJAT .....	14
4.1	EU:n tilintarkastustuomioistuin .....	14
4.2	INTOSAI: Ylimpien tarkastusviranomaisten järjestö.....	16
4.2.1	INTOSAI standardit.....	17
4.2.2	EUROSAIn koulutusstrategia.....	20
4.3	Tilintarkastusyhteisö IFAC .....	21
5	MAIDEN TARKASTUSJÄRJESTELMÄT .....	27
5.1	Valtioiden ylimmät tarkastusviranomaiset .....	27
5.2	Paikallishallintojen tarkastajat .....	32
6	AUKTORISOINTIMENETELMÄT.....	37
7	TARKASTAJIEN PÄTEVYYS .....	41
7.1	Suomi.....	41
7.1.1	Valtiontalouden tarkastusvirasto .....	41
7.1.2	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto .....	44
7.2	Ruotsi.....	47
7.2.1	Riksrevisionen .....	47
7.2.2	SKYREV - Ruotsin kuntien tarkastajien auktorisoija .....	49
7.3	Tanska .....	53
7.3.1	Rigsrevisionen .....	53
7.3.2	Paikallishallintojen tarkastajat: Registerede Revisor (FRR).....	56
7.4	Englanti.....	58
7.4.1	National Audit Office .....	58
7.4.2	Englannin paikallishallintojen tilintarkastajien auktorisointi .....	62
7.5	Kanada.....	72
7.5.1	OAG:n tarkastajien pätevyys .....	72
7.5.2	Kanadalaiset tilintarkastustutkinnot.....	75
7.6	Itävallan julkisen sektorin tarkastajat.....	83

8	TARKASTAJIEN PÄTEVYYS .....	86
8.1	Tarkastajien pätevyden vertailu.....	86
8.2	Tarkastajien osaaminen teoreettista mallia vasten .....	94
8.3	Osaamisalueet suhteessa kansainvälisiin standardeihin .....	98
9	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	101
10	LOPUKSI.....	106
	Lähteet.....	108

## Taulukot ja kuvat

Taulukko 1: Virtasen virkamiespätevyyden malli .....	11
Taulukko 2: Tilintarkastustutkinnon sisältö IAESB:n standardien mukaan .....	24
Taulukko 3: VTV:n osaamisen osa-alueet .....	43
Taulukko 4: VTV:n tarkastajien osaamisen tasot .....	44
Taulukko 5: JHTT-tutkinnon rakenne .....	45
Taulukko 6: Ruotsin tilintarkastajien opintovaatimukset .....	49
Taulukko 7: SKYREVIN auktorisoinnin kurssit .....	50
Taulukko 8: Tanskan COR-tutkinnon osa-alueet .....	55
Taulukko 9: Tanskan laillistetuilta tilintarkastajilta vaadittava koulutus .....	57
Taulukko 10: NAO:n tilintarkastajien tutkinnon sisältö .....	59
Taulukko 11: NAO:n tarkastajien pätevyyden osa-alueet .....	60
Taulukko 12: CIPFAN perustutkinnon sisältö .....	64
Taulukko 13: CIPFAN DPA -tutkinto .....	66
Taulukko 14: ACA-tutkinnon sisältö .....	68
Taulukko 15: ACCA-tutkinnon kokonaisuus .....	70
Taulukko 16: ACCA-tutkinnon työkokemus .....	71
Taulukko 17: OAG:n tarkastajien osaamisalueet .....	74
Taulukko 18: CA-tarkastajan osaamisvaatimukset .....	77
Taulukko 19: CGA-tutkinnon opintokokonaisuus .....	80
Taulukko 20: CGA:n pätevyyden osa-alueet .....	81
Taulukko 21: CMA-tarkastajan pätevyyden osa-alueet .....	82
Taulukko 22: Itävallan MBA-tutkinnon rakenne .....	84
Taulukko 23: Yhteenveto tarkastajien pätevyysalueista .....	89
Taulukko 24: Osaamisalueet maaryhmittäin .....	94
Kuvio 1: Kunnallisen tarkastuksen rakenne .....	10
Kuvio 2: Greenin pätevyyden malli .....	12
Kuvio 3: Tarkastajien pätevyys .....	97
Kuvio 4: Tarkastajien pätevyys suhteessa kansainvälisiin standardeihin .....	99

## Lyhenteet

ACCA	The Association of Certified Accountants (Englanti)
CGA	Certified General Accountants Associations of Canada (Kanada)
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada)
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (Englanti)
CMA	Society of Management Accountants of Canada (Kanada)
EUROSAI	European Organization of Supreme Audit Institutions
FRR	Registerede Revisor (Tanska)
IAESB	International Accounting Education Standards Board
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales (Englanti)
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
JHTT	Julkishallinnon ja talouden tilintarkastaja
NAO	National Audit Office (Englanti)
NAOD	Rigsrevision (Tanska)
OAG	Office of the Auditor General (Kanada)
RH	Rechnungshof (Itävalta)
SKYREV	Sveriges Kommunala Yrkesrevisor (Ruotsi)
SNAO	Riksrevision (Ruotsi)
VTV	Valtiontalouden tarkastusvirasto (Suomi)

## TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos; Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Tekijä:	AIHINEN TARU
Tutkielman nimi:	Julkisen sektorin tarkastajien pätevyys ja auktorisointi - Kansainvälinen vertailu
Pro Gradu -tutkielma:	122 sivua, 24 taulukkoa, 4 kuviota
Aika:	Joulukuu 2009
Avainsanat:	tilintarkastus, tarkastaminen, pätevyys, auktorisointi

---

Tutkimuksessa selvitetään Suomen, Ruotsin, Tanskan, Englannin, Itävallan ja Kanadan julkisen sektorin tarkastajien osaamista ja auktorisoinnin tilaa. Tavoitteena on saada tarkastajilta vaadittua osaamista tutkimalla käsitys siitä, millainen on julkisen sektorin tarkastajien pätevyys. Tutkimuksessa tarkoitettu pätevyys koostuu tarkastajilta vaaditun koulutuksen ja osaamisen osa-alueista. Koska auktorisointi merkitsee riittävän osaamisen varmistamista, on luontevaa, että nämä kaksi näkökulmaa yhdistyvät tutkimuksessa. Siksi toisena tutkimuksen tavoitteena on muodostaa käsitys julkisen sektorin tarkastajien auktorisointimenetelmistä.

Tutkimuksen aineistoa ovat erilaiset tarkastajien koulutusta käsittelevät materiaalit. Tutkimusmateriaali koostuu eri virastojen ja järjestöjen Internet-sivuilta kerätystä aineistosta, lainsäädännöstä ja ylimmiltä tarkastusviranomaisilta saaduista materiaaleista. Tutkimusaineistoa käsiteltiin sisällönanalyysin menetelmän, jonka avulla tutkimusmateriaalista nousi esiin 11 osaamisen osa-alueita, jotka yhdessä muodostavat julkisen sektorin tarkastajien pätevyyden.

Kaikille tarkastajille yhteiset osaamisalueet ovat: tarkastusten suunnittelu ja toteuttaminen, laskentatoimi ja menetelmäosaaminen, valtionhallinto ja julkinen talous, lainsäädäntö ja oikeustiede, tietotekniikka, ihmisten ja itsensä johtaminen, dokumentointi ja raportointi, organisatorinen tietous, julkisen sektorin eri tasot ja toimijat, yhteistyö- ja vuorovaikutustaidot sekä riskien hallinta. Osaamisaluetta tarkasteltiin vielä Paul C. Greenin pätevyysmallin avulla. Mallin mukaan pätevyys on jaettavissa perusosaamiseen, arvoihin, teknisiin taitoihin ja työn suorittamiseen liittyviin taitoihin.

Siinä missä tarkastajien pätevyyden osa-alueet olivat yhteneväisiä valtion ja paikallishallintojen tarkastajien välillä, auktorisoinnin osalta erot olivat selvempiä. Valtioiden ylimmissä tarkastusvirastoissa tarkastajille oli joko luotu oma tutkinto tai häneltä edellytetään kansallisen tilintarkastustutkinnon suorittamista. Paikallishallintojen tilintarkastajilta voidaan edellyttää myös tilintarkastustutkinnon suorittamista, mutta tarkastajille on myös luotu erillisiä julkisen talouden tarkastamiseen erikoistuneita tutkintoja.

# 1 JOHDANTO

Aihe tutkimukselleni syntyi vuoden 2008 kesällä ollessani harjoittelussa Valtiontalouden tarkastusvirastossa. Virastossa oli juuri käynnissä sen omien tarkastajien osaamisalueiden määrittely. Sain tehtäväkseni selvittää, millaista koulutusta muiden maiden tarkastusvirastojen tarkastajille järjestetään. Lisänäkökulman tutkimukseeni sain, kun Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n (JHTT-yhdistyksen) laatulautakunta osoitti mielenkiintoa muiden EU-maiden julkisen sektorin tarkastajien auktorisointia kohtaan. Tässä tutkimuksessa yhdistän nämä kaksi näkökulmaa. Selvitän mitä julkisen sektorin tarkastajien osaamiselta odotetaan ja miten tarkastajien auktorisointi on järjestetty. Tavoitteenani on siten saada aikaan kokonaiskuva tarkastajien pätevydestä.

Julkisen sektorin tarkastajien osaamista ei aikaisemmin ole tutkittu. Tutkimuksen puute vaikeutti osaltaan työni aloittamista, mutta samalla se herätti mielenkiintoni aihetta kohtaan. Miksi tarkastajien osaamista ei ole tutkittu, edes kansallisella tasolla? Kansainväliset toimijat edellyttävät kuitenkin tarkastajilta riittävää ammattitaitoa, samoin kansalliset lait. Mitä tämä osaaminen on? Eri toimijoihin tutustuessani huomasin kuitenkin, että tarkastajien osaamisen varmistaminen on tärkeä osa organisaatioiden toimintaa. Siihen ei vain ole kiinnitetty huomiota yleisellä tasolla. Tutkimukseni on siten ensimmäinen julkisen sektorin tarkastajien osaamista käsittelevä vertailu.

Kuten sanottu, vastaavaa tutkimusta ei aiheesta ole aikaisemmin tehty. Oikeastaan tarkastajien osaamista ei ole tutkittu lainkaan. Siksi tyydyn selvittämään erot eri maiden järjestelmien välillä. Erojen syiden selvittämiseksi tarvittaisiin kokonaan uusi tutkimus. Tutkimuksessani en siksi analysoi eri maiden tarkastajien pätevyyden tai auktorisoinnin välillä olevien erojen aiheuttajia. Tavoitteenani on muodostaa julkisen sektorin tarkastajien pätevydestä yleinen malli. Koska pätevyys ja riittävä koulutus ovat sidoksissa tarkastajien auktorisointiin, on luontevaa, että selvitän myös tarkastajien auktorisoinnin tilannetta.

Tutkimukseni empiirinen osuus on melko laaja. Syynä tähän on jo mainittu julkisen sektorin tarkastajia koskevien tutkimusten ja vertailujen vähäisyys. Voidakseni muodostaa käsityksen tarkastajien osaamisesta, oli minun tutustuttava tarkastelun kohteena olevien maiden tarkastusjärjestelmiin ja siten myös tarkastajien osaamiseen. Koska tutkimusmateriaalini koostuu erilaisia tutkintoja käsittelevistä aineistoista, katsoin tarpeelliseksi tiivistää kunkin maan tarkastajilta vaaditun osaamisen omaan taulukkoonsa. Näin yksittäisen maan tarkastajien osaaminen on helpommin hahmotettavissa ja tarkastajien osaaminen helpommin tarkasteltavissa. Osaamisalueiden lopullisessa jäsentelyssä käytin Paul C. Greenin luomaa pätevyuden mallia. Sen avulla tarkastajien pätevyydestä muodostuu helposti hahmotettava kokonaisuus.



## 2 TUTKIMUKSEN TAUSTA

### 2.1 Tarkoitus ja tavoitteet

Tilintarkastusmaailma, niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla, on suurten muutosten edessä. Voimakas sääntely, mukaan lukien erilaisten järjestöjen asettamat standardit sekä kilpailun lisääntyminen, vaikuttavat osaltaan tilintarkastukseen. Tilintarkastuksen maailma on muuttumassa entistäkin monipuolisemmaksi ja jakautuneemmaksi: Vanhat kehittyneet taloudet asettuvat rinnakkain nuorien, vasta kehittyvien talouksien kanssa. Lisäksi tilintarkastusta muuttaa vastakkainasettelu julkisen ja yksityisen sektorin välillä. Toimintaympäristöön vaikuttaa tulevaisuudessa myös taloudellisten, sosiaalisten ja teknologisten voimien aiheuttama toimintaympäristön globalisoituminen.<sup>1</sup>

Julkisen sektorin tarkastuksen muutokset koskettavat myös Suomea. Vuonna 2007 astui voimaan laki kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta, jonka myötä kuntakoot ovat kasvaneet, palvelurakenteet monipuolistuneet ja sopimuskäytännöt monimutkaistuneet. Kehitys on lisännyt kuntien tilintarkastuksen määrää ja vaativuutta.<sup>2</sup> Tämä yhdessä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien (JHTT-tilintarkastaja) määrän vähenemisen kanssa on nostanut esiin tarpeen JHTT-järjestelmän kehittämiseen<sup>3</sup>. Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, millaisia vastaavia julkishallinnon tilintarkastusjärjestelmiä muissa maissa on. Toisin sanoen, tavoitteena on saada aikaan käsitys siitä, miten paikallishallintojen tarkastaminen on järjestetty muissa maissa ja edellytetäänkö paikallishallintojen tarkastajilta Suomen JHTT-järjestelmää vastaavaa auktorisointia. Edelleen on tarkoitus selvittää, millaisia osaamisvaatimuksia tarkastajille on asetettu. Tutkimuksella on näin mahdollisuus osaltaan helpottaa Suomen JHTT-tutkinnon kehittämistarpeiden tunnistamista.

---

<sup>1</sup> IFAC 2009, section 4.

<sup>2</sup> Valtionvarainministeriö 2007, 24.

<sup>3</sup> VM 2007, 15.

Suomessa kuntien tilintarkastuksesta vastaavat edellä mainitut JHTT-tilintarkastajat, kun taas valtion tasolla tarkastuksesta vastaa Valtiontalouden tarkastusvirasto. Suomen Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) määritteli vuonna 2008 tarkastajilta vaadittavan osaamisen osana viraston osaamisjärjestelmän kehittämistä. Osaamisjärjestelmän kehittämisen myötä heräsi kysymys muiden maiden tarkastusvirastojen tarkastajien osaamisalueista: onko vaadittua osaamista määritelty ja jos on niin miten? Aikaisempaa tutkimusta eri maiden ylimpien tarkastusvirastojen eroista ja yhtäläisyyksistä on vähän, puhumattaakaan tarkastajien ammattitaidon vertailusta<sup>4</sup>. Tällä tutkimuksella on siten myös tarkoitus kartoittaa eri maiden korkeimpien tarkastusviranomaisten pätevyyden määrittelyä ja tarkastajilta vaadittua osaamista.

Tutkimuksessa yhdistyvät JHTT-järjestelmään kohdistuvat kehittämistarpeet ja Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastajien osaamisen määrittely. Tarkoituksena on vastata näiden näkökulmien myötä esiin nouseviin kysymyksiin. Tavoitteena on muodostaa kattava käsitys julkisen sektorin tarkastajien pätevyydestä niin paikallisella kuin valtion tasolla. Tarkoituksenmukaista on myös tarkastella, mitä kansainväliset yhteisöt edellyttävät valtiontalouden ja julkisen sektorin tarkastajilta. Tavoitteena on siis saada aikaan yleiskäsitys valtioiden ylimpien tarkastusvirastojen tarkastajilta vaaditusta ammatillisesta osaamisesta sekä julkisen sektorin tarkastajien auktorisoinnin tilasta meillä ja maailmalla.

Tarkastelun kohteena ovat eri maiden ylimmät tarkastusviranomaiset, kuten Suomen Valtiontalouden tarkastusvirasto. Tarkasteltavia maita ovat Suomen lisäksi Ruotsi, Tanska, Itävalta, Englanti ja Kanada. Lisäksi tarkastelun kohteena ovat eri maissa järjestetyt tarkastajille suunnatut tutkinnot, kuten Suomen JHTT-tutkinto ja Englannin ja Kanadan tilintarkastusyhteisöjen tarjoamat tutkinnot. Asianmukaista on myös tarkastella kyseisen toimintaympäristön kansainvälisiä toimijoita, kuten INTOSAlta (International Organization of Supreme Audit Institutions), IFACia (International Federation of Accountants) ja Euroopan tilintarkastustuomioistuinta.

---

<sup>4</sup> Gendron, Cooper, Towley 2007, 103.

## 2.2 Tutkimusote ja menetelmät

Tutkimusmetodi on luonnollisesti laadullinen, sillä erilaisia auktorisointimenetelmiä ja tarkastajien pätevyyden osa-alueita on mahdotonta mitata numeerisesti. Osaamisen tasoa eri osa-alueilla olisi tietenkin mahdollista mitata erilaisten testien ja kokeiden avulla, mutta se ei ole tässä tutkimuksessa tarkoituksenmukaista. Tutkimusmateriaali on kirjallista, kuten valtioiden ylimmiltä tarkastusviranomaisilta saadut materiaalit, jotka käsittelevät tarkastajien osaamista ja pätevyyttä ja erilaisia tilintarkastustutkintoja. Tutkimusaineistosta suurin osa löytyy erilaisten toimijoiden Internet-sivuilta. Myös tutkimuskohteena olevien maiden lainsäädäntö muodostaa osan tutkimusmateriaalista.

Koska tarkastajien osaamisesta ei ole olemassa valmista teoriaa, on tavoitteena luoda kokonaan uusi malli, jonka avulla tarkastajien osaamista ja auktorisointia on mahdollista tarkastella. Tällaiseen tutkimukseen tarkoituksenmukaisin tutkimusmenetelmä on aineistoon perustuva *grounded theory*. Metodissa tietojen keruuta, analyysia ja teoriaa ei voida erottaa toisistaan, vaan ne kulkevat yhdessä läpi tutkimuksen<sup>5</sup>. Grounded teoryn mukaan tutkimuksen analyysivaihe jakautuu kolmeen osaan: open coding, axial coding ja selective coding. *Open coding* -vaiheessa aineistosta etsitään ja tunnistetaan käsitteitä, joita edelleen luokitellaan kategorioihin.<sup>6</sup> Seuraavassa, *axial coding* -vaiheessa, pyritään liittämään kategoriat toisiinsa tarkastelemalla muun muassa tutkittavan ilmiön, eli tässä tapauksessa tarkastajien osaamisen ja auktorisoinnin, kontekstia ja seurauksia. Viimeisessä, *selective coding* -vaiheessa etsitään tutkittavan kohteen ydinkategoriaa, jonka ympärille koko ilmiö rakentuu.<sup>7</sup>

Tutkimusaineiston kokoamisen menetelmänä on sisällönanalyysi. Sisällönanalyysin avulla on tarkoitus saada tutkittavasta ilmiöstä tiivistetty kuvaus, joka kuvaa aineistoa yleisessä muodossa. Tutkimuksen tavoitetta palvelee parhaiten teoriasidonnainen sisällönanalyysi, jossa aikaisempi tieto ohjaa analyysia.<sup>8</sup> Teo-

---

<sup>5</sup> Järvinen, Järvinen 1996, 46.

<sup>6</sup> Järvinen ym. 1996, 47.

<sup>7</sup> Järvinen ym. 1996, 48–49.

<sup>8</sup> Tuomi, Sarajärvi 2003, 97–105.

riasisidonnaisen sisällönanalyysin pohjana on abduktiivinen päättely, jonka mukaan teorian muodostaminen on mahdollista juuri silloin, kun havaintojen tekoon liittyy jokin johtoajatus<sup>9</sup>. Tällaisena johtoajatukseksi toimii juuri tieto osaamisalueiden määrittelyn tarpeesta. Teorian muodostamista ohjaavat myös JHTT-tutkintoon kohdistuvat muutospaineet sekä Valtiontalouden tarkastusviraston osoittama kiinnostus tiettyjen maiden tarkastusvirastojen käytäntöjä kohtaan.

Sisällönanalyysin jälkeen aineiston analysointia on vielä perusteltua jatkaa vertailun avulla<sup>10</sup>. Tämä palvelee tutkimuksen tavoitetta saada aikaan käsitys eri maiden tarkastajien osaamisalueiden välisestä suhteesta ja auktorisointitilanteesta. Vertailevassa tutkimuksessa edetään tavallisesti kolmen vaiheen kautta: Ensimmäiseksi tarkoituksena on kuvata ilmiön ominaisuuksia eri ympäristöissä eli tässä tapauksessa eri tarkastusvirastojen toimenkuvaa. Tutkittavan ilmiön kuvaamisesta voidaan edetä havaintojen lajitteluun ja ryhmittelyyn. Näitä kahta vaihetta palvelee edellä mainittu teoriasidonnainen sisällönanalyysi. Viimeisessä vertailevan tutkimuksen vaiheessa tavoitteena on löytää säännönmukaisuuksia muuttujien väliltä.<sup>11</sup>

### 2.3 Aikaisemmat tutkimukset

Valtioiden tarkastusvirastoja ei aikaisemmin juuri ole vertailtu. Wilkins on vertailut Ison-Britannian, Ruotsin ja Australian tarkastusvirastoja keskenään. Tarkoituksena oli selvittää virastojen itsearviointi- sekä raportointimenetelmiä ja samalla luoda viitekehys virastojen toiminnan raportoimiseksi. Vertailuperusteena Wilkins on käyttänyt mm. valtuuksia, toiminnan tarkoitusta, pääasiallista asiakasta sekä rahoituksen lähdettä.<sup>12</sup> Vaikka vertailussa ei oteta käsittelyyn virastojen osaamisalueita, se antaa hyvän osoituksen siitä, miten vertailua voi käyttää

---

<sup>9</sup> Tuomi ym. 2003, 97–105.

<sup>10</sup> Tuomi ym. 2003, 105.

<sup>11</sup> Salminen, Lehtinen 1982, 17–18.

<sup>12</sup> Wilkins 1995.

hyväksi tarkastusvirastojen tarkastelussa. Lisäksi vertailu antaa hyvän pohjan virastojen taustatietojen selvittämiseksi.

Torresin ja Pinan vertailu vuodelta 1999 tutki tarkastusvirastojen toimintaa valtion palvelujen yksityistämisen tarkastamisessa. Vertailu perustui kyselytutkimukseen, johon osallistuivat Itävallan, Ranskan, Unkarin, Puolan, Ruotsin ja Ison-Britannian tarkastusvirastot.<sup>13</sup> Tämäkään vertailu ei tarkastele tarkastajilta vaadittua osaamista, mutta helpottaa vertailupohjan rakentamisessa sekä taustatietojen keräämisessä. Lisäksi tutkimus osoittaa osaamisalueiden määrittelyn tärkeyden nostamalla esiin EU:n asettamat vaatimukset tarkastusvirastoille sekä puutteet valtion toimien yksityistämisen tarkastamisessa osaamisessa<sup>14</sup>.

Ison-Britannian tarkastusvirasto (NAO) julkaisi vuonna 2001 raportin, joka käsiteli valtiontalouden tarkastamista EU:ssa. Raportissa tarkasteltiin 15 ylintä tarkastusvirastoa sekä Euroopan tilintarkastustuomioistuinta. Tarkastelluista toimijoista kerättiin taustatietoja, kuten väkiluku, pinta-ala sekä vuosi, jolloin maa liittyi Euroopan unioniin. Lisäksi raportti käsittelee lyhyesti tarkastusvirastojen historiaa, rakennetta ja asemaa. Raporttiin on myös koottu virastoissa toimivien tarkastajien koulutustaustaa.<sup>15</sup>

Suomen JHTT- ja tilintarkastusjärjestelmiä on puolestaan tutkittu jonkin verran jo pro gradu -tasollakin, mutta tarkastajilta vaadittua osaamista ei ole niissäkään nostettu tarkastelun keskiöön. Kansainvälistä vertailua paikallishallintojen tilintarkastajien välillä ei ole tehty juuri lainkaan. Riitta Rouhiainen (1995) on kandidaatin tutkintoa varten laatimassaan tutkielmassa *Suomen tilintarkastusjärjestelmä sekä sen auktorisointi ja valvonta* tarkastellut muun muassa JHTT-tutkintoa ja käsitellyt suppeasti myös siihen vaadittavaa koulutusta. Tutkielmassa vertaillaan lyhyesti myös Pohjoismaiden tilintarkastusjärjestelmiä.<sup>16</sup> Tutkimus on kuitenkin suppea ja jo osittain myös vanhentunut.

---

<sup>13</sup> Torres, Pina 1999, 778.

<sup>14</sup> Torres ym. 1999, 783–784.

<sup>15</sup> National Audit Office 2001, 8–13.

<sup>16</sup> Rouhiainen 1995, 16–18, 27–28.

## 3 TEOREETTINEN VIITEKEHYS JA KÄSITTEET

### 3.1 Julkistalouden tarkastaminen

Julkistalouden tarkastaminen on jaettavissa tilintarkastukseen ja toiminnan- tai tuloksellisuustarkastukseen. Tilintarkastaja tarkastaa kohdetta laillisuuden näkökulmasta ja raportoi havainnoistaan ylimmille päätöksentekijöille. Samalla tilintarkastuksen tehtävänä on edistää julkishallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden toteutumista ja taloudenhoidon yleistä luotettavuutta.<sup>17</sup> Laillisuusvalvonnan tehtävänä on toimittaa julkisen hallinnon päättäjille perusteltua ja relevanttia tietoa siitä, onko toiminta ollut lakien ja budjettipäätösten mukaista.<sup>18</sup> Toiminnan- tai tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä on puolestaan varmistua toiminnan tuloksellisuudesta ja tehokkuudesta sekä siitä, että toiminnalle asetetut tavoitteet on saavutettu. Julkisilla varoilla aikaansaadun tuotoksen arvioinnin voidaan katsoa tarkoituksenmukaisuustarkastuksen keskeiseksi sisällöksi. Sen on tarkasteltava verovaroilla rahoitettua toimintaa kokonaisuutena.<sup>19</sup>

Tilintarkastuksen tehtävä laillisuuden varmistamiseksi on yhteinen sekä julkisen että yksityisen sektorin tarkastajille. Keskeinen seikka, joka erottaa julkisen sektorin tarkastamisen yksityisestä, on hallinnon tilivelvollisuuden toteutumisen varmistaminen. Hallitusten pitäminen vastuunalaisina on hyvän hallinnon keskeisimpiä elementtejä, ja läpinäkyvä taloudenhoito on välttämätön ehto tilivelvollisuuden toteutumiselle.<sup>20</sup> Tilivelvollisuuden toteutuminen onkin erityisen tärkeää julkisella sektorilla, sillä veronmaksajien ja verotulojen käyttäjien välinen suhde ei perustu vapaaehtoisuuteen<sup>21</sup>. Koska kansalainen ei voi kieltäytyä verojen maksamisesta, on tärkeää, että hän hyväksyy verovarojen käyttäjien toimet. Tilivelvollisuuden toteutuminen palvelee siten ennen kaikkea veronmaksajia.

---

<sup>17</sup> JHTT ry 2006, 5.

<sup>18</sup> Myllymäki 1994, 69.

<sup>19</sup> Myllymäki 1994, 28.

<sup>20</sup> Sutcliffe 2003, 30.

<sup>21</sup> Pallot 1992, 40.

Tilivelvollisuuden merkitystä korostaa myös se, että julkisen sektorin tarkoituksena ei ole tuottaa voittoa. Tällöin tilivelvollisuuden voidaan katsoa olevan päätöksentekijöitä ohjaava tekijä.<sup>22</sup>

Tilivelvollisuutta voidaan selittää päämies–agentti-teorian avulla: agentin on esitettävä todistus niiden velvoitteiden suorittamisesta, jotka päämies on hänelle asettanut<sup>23</sup>. Tässä tapauksessa päämiehenä toimii valtion tai kunnan asukas ja agenttina päätöksentekijät. Tilintarkastaja toimii näiden kahden toimijan välillä. Päämiehen ja agentin lisäksi tilivelvollisuuteen vaikuttavat käyttäytymistä ja toiminnan järjestämistä ohjaavat säännöt. Tällaisilla tilivelvollisuuden säännöillä tarkoitetaan sellaisia signaaleja, käytäntöjä ja merkityksiä, jotka sitovat päämiehen ja agentin toisiinsa. Tilivelvollisuuden sääntöjä on mahdollista tarkastella eri näkökulmista: Säännöt voivat olla ulkoisia, kuten esimerkiksi tarkastajaa koskevat eettiset säännöt tai sisäisiä, kuten tapauskohtaisesti sovitut käytännöt. Sääntöjä voidaan tarkastella myös sen mukaan, keskitytäänkö tarkastuksen tuloksiin vai toteutukseen. Lisäksi tilivelvollisuuden sääntöihin voidaan lukea se, ryhdytäänkö tarkastusten tulosten seurauksena konkreettisiin toimiin vai pidetäänkö tuloksia vain symbolisina.<sup>24</sup>

Johnsen, Robertsen ja Åsland kuvaavat kunnallisen tarkastuksen rakennetta tarkastettavan, tarkastajan, hallinnollisen rakenteen, tarkastustoimintojen ja tulosten ketjuna. Tarkastettavan, eli kunnan, monet eri ominaisuudet vaikuttavat osaltaan suoritettavaan tarkastukseen. Tällaisia tekijöitä ovat esimerkiksi kunnan koko, erilaiset epävarmuustekijät, velkaantuneisuus, sijainti sekä poliittinen kilpailu. Tarkastajilla on puolestaan monia tekijöitä, joilla he kilpailevat tarkastuskohteista, kuten osaaminen ja kokemus.

Hallinnollisella rakenteella tarkoitetaan niitä tapoja, joilla kunnan hallinto on mahdollista järjestää. Tarkastustoimenpiteitä ovat erilaiset tarkastustyyppit, kuten tilintarkastus ja toiminnan- tai tuloksellisuuden tarkastus. Tarkastusketjun viimeisenä osana ovat tarkastuksen tulokset, kuten transaktiokustannukset ja

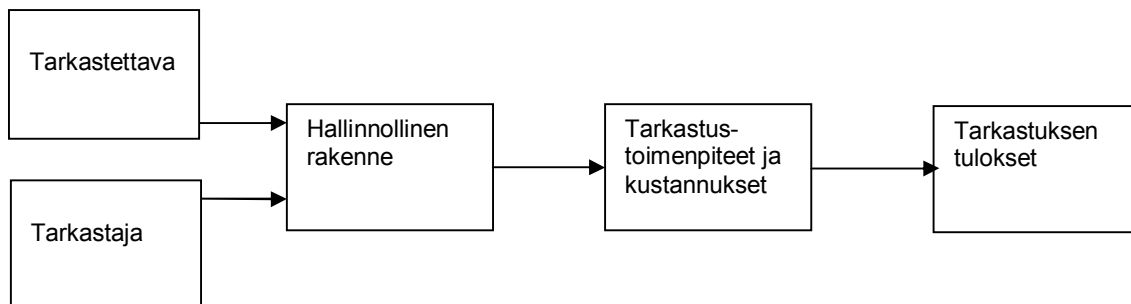
---

<sup>22</sup> Johnstonn & von Tunzelmann 1982, 12.

<sup>23</sup> Gray & Jenkins 1993, 55.

<sup>24</sup> Gray ym. 1993, 55–56.

hyödyt.<sup>25</sup> Ketju on esitetty yksinkertaistetusti kuviossa 1. Tarkastuskuvioon voidaan sovittaa myös valtiontalouden tarkastaminen, kun otetaan huomioon, että valtioiden korkeimmilla tarkastusviranomaisilla, kuten Suomen Valtiontalouden tarkastusvirastolla, ei ole kilpailijoita.



*Kuvio 1: Kunnallisen tarkastuksen rakenne*

## 3.2 Pätevyys

Pätevyyden käsitteelle ei löydy yksiselitteistä selitystä. Kansainvälinen tilintarkastusjärjestö, International Federation of Accountants (IFAC), erottaa pätevyyden (competence) kyvykkyydestä (capability). Kyvykkyyttä on esimerkiksi ammatillinen osaaminen ja erilaiset taidot. Pätevyyteen sen sijaan kuuluu käytännön toteuttaminen ja toimiminen oikein suhteessa käyttäytymis- ja toteutustapa-standardeihin. Kyvykkyyttä on siten mahdollista tarkastella oppimistuloksien avulla, kun taas pätevyys tulee ilmi toiminnan tuloksista.<sup>26</sup> Kyvykkyyttä tarvitaan pätevyyden osoittamiseen<sup>27</sup>. Tässä tutkimuksessa pätevyydellä tarkoitetaan sitä osaamista, mitä tarkastajalta edellytetään tehtävässä toimimiseksi. Näin ollen pätevyydellä ymmärretään IFACin määritelmän mukainen pätevyys ja kyvykkyys yhdessä.

<sup>25</sup> Johnsen, Robertsen, Åsland 2004, 310–313.

<sup>26</sup> IAESB 2008, 11.

<sup>27</sup> IAESB 2008, IES3, kohta 5.



Pätevyydelle löytyy useita määritelmiä ja teoreettisia malleja. Seuraavassa on esitetty lyhyesti muutamia, joiden avulla olisi mahdollista jäsentää julkisen sektorin tarkastajien pätevyyttä.

Turo Virtanen on tutkinut virkamiespätevyyttä ja virkamiesten koulutusta. Hän jaotteli virkamiespätevyyden tehtäväpätevyyteen ja ammattipätevyyteen.<sup>28</sup> Taulukossa 1 on esitetty tiivistetysti Virtasen virkamiespätevyyden malli<sup>29</sup>. Vaikka Virtasen malli käsittelee julkisen sektorin työntekijöiden pätevyyttä, ei malli kuitenkaan ole tarkoituksenmukainen tähän tutkimukseen.

VIRKAMIESPÄTEVYYS			
	Tehtäväpätevyys	Ammattipätevyys	
		Substantiaalinen	Hallinnollinen
<b>Arvosisältö</b>	Motivaatio	Kohteen hallinta	toimintaohjelman hallinta
<b>Välinesisältö</b>	Kyvyt	Substantiaalinen tietotaito	Yhteistoiminnan tietotaito
<b>Pätevyyskriteeri</b>	Tehtävän suorittamisessa onnistuminen	Kohteen hallinnassa onnistuminen	Täytäntöönpanon kehittyminen

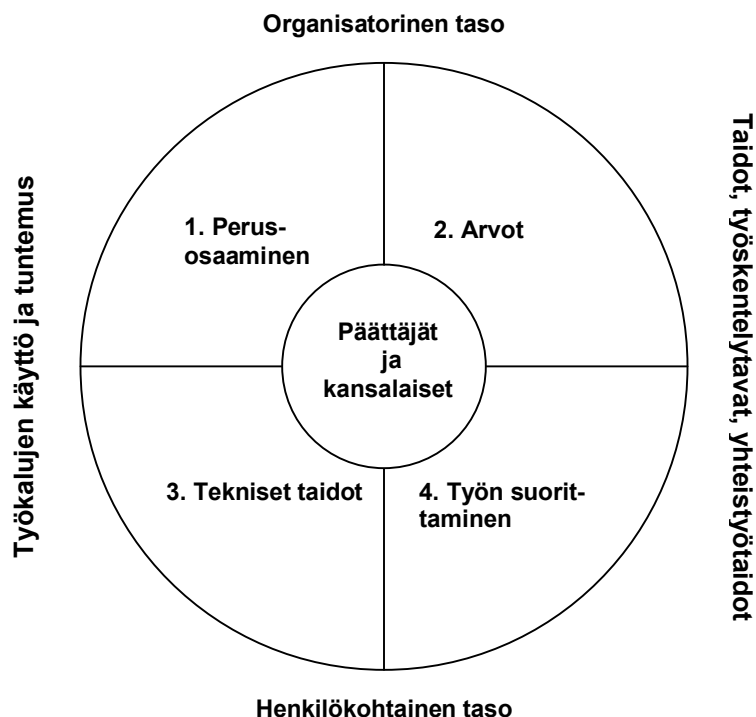
*Taulukko 1: Virtasen virkamiespätevyyden malli*

Toisenlaisen pätevyyden määrittelyn mallin tarjoaa Paul C. Green. Hänen pätevyysmallinsa perustana ovat organisaation asiakkaiden tarpeet. Mallin avulla on mahdollista selvittää, mitä organisaatiossa pitää tehdä, jotta asiakkaiden tarpeet saadaan tyydytettyä. Greenin mukaan osaamisella, joka ei ole tuota lisäarvoa asiakkaalle, ei ole merkitystä.<sup>30</sup> Greenin malli on Virtasen mallia yksinkertaisempi ja siten myös helpommin hahmotettavissa. Siksi kuviossa 2 esitetty Greenin pätevyyden malli toimii pohjana tarkastajien pätevyyttä tarkasteltaessa.

<sup>28</sup> Virtanen 1991, 11.

<sup>29</sup> Virtanen 1991, 12–17, 24–25, 38–39.

<sup>30</sup> Green 1999, 22–23.



Kuvio 2: Greenin pätevyysmalli<sup>31</sup>

Greenin mukaan pätevyys voidaan ymmärtää kahdessa merkityksessä. Toisaalta pätevyys on tehokkuuden taso, ja toisaalta se on erilaisten taitojen ja työkalujen käyttöä. Tehokkuutta voi edelleen olla kahdella tasolla: organisaatio voi toimia tehokkaasti omalla alallaan, ja yksilö voi toimia tehokkaasti omassa työssään. Tätä tehokkuuden tasoa on kuvattu pystysuunnassa kuviossa 2. Pätevyyden tyyppiä taas kuvataan kuviossa vaakasuunnassa. Pätevyys voi olla työkalujen tuntemista ja niiden käytön osaamista tai työskentelytapoja ja yhteistyötaitoja.<sup>32</sup>

Greenin pätevyysmallin ylimmät lohkot, perusosaaminen ja arvot, kuvaavat organisaatiolle ominaisia piirteitä. Niihin kuuluvat niin organisaation visio, missio, arvot, kuin kulttuurikin<sup>33</sup>. Ensimmäiseen lohkoon kuuluu sellaista työkalujen tuntemusta, jotka ovat keskeisiä organisaatiolle. Perusosaamiseen kuuluu siten sellainen tekninen tieto-taito, joka on keskeistä organisaation tarkoitukselle. Greenin mukaan tämä perusosaaminen on organisaation johdon tietoisien pää-

<sup>31</sup> Green 1999, 22–23.

<sup>32</sup> Green 1999, 22–23.

<sup>33</sup> Green 1999, 30.

töksenteon tulos.<sup>34</sup> Mallin toisessa lohkossa esitetään sellaiset koko organisaatiolle yhteiset taidot, joiden perusteella on mahdollista ymmärtää, miksi työtä tehdään. Arvot ja prioriteetit kuvaavat sitä, miten työntekijät todellisuudessa tekevät työnsä ja millainen käytös on sallittua työpaikalla.<sup>35</sup>

Greenin mallin lohkot 3 ja 4 tarkastelevat pätevyyttä yksilötasolla (kuvio 2). Kolmannessa lohkossa ovat sellaiset yksilön tekniset taidot, joita hän tarvitsee työnsä suorittamiseen. Taidot on opittu koulutuksen kautta, ja ne vaihtelevat suuresti eri alojen välillä. Näiden teknisten taitojen kehittäminen mahdollistaa organisaation perusosaamisen (lohko 1) laajentamisen.<sup>36</sup> Viimeiseen lohkoon kuuluvat itse työn suorittamiseen liittyvät taidot, kuten työtavat, kommunikaatio- ja yhteistyötaidot, sekä johtaminen. Nämä taidot eivät ole sidottuja tiettyyn toiminta-alaan, sillä ne heijastavat yksilön kykyä työskennellä tehokkaasti hyödyntäen taitojaan ja teknistä osaamista.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Green 1999, 24.

<sup>35</sup> Green 1999, 25, 27.

<sup>36</sup> Green 1999, 27.

<sup>37</sup> Green 1999, 28.

## 4 KANSAINVÄLISET TOIMIJAT

### 4.1 EU:n tilintarkastustuomioistuin

Brysselin sopimuksella vuonna 1975 perustettu Euroopan tilintarkastustuomioistuin toimii Euroopan unionin ulkoisen tarkastuksen elimenä. Sen riippumattomuutta ja arvovaltaa laajennettiin vuonna 1992 Maastrichtin sopimuksella, jolloin siitä tuli Euroopan yhteisöjen toimielin. Euroopan unionin toimielin tilintarkastustuomioistuimesta tuli vuonna 1997 Amsterdamin sopimuksen yhteydessä, jonka jälkeen vuonna 2001 tehdyssä Nizzan sopimuksessa sen ja jäsenvaltioiden tarkastuselinten välistä yhteistoimintaa korostettiin entisestään.<sup>38</sup> Tilintarkastustuomioistuin sekä muut EU:n instituutiot mahdollistavat jäsenmaiden välisen yhteistyön lainsäädännön ja sääntöjen kehittämiseksi. Lisäksi EU:n instituutiot yhdessä jäsenmaiden kanssa mahdollistavat yhteisen Euroopan edun ajamisen sekä pyrkimyksen keksiä uusia keinoja ongelmien ratkaisemiseksi.<sup>39</sup>

Tilintarkastustuomioistuin huolehtii Euroopan unionin tilintarkastuksesta. Se tarkastaa EY:n sekä kaikkien yhteisön perustamien toimielinten kaikki menoja ja tuloja koskevat tilit. Tilintarkastustuomioistuin laatii jokaiselta varainhoitovuodelta vuosikertomuksen, joka sisältää tarkastuslausuman EU:n tilien luotettavuudesta sekä tilien perustana olevien toimien laillisuudesta ja asianmukaisuudesta. Lisäksi se voi myös laatia erityiskertomuksia sekä antaa lausuntoja.<sup>40</sup> Tilintarkastustuomioistuin kiinnittää erityisesti huomiota varainhoidon kustannusvaikeuteen tuomalla esiin puutteita sekä yksilöimällä kehittämistarpeita.<sup>41</sup> Työllään tilintarkastustuomioistuin avustaa vastuuvapauden myöntävää Euroopan parlamenttia talousarvion toteuttamisen valvonnassa.<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2004, 5–6.

<sup>39</sup> Laffan 1999, 252.

<sup>40</sup> EY:n perustamissopimus, 247–248 artikla.

<sup>41</sup> Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2004, 15.

<sup>42</sup> Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2004, 7.

Euroopan unioni myöntää jäsenmailleen erilaisten rakennerahastojen avulla avustuksia, joiden tarkoituksena on tukea perustamissopimuksen 158. ja 160. artiklassa mainittujen tavoitteiden toteutumista. Tavoitteita ovat kehityksessä jälkeen jääneiden alueiden kehittäminen, rakenteellisissa vaikeuksissa olevien alueiden uudelleenjärjestelyn tukeminen sekä koulutukseen ja työllisyyteen liittyvien politiikkojen ja järjestelmien nykyaikaistaminen.<sup>43</sup> Jäsenvaltiot vastaavat itse tukitoimien varainhoidon valvonnasta, tämän kuitenkin rajoittamatta komission vastuuta Euroopan yhteisöjen talousarvion toteutumisesta. Jäsenvaltioiden on tarkastettava, että hallinto- ja valvontajärjestelmät on järjestetty niin, että yhteisöjen varojen tehokas käyttö on varmistettavissa. Lisäksi jäsenvaltion on ehkäistävä, tutkittava ja oikaistava väärinkäytökset.<sup>44</sup>

Tilintarkastustuomioistuin noudattaa tarkastuksessaan tilintarkastajien kansainvälisen järjestön (IFAC) ja ylimpien tarkastuselinten kansainvälisen järjestön (INTOSAI) tarkastusstandardeja ja muuta säännöstöä Euroopan yhteisön toimintaan soveltuvin osin<sup>45</sup>. Tarkastajien ammatillisesta pätevyydestä tilintarkastustuomioistuin noudattaa INTOSAI:n standardia 2.1, vaikka tarkastajilta edellytettyä ammatillista pätevyyttä ei ole sen tarkemmin määritelty. Standardin mukaan tilintarkastustuomioistuin

- a) ottaa palvelukseen henkilöstöä, jolla on tarvittava ammatillinen pätevyys,
- b) kehittää ja kouluttaa henkilöstöään, ja
- c) kehittää henkilöstönsä ammattitaitoa ja työkokemusta, ja yksilöi ammattitaitoon liittyvät puutteet sekä huolehtii, että tarkastajien ammattitaito ja kautuu tarkastustehtävien kannalta tarkoituksenmukaisesti.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> Neuvoston asetus 126/1999, 1 artikla.

<sup>44</sup> Neuvoston asetus 126/1999, 38 artikla.

<sup>45</sup> Euroopan tilintarkastustuomioistuin: Tarkastusstandardit ja menetelmät.

<sup>46</sup> Euroopan tilintarkastustuomioistuin: Tilintarkastustuomioistuimen tarkastusperiaatteet ja -standardit, 3.

## 4.2 INTOSAI: Ylimpien tarkastusviranomaisten järjestö

Ylimpien tarkastusvirastojen kattojärjestö *The International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) perustettiin vuonna 1953. INTOSAI on itsenäinen ja poliittisesti sitoutumaton järjestö, jonka tarkoituksena on mahdollistaa uusien ideoiden ja ammatillisen kokemuksen jakaminen ylimpien tarkastusviranomaisten välillä<sup>47</sup>. Järjestön täysivaltaiseksi jäseneksi pääsevät YK:n jäsenmaiden ylimmät tarkastusvirastot ja ne ylikansalliset ylimmät tarkastusviranomaiset, jotka toimivat kansainvälisten lakien alaisina ja ovat saaneet oikeusaseman. Liitännäisjäseniksi hyväksytään organisaatiot, jotka jakavat julkisen hallinnon ulkoisen tarkastuksen tavoitteet.<sup>48</sup> Ainoa jäsenenä toimiva ylikansallinen viranomaisena on Euroopan Tilintarkastustuomioistuin. Liitännäisjäseniä ovat muun muassa IIA (Institute of Internal Auditors) sekä Maailman Pankki.<sup>49</sup>

INTOSAI:n visiona on edistää hyvää hallintoa auttamalla ylimpiä tarkastusvirastoja kehittämään kotimaidensa hallitusten toimintaa sekä varmistamalla, että julkisia voimavaroja käytetään tehokkaasti. Järjestön mukaan ylimpien tarkastusvirastojen tulisi toimia roolimalleina, ei ainoastaan julkisen sektorin instituutioille vaan myös koko yhteiskunnalle, asettamalla toiminnalleen ja suoritteilleen korkeat standardit. Tästä on seurauksena se, että yksi INTOSAI:n tärkeimmistä tehtävistä on sellaisten ammatillisten standardien laatiminen, jotka ovat relevantteja kaikille ylimmille tarkastusvirastoille, ja jotka käsittelevät keskeisimpiä osa-alueita.<sup>50</sup>

Vuosille 2005–2010 tehdyssä strategiassa INTOSAI listasi neljä strategista tavoitetta: (1) tilivelvollisuuden ja ammatillisten standardien heittäminen, (2) institutionaalisen suorituskyvyn parantaminen, (3) osaamisen ja tiedon jakaminen ja (4) kansainvälisenä malliorganisaationa toimiminen<sup>51</sup>. Tavoitteista ei käy ilmi yhteisiä vaatimuksia tarkastajien osaamiselle, mutta yhteisen osaamisen jaka-

---

<sup>47</sup> INTOSAI 2007, 1 artikla.

<sup>48</sup> INTOSAI 2007, 2 artikla.

<sup>49</sup> INTOSAI: About us.

<sup>50</sup> INTOSAI 2005, 6–8.

<sup>51</sup> INTOSAI 2005, 6.

minen ja yhteistyön merkitys virastojen välillä on vahvasti esillä. Tarkastajilta vaaditun osaamisen kartoitukselle on siis tarvetta, vaikka INTOSAI ei itse tähän suoraan pyrikään. Järjestö korostaa tarkastusvirastojen itsenäisyyttä ja omia käytäntöjä. Se saattaa omalta osaltaan vaikuttaa siihen, miksi tarkastajille ei ole säädetty tarkkoja pätevyysvaatimuksia järjestön taholta.

#### 4.2.1 INTOSAI standardit

Vuonna 2007 INTOSAI:n ammatillisten standardien komitea (PSC, Professional Standards Committee) esitti, että kaikki INTOSAI:n tarkastusviranomaisten työtä ja toimintaa käsittelevät dokumentit kerättäisiin yhteen. Seurauksena olivat kansainväliset standardit ylimmille tarkastusviranomaisille, toisin sanoen ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions).<sup>52</sup> Standardit jakautuvat neljään tasoon, joista ensimmäisellä on perustamissopimus, Liman julistus vuodelta 1977. Toisella tasolla ovat ylimmän tarkastusviraston toiminnan edellytykset. Näihin kuuluvat julistus ylimpien tarkastusviranomaisten itsenäisyydestä, läpinäkyvyyden, vastuun ja hyvien käytäntöjen periaatteet sekä eettiset säännöt. Kolmannella tasolla ovat tarkastuksen peruseriaatteet ja neljännellä tasolla suosituksia tarkastuksen suorittamiseksi.<sup>53</sup> Tässä tutkimuksessa keskitytään standardeihin, jotka käsittelevät tarkastajilta vaadittuja ominaisuuksia ja osamista.

Eettisten sääntöjen tarkoituksena on listata ne arvot ja periaatteet, joita tarkastajien tulisi noudattaa päivittäisessä työssään. Sääntöjen katsotaan velvoittavan kaikkia, jotka työskentelevät tarkastusten parissa. Sääntöjen ei kuitenkaan tule vaikuttaa tarkastusviraston organisaation rakenteeseen. Eettisten sääntöjen noudattaminen lisää luottamusta tarkastajiin sekä heidän suorittamiinsa tarkas-

---

<sup>52</sup> Blegvad 2007, 11.

<sup>53</sup> ISSAI: Auditing Guidelines.

tuksiin.<sup>54</sup> Eettisiin sääntöihin sisältyvät seuraavat tarkastajilta vaaditut ominaisuudet:

*Rehellisyys, lahjomattomuus:* Tarkastajilla on velvollisuus toimia työssään rehellisesti ja vilpittömästi. Julkisen luottamuksen säilyttämiseksi tarkastajien on oltava epäilyksien ulkopuolella ja moitteettomia. Rehellisyys edellyttää itsenäisyyden, objektiivisuuden ja puolueettomuuden sekä julkisen edun huomioimista kaikissa päätöksissä.<sup>55</sup>

*Itsenäisyys, objektiivisuus ja puolueettomuus:* Tarkastaja ei saa olla riippuvainen tarkastettavasta, eikä mahdollisista intressiryhmistä. Riippumattomuuden lisäksi tarkastajan on pyrittävä tarkastelemaan tarkastuksen aihetta, ongelmia ja kysymyksiä objektiivisesti. Tarkastajalla on velvollisuus pidättäytyä sellaisista tarkastuksista, joissa hän on mahdollinen edun saaja. Koko tarkastusviraston kannalta on tärkeää, että tarkastaja pysyy poliittisesti puolueettomana viraston toimiessa läheisessä yhteistyössä lainsäätäjien kanssa.<sup>56</sup>

*Salassapitovelvollisuus:* Tarkastaja ei saa antaa kolmannelle osapuolelle tarkastuksen aikana kerättyjä tietoja, ellei näiden tietojen jakaminen ole välttämätöntä tarkastusviraston lakisääteisten tehtävien hoitamiseksi.<sup>57</sup>

*Ammattitaito:* Tarkastaja ei saa ryhtyä sellaiseen tarkastukseen, johon hänellä ei ole valmiuksia, lisäksi hänen on käyttäydyttävä ammattimaisesti ja noudatettava asetettuja standardeja. Tarkastajan tulisi tuntea ja noudattaa sovellettavissa olevia tarkastuksen, tilintarkastuksen ja varainhoidon standardeja, käytäntöjä ja menetelmiä. Lisäksi tarkastajalla tulee olla hyvä ymmärrys niistä perustuslaillisista, lainsäädännöllisistä sekä institutionaalisista käytännöistä, jotka ohjaavat tarkastettavan yksikön toimintoja. Tarkastajien tulee myös käyttää laadukkaimpia mahdollisia tarkastusmenetelmiä sekä pitää yllä ja kehittää ammattitaitoaan.<sup>58</sup>

---

<sup>54</sup> ISSAI 1998, kappale 1.

<sup>55</sup> ISSAI 1998, kappale 2.

<sup>56</sup> ISSAI 1998, kappale 3.

<sup>57</sup> ISSAI 1998, kappale 4.

<sup>58</sup> ISSAI 1998, kappale 5.



Kolmannella tasolla ovat yleiset hallinnon arviointia koskevat standardit. Niiden mukaan tarkastusviranomaisen palkkaamalla henkilöillä tulee olla sopiva pätevyys työn hoitamiseksi. Viranomaisen tulisi siksi rakentaa käytäntöjä ja menetelmiä ammattitaitoisen työvoiman palkkaamiseksi. Tarkastusviraston tulee myös kehittää ja kouluttaa henkilöstöään, jotta tämä pystyy hoitamaan työnsä parhaalla mahdollisella tavalla. Henkilöstön koulutukseen ja kehittämiseen kuuluu:

- a) talon sisäisten koulutusten järjestäminen sekä rohkaiseminen ulkopuolisille kursseille osallistumiseen;
- b) virastolla tulisi olla lista henkilöstön taidoista ja tiedoista tarkastusten suunnittelua sekä kehittämistarpeiden tunnistamista varten;
- c) viraston tulisi määrittää kriteerit (ml. koulutusvaatimukset) henkilöstön etenemisen mahdollistamiseksi;
- d) henkilöstöllä tulisi olla hyvä ymmärrys hallinnosta, kuten lainsäätäjän roolista, julkisten toimijoiden laillisesta ja institutionaalisista asetelmista, kuten myös tarkastusstandardeista, -menetelmistä ja -käytännöistä; ja
- e) tarkastajilta tulee edellyttää myös tilintarkastuksen, johtamisen, taloustieteiden ja yhteiskuntatieteiden osaamista.<sup>59</sup>

On kuitenkin otettava huomioon, ettei tarkastajan ole pakko olla asiantuntija kaikilla hallinnon aloilla<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> ISSAI 2001, pykälät 1.2–1.12.

<sup>60</sup> ISSAI 2001, pykälä 1.7.

#### 4.2.2 EUROSAIN koulutusstrategia

INTOSAilla on seitsemän alueellista alajärjestöä: Latalainen Amerikka ja Karia (OLACEFS), Afrikka (AFROSAI), Arabimaat (ARABOSAI), Aasia (ASOSAI), Tyynenmeren maat (PASAI), Karibian maat (CAROSAI) sekä Eurooppa (EUROSAI)<sup>61</sup>. EUROSAI perustettiin vuonna 1990. Siihen kuuluu nykyisin 48 Euroopan maata sekä Euroopan tilintarkastustuomioistuin.<sup>62</sup> Vuonna 2000 perustettiin EUROSAIN koulutuskomitea (ETC, EUROSAI Training Committee), joka vastaa kaikesta EUROSAIN alueella tapahtuvasta koulutuksesta<sup>63</sup>.

Vuosien 2005–2008 koulutusstrategian tavoitteita oli tarjota koulutusta seminaarien ja erilaisten tilaisuuksien avulla, ja lisätä ammatillista vaihtoa tarkastusvirastojen välillä. Strategia toimi hyvin ennen, mutta nyt sen on vastattava EUROSAIN alueen nopeasti muuttuvaan julkisen sektorin tarkastuksen toimintaan. Nykyisen strategian (vuosille 2008–2011) tarkoituksena on vahvistaa ylimpien tarkastusviranomaisten suorituskykyä koulutuksen ja tiedon jakamisen avulla.<sup>64</sup>

Strategiassa listataan kolme prioriteettia: (1) Tarjota tarkastusvirastojen henkilöstölle sellaista koulutusta, että he pystyvät ylläpitämään ja kehittämään työsäään tarvitsemiaan taitoja ja osaamista. (2) Rohkaista tiedon ja osaamisen jakamiseen niin, että alueen tarkastusvirastoilla on mahdollisuus päästä osallisiksi parhaisiin mahdollisiin menetelmiin. (3) Edistää virastojen kehittymistä vahvoiksi, itsenäisiksi ja monitieteellisiksi tarkastusviranomaisiksi.<sup>65</sup> EUROSAIN koulutusstrategiset tavoitteet, samoin kuin edellä mainitut INTOSAIN strategiset tavoitteet, korostavat koulutuksen, yhteistyön ja osaamisen jakamisen merkitystä tarkastajien ammattitaidon kehittämisessä. Konkreettisia keinoja strategiassa ei mainita, mutta välineet yhteistyölle ovat EUROSAIN koulutuskomitean muodossa.

---

<sup>61</sup> INTOSAI: Regional Working Groups.

<sup>62</sup> EUROSAI: About us.

<sup>63</sup> EUROSAI: Training.

<sup>64</sup> EUROSAI 2008, 1.

<sup>65</sup> EUROSAI training Strategy 2008, 4–5.

### 4.3 Tilintarkastusyhteisö IFAC

International Federation of Accountants (IFAC) on kansainvälinen tilintarkastusjärjestö, jolla on jäseniä 123 maassa<sup>66</sup>. Sen suomalaisia jäseniä ovat HTM-tilintarkastajat ja KHT-yhdistys<sup>67</sup>. IFAC on toiminut vuodesta 1977, ja sen pääpaikka on New Yorkissa. Järjestö perustettiin tarkoituksenaan kehittää kansainväliset tilintarkastusstandardit ja valvoa niiden käyttöä, helpottaa jäsenien välistä yhteistyötä, tehdä yhteistyötä muiden kansainvälisten järjestöjen kanssa ja toimia tilintarkastajien kansainvälisenä edustajana. Perustamisensa jälkeen IFACin toiminta on laajentunut. Laajentumisen myötä on noussut esiin tarve laatia kansainväliset standardit myös julkisen sektorin tilintarkastukselle.<sup>68</sup>

Strategiassaan vuosille 2009–2012 IFAC asetti tehtäväkseen palvella yleistä etua edistämällä ammatillisten standardien noudattamista sekä niiden kansainvälistä yhdentymistä. Järjestö on myös ottanut tehtäväkseen nostaa esiin sellaisia yleisiä etua koskevia asioita, joissa ammatillinen asiantuntemus on tärkeintä.<sup>69</sup> Strategiassa on lisäksi listattu ne arvot, joita IFAC noudattaa toiminnassaan, ja joita se toivoo myös tilintarkastajien noudattavan. Näitä arvoja ovat rehellisyys, asiantuntemus ja läpinäkyvyys.<sup>70</sup>

IFACin standardien laatimisesta vastaavat neljä lautakuntaa: *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) laatii arviointia ja laadun varmistamista koskevia standardeja, kun taas *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) keskittyy tarkastajia koskevien eettisten standardien laatimiseen. Tämän tutkimuksen aihealueen kannalta keskeisimpiä kuitenkin ovat *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), jonka tehtävänä on vahvistaa tilintarkastajien ammattikuntaa koulutusta kehittämällä; sekä *Inter-*

---

<sup>66</sup> IFAC: About us.

<sup>67</sup> IFAC: Member Bodies and Associates.

<sup>68</sup> IFAC: IFAC History in Brief.

<sup>69</sup> IFAC 2009, Section 2.

<sup>70</sup> IFAC 2009, Section 3.

*national Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, jonka tarkoituksena on laatia standardeja julkisen sektorin tarkastajille.<sup>71</sup>

IFACin koulutukseen keskittyvän lautakunnan, IAESB:n, lähtökohtana on, että vaatimus kehittää ja ylläpitää ammatillista osaamista on keskeinen osa tilintarkastajien ammatinkuvaa<sup>72</sup>. Tämä todetaan myös IFACin eettisissä säännöissä. Ammatillinen osaaminen ja asianmukainen huolellisuus kuuluvat tilintarkastajan perustavanlaatuisiin periaatteisiin yhdessä rehellisyyden, objektiivisuuden, luotettavuuden ja ammattimaisen käyttäytymisen kanssa.<sup>73</sup> IAESB:n yhtenä tavoitteena on luoda sellaisia standardeja ja ohjeita, jotka ohjaavat niin tilintarkastajien tutkintoon johtavaa koulutusta, kuin ammatillista jatkokoulutusta. Lisäksi tavoitteena on luoda koulutukselle sellaisia tavoitteita tai vertailukohteita, joihin jäsenjärjestöjen on pyrittävä koulutusta järjestäessään.<sup>74</sup> IFAC edellyttää jäseniltänsä standardien noudattamista.

Tällä hetkellä IAESB:n laatimia koulutusstandardeja (International Education Standard, IES) on kahdeksan, joita IFAC olettaa kaikkien sen jäsenien noudattavan. Standardien 1-6 tarkoituksena on kehittää tilintarkastajiksi pyrkivien osaamista tasolle, jota vaaditaan ammatillisilta tilintarkastajilta. Standardien tarkoituksena ei kuitenkaan ole luoda koko maailmaa kattavaa yhteneväistä koulutusohjelmaa, vaan niiden laadinnassa on otettu huomioon maiden väliset erot koulutuksen järjestämisessä. Tavoitteena näillä standardeilla on kuvata niitä ammatillisia taitoja, arvoja ja asenteita, joita tilintarkastajalta odotetaan. Seitsemäs standardi eroaa muista. Sen tarkoituksena on varmistaa, että tilintarkastajat ylläpitävät omaa ammattitaitoaan.<sup>75</sup> Koulutusstandardit ovat:

1. pääsyvaatimukset ammatilliseen tilintarkastuskoulutukseen,
2. ammatillisten tilintarkastuskoulutusohjelmien sisältö,
3. ammatilliset taidot ja perusosaaminen,
4. ammatilliset arvot, asenteet ja eettiset normit,
5. käytännön kokemuksen vaatimukset,

<sup>71</sup> IFAC: Primary Activities.

<sup>72</sup> Berg 2007, 319.

<sup>73</sup> IEASB 2005, pykälä 100.4.

<sup>74</sup> Berg 2007, 320.

<sup>75</sup> Berg 2007, 320–321.

6. ammatillisten kykyjen ja pätevyyden arviointi
7. jatkuva ammatillinen kehittäminen ja
8. arvioinnin ammattilaisten pätevyysvaatimukset.<sup>76</sup>

*Pääsyvaatimukset ammatilliseen tilintarkastuskoulutukseen:* IAESB:n ensimmäisen standardin mukaan, tilintarkastajien taso voi olla ainoastaan niin hyvä, kuin tilintarkastustutkintoa suorittamaan hyväksytyjen taso on. Siksi on tärkeää, että kaikki IFACin jäsenet asettavat riittävän korkeat pääsyvaatimukset tutkinnon suorittamiselle. Pääsyvaatimusten tulee olla vähintään yhtä vaativat, kuin verrattavissa olevan korkeakoulututkinnon. Tilintarkastustutkintoon osallistuvalla on oltava myös riittävät pohjatiedot ja -taidot.<sup>77</sup>

*Ammatillisten tilintarkastusohjelmien sisältö:* Toisen standardin sisältö määrittää sen, mitä koulutuksen täytyy sisältää, jotta kandidaatti voi suorittaa tilintarkastustutkinnon. Kokopäiväisen opiskelun tulisi kestää vähintään kaksi vuotta, ja sen tulisi sisältää tilintarkastusta ja taloutta, organisaatiomalleja ja liiketaloutta sekä tietotekniikkaa käsitteleviä opintoja. Sillä, missä järjestyksessä opinnot suorittaa ei ole merkitystä.<sup>78</sup> Opintovaatimukset on esitetty tarkemmin taulukossa 2.

---

<sup>76</sup> IAESB 2008, contents.

<sup>77</sup> IAESB 2008, IES1, kohdat 3, 6–7.

<sup>78</sup> IAESB 2008, IES2, kohdat 1, 12, 14.

Opintokokonaisuus	Sisältö
<b>Tilintarkastus ja talous</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- yrityksen laskentatoimi ja raportointi</li> <li>- johdon laskentatoimi</li> <li>- verotus</li> <li>- yritys- ja kauppaoikeus</li> <li>- tarkastus ja varmennus</li> <li>- rahatalous</li> <li>- ammatilliset arvot ja etiikka</li> </ul>
<b>Organisaatiot ja liiketalous</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- kansantaloustiede</li> <li>- liiketalouden toimintaympäristö</li> <li>- corporate governance</li> <li>- liiketoiminnan etiikka</li> <li>- rahoitusmarkkinat</li> <li>- kvantitatiiviset menetelmät</li> <li>- johtaminen ja strateginen päätöksenteko</li> <li>- markkinointi</li> <li>- kansainvälinen liiketalous ja globalisaatio</li> </ul>
<b>Tietotekniikka</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- yleistiedot</li> <li>- IT-kontrollit</li> <li>- IT-kontrollien toimivalta</li> <li>-toimiminen IT-järjestelmien johtajana/arvioijana/ suunnittelijana</li> </ul>

*Taulukko 2: Tilintarkastustutkinnon sisältö IAESB:n standardien mukaan<sup>79</sup>*

Tilintarkastusta ja taloutta käsittelevän osuuden tarkoituksena on antaa opiskelijalle tarvittava teoreettinen ja tekninen tilintarkastusosaaminen sekä lisätä hänen ymmärrystään alan eettisistä säännöistä ja arvoista. Toisen osion tarkoituksena on tutustuttaa opiskelija siihen toimintaympäristöön, jossa tilintarkastajat ja heidän asiakkaansa toimivat. Organisaatioita ja liiketaloutta käsittelevä osio sisältää myös sellaisia perustavanlaatuisia opintoja, jotka mahdollistavat tilintarkastuksen opiskelun jatkossa. Lisäksi tilintarkastajaksi pyrkivältä edellytetään toimimista IT-järjestelmien johtajana, suunnittelijana tai arvioijana<sup>80</sup>.

*Ammatilliset taidot ja perusosaaminen:* Tilintarkastajalta edellytetyt taidot jakautuvat viiteen ryhmään: älylliset, tekniset ja toiminnalliset, henkilökohtaiset, ihmissuhde- ja kommunikaatiotaidot sekä organisatoriset ja yrityksen johtamiseen liittyvät taidot. Ammatillisia taitoja syventämään opintoihin olisi kuuluttava peruskoulutusta, kuten historian ja kulttuurien, ihmisten käyttäytymisen, sekä poliittisiin, taloudellisiin ja sosiaalisiin asioihin vaikuttavien voimien ja ideologioiden tuntemusta<sup>81</sup>.

<sup>79</sup> IAESB 2008, IES2, kohdat 23, 25, 28.

<sup>80</sup> IAESB 2008, IES2, kohdat 24, 26 ja 29.

<sup>81</sup> IAESB 2008, IES3, kohdat 3, 20–21.

*Ammatilliset arvot, asenteet ja eettiset normit:* Neljännessä standardissa kuvataan ne arvot, asenteet ja eettiset normit, jotka tilintarkastajaksi haluavan tulisi omaksua koulutuksensa aikana. Tarkastajien edellytetään noudattavan sekä paikallisia että IFACin omia eettisiä normeja (Code of Ethics for Professional Accountants). Koulutukseen kuuluvien arvojen ja asenteiden myötä tarkastajan tulisi olla sitoutunut yleisen edun tavoittelun lisäksi yhteiskunnalliseen vastuuseen; jatkuvaan oppimiseen ja itsensä kehittämiseen; luotettavuuteen, vastuuseen, hyviin tapoihin ja toisten kunnioittamiseen; sekä lakien ja sääntöjen noudattamiseen.<sup>82</sup>

*Käytännön kokemuksen vaatimukset:* Tilintarkastajiksi pyrkiviltä edellytetään vähintään kolmen vuoden käytännön kokemusta tilintarkastajan työstä. Tavoitteena on tuottaa ammattitaitoisia tilintarkastajia teoreettisen opetuksen ja käytännön kokemuksen avulla. Pelkkä käytännön työkokemus ei riitä, vaan tulevien tilintarkastajien on osoitettava pätevyytensä toimiakseen tilintarkastajana. Käytännön kokemus on kerättävä kokeneen tilintarkastajan ohjauksessa, jonka tulee esittää IFACin kansalliselle jäsenelle kertomus suoritetusta käytännön työstä.<sup>83</sup>

*Ammatillisten kykyjen ja pätevyyden arviointi:* Kuudes standardi käsittelee sitä, millä tavoin tilintarkastajakandidaatin pätevyys lopulta arvioidaan. Tilintarkastajaksi pyrkivän on pystyttävä osoittamaan, että hänellä on vaadittavan teknisen osaamisen lisäksi muiden alojen tietojen ja taitojen laaja tuntemus, ja että hän osaa soveltaa näitä taitojaan käytännön tilanteissa. Hänen tulee myös osata kerätä tarvittavat tiedot ratkaistakseen monimutkaisia ongelmia ja erottaa olennaiset seikat epäolennaisista. Lisäksi hänen pitää ymmärtää, että ongelmiin saattaa olla useita ratkaistuja. Tarkastajan pitää myös ymmärtää erilaisten ratkaisujen välillä tehtävien päätösten rooli sekä tunnistaa niihin liittyvät eettiset ongelmat. Edelleen hänen täytyy pystyä kommunikoimaan tilintarkastustiedon käyttäjien kanssa. Vastuu pätevyyden arvioinnista on IFACin jäsenjärjestöllä.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> IAESB 2008, IES4, kohdat 1, 14–15.

<sup>83</sup> IAESB 2008, IES5, kohdat 11–12, 18 ja 20.

<sup>84</sup> IAESB 2008, IES6, kohdat 1, 7 ja 11.

*Jatkuva ammatillinen kehittäminen:* Seitsemäs standardi ei enää kuvaa niitä vaatimuksia, jotka liittyivät tilintarkastajaksi hyväksymiseen. Tämä standardi käsittelee tilintarkastajien sitoutumista elinikäiseen itsensä kehittämiseen ja erilaisten koulutusmahdollisuuksien järjestämistä. Standardi edellyttää, että IFACin jäsenjärjestöt korostavat jatkuvan kehittämisen tärkeyttä, ja edistävät jatkokoulutusmahdollisuuksia. Vastuu itsensä kehittämisestä on kuitenkin yksittäisellä tarkastajalla, mutta standardi olettaa, että koulutuksen määrä on mitattavissa. Lisäksi tilintarkastajan on pystyttävä osoittamaan suorittaneensa riittävän määrän ylläpitävää tai kehittävää koulutusta. Standardin mukainen riittävä määrä koulutusta on 120 tuntia kolmen vuoden aikana.<sup>85</sup>

*Arvioinnin ammattilaisen pätevyysvaatimukset:* Viimeinen standardi kahdeksasta käsittelee tilintarkastuksen sijasta arviointia. Taloudellisen informaation arvioijalta vaaditaan korkeampaa koulutusta arvioinnista ja siihen liittyviltä aloilta, kuin tavalliselta tilintarkastajalta. Arviointityötä tekevällä tulee olla tilintarkastajan tutkinnon lisäksi olla alempi korkeakoulututkinto. Näiden tutkintojen lisäksi häneltä edellytetään syventäviä opintoja talousinformaation arvioinnista, tilintarkastuksesta ja raportoinnista. Tilintarkastajan tavoin arvioijaksi hyväksyminen edellyttää käytännön kokemusta sekä ammattitaidon ylläpitoa.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> IAESB 2008, IES7, kohdat 1, 13, 16, 18, 26, 28 ja 33.

<sup>86</sup> IAESB 2008, IES 8, kohdat 19, 29, 54 ja 61.



## 5 MAIDEN TARKASTUSJÄRJESTELMÄT

### 5.1 Valtioiden ylimmät tarkastusviranomaiset

Valtioiden ylimmillä tarkastusviranomaisilla tarkoitetaan niitä virastoja, joiden vastuulla on valtion talouden tarkastaminen. Virastot suorittavat tilin- ja toiminnan tarkastuksia. Tarkastusten tehtävänä on varmistaa, että valtion varoja on käytetty talousarvion mukaisesti, ja että julkisilla varoilla rahoitetussa toiminnassa on saavutettu sille asetetut tavoitteet. Ylimmät tarkastusviranomaiset ovat riippumattomia toimijoita, joiden asemasta ja tehtävästä säädetään kunkin maan lainsäädännössä. Tässä tutkimuksessa tarkastelun kohteena ovat Suomen Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), Ruotsin Riksrevision (SNAO), Tanskan Rigsrevision (NAOD), Englannin National Audit Office (NAO), Itävallan Rechnungshof (RH) ja Kanadan Office of the Auditor General (OAG).

Suomessa valtion tarkastamisesta vastaa Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV), jonka asemasta ja tehtävistä säädetään Suomen perustuslaissa seuraavasti: ”Valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton Valtiontalouden tarkastusvirasto.”<sup>87</sup> Tarkemmin viraston asemasta, tehtävistä ja tarkastusoikeuksista on säädetty laissa valtiontalouden tarkastusvirastosta<sup>88</sup>. Vuoden 2000 loppuun asti kaikki tarkastusviraston edeltäjät toimivat valtionvarainministeriön alaisuudessa, mutta perustuslain uudistuksen myötä Valtiontalouden tarkastusviraston asema muuttui, ja se siirtyi eduskunnan yhteydessä toimivaksi itsenäiseksi virastoksi vuoden 2001 alusta alkaen.<sup>89</sup>

Valtiontalouden tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtioneuvosto ja ministeriöt, valtion virastot ja laitokset, talousarvion ulkopuoliset rahastot, valtion

---

<sup>87</sup> PL 731/1999, 90§.

<sup>88</sup> L valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000, 1§.

<sup>89</sup> VTV: historia.

liikelaitokset, valtioneemmistöiset osakeyhtiöt sekä valtionosuuksia ja -avustuksia saavat yhteisöt<sup>90</sup>. Lisäksi tarkastusvirastolla on oikeus tarkastaa Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja ja niiden käyttöä ja valvontaa<sup>91</sup>. Virasto ei kuitenkaan tarkasta eduskunnan taloudenhoitoa, eduskunnan vastattavana olevia rahastoja, Suomen pankkia eikä kansaneläkelaitosta<sup>92</sup>. VTV on itse asettanut itselleen päämääräksi tuottaa eduskunnalle, valtioneuvostolle ja sen alaiselle hallinnolle luotettavaa tietoa valtion taloudenhoidosta, talousarvion noudattamisesta ja hallinnon toiminnasta<sup>93</sup>.

Ruotsin korkein tarkastusviranomaisena on Riksrevisionen (Swedish National Audit Office, SNAO), joka perustettiin kesäkuussa 2003. Uudessa eduskunnalle vastuussa olevassa virastossa yhdistyvät aikaisemmat tarkastusviranomaiset: Ruotsin valtiontalouden tarkastusvirasto (Riksrevisionverket) ja Eduskunnan tarkistajat (Riksdagens revisorer).<sup>94</sup> Eduskunta on asettanut virastolle sen tärkeimmän tehtävän: verovarojen käytön valvominen.<sup>95</sup> Tarkoituksena on antaa kansalaisille mahdollisuus nähdä, kuinka poliittisia päätöksiä tehdään ja toteutetaan, kuinka heidän verovarojaan käytetään, noudattaako julkinen hallinto ohjeita, säännöksiä ja lakeja sekä saavuttaako se asetetut tavoitteet. Viraston toiminnan tavoitteena on siis hallinnon läpinäkyvyys.<sup>96</sup>

SNAOlla on oikeus tarkastaa valtion, hallituksen virastojen (pois lukien valtion eläkerahasto ja hallituksen valvomat hallinnolliset virastot), eduskunnan hallinnon, eduskunnan oikeusasiamiehen, Ruotsin keskuspankin, Kuninkaanlinnan hallinnon ja Kuninkaallisen eläintarhan hallinnon tilit<sup>97</sup>. Lisäksi sillä on oikeus suorittaa toiminnantarkastuksia edellä mainittujen lisäksi (mukaan lukien valtion eläkerahasto ja hallituksen valvomat hallinnolliset virastot), yrityksissä, joissa valtiolla on päätösvaltaa<sup>98</sup>. Tarkastusten on pääsääntöisesti keskityttävä asioi-

---

<sup>90</sup> VTV 2000, 4.

<sup>91</sup> L 353/1995, 2§.

<sup>92</sup> L 676/2000, 1§.

<sup>93</sup> Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 1.

<sup>94</sup> The Creation of a New Swedish SAI 2003, 11.

<sup>95</sup> The Creation of a New Swedish SAI 2003, 13.

<sup>96</sup> Riksrevisionen: The Role of Swedish NAO.

<sup>97</sup> Auditing of State Activities, etc. Act 2002:1022, section 2.

<sup>98</sup> Auditing of State Activities, etc. Act 2002:1022, section 3.

hin, jotka ovat yhteydessä valtion talousarvioon sekä valtion toimien toteutukseen ja tuloksiin<sup>99</sup>.

Tanskan valtionalouden tarkastaminen tuli vuonna 1976 voimaan tulleen lain myötä itsenäisen tarkastusjohtajan tehtäväksi. Tarkastusjohtajan tehtävänä on samalla johtaa yhtenäistä tarkastusvirastoa. Vuonna 1991 lakiin tehdyn lisäyksen jälkeen Tanskan tarkastusvirasto Rigsrevisionen (National Audit Office of Denmark, NAOD), siirrettiin kuninkaan alaisuudesta eduskunnan alaisuuteen.<sup>100</sup> Tanskan tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä sekä tarkastusten laajuudesta säädetään laissa (the Auditor General Act)<sup>101</sup>. NAOD esittelee kaikki raporttinsa eduskunnan Julkisten varojen komitealle (Public Accounts Committee, PAC), joka lähettää ne edelleen kommentteineen eduskunnalle ja asianomaiselle ministeriölle.<sup>102</sup>

NAODin tehtävänä on tarkastaa keskushallinnon tilit; sellaisten instituutioiden, yhdistysten ja järjestöjen tilit, joiden kulut tai talouden alijäämät katetaan valtion varoilla; itsenäisten hallinnollisten kokonaisuuksien tilit; ja sellaisten yhtiöiden tai yritysten tilit, joissa valtio toimii osakkaana tai vastuunalaisena yhtiökumppanina<sup>103</sup>. Tanskan Kansallispankki, Eduskunta, Valtio (Kruunu), ja paikallishallinnot eivät kuulu viraston tarkastusten piiriin<sup>104</sup>. Tarkastusten tarkoituksena on varmistaa tilien oikeellisuus ja että kirjanpidon tapahtumien kirjaaminen noudattaa myönnettyjä määrärahoja, lakeja ja muita säädöksiä, sopimuksia ja yleisiä käytännön tapoja. Lisäksi tarkastusten avulla on tarkoitus varmistua siitä, että varoja on hallinnoitu järkevästi ja luotettavalla tavalla.<sup>105</sup>

Englannin talouden tarkastamisesta vastaa talous- ja tarkastuspäällikkö (Comptroller and Auditor General, C&AG). Virka perustettiin vuonna 1866 voimaan tulleella lailla. Vuonna 1983 voimaan tulleen lain myötä C&AG:sta tuli parlamentin alahuoneen jäsen. Samalla se sai oikeuden raportoida parlamentille.

<sup>99</sup> Auditing of State Activities, etc. Act 2002:1022, section 4.

<sup>100</sup> NAO 2001, 64.

<sup>101</sup> Rigsrevisionen: Legislation.

<sup>102</sup> NAO 2001, 70.

<sup>103</sup> The Auditor General's Act, section 2.

<sup>104</sup> NAO 2001, 66.

<sup>105</sup> The Auditor General's Act, section 3.

Lailla perustettiin myös National Audit Office (NAO), jonka tehtäväksi tuli avustaa C&AG:ta.<sup>106</sup> Tärkein viraston toimintaa säätelevä laki on The National Audit Act, jossa säädetään NAO:n johtajan nimittämisestä ja viraston toiminnasta. Viraston tarkastusoikeuksia ja tarkastusten asemaa vahvistettiin vuonna 2000 voimaan tulleella lailla The Government Resources and Accounts Act.<sup>107</sup> Skotlannilla, Walesilla ja Pohjois-Irlannilla jokaisella on oma tarkastusviranomaisensa, eikä niiden hallintojen varainkäyttö näin ollen kuulu NAO:lle.

NAO:n tehtävänä on tarkastaa kaikkien valtion laitosten ja virastojen tilit ja raportoida edelleen parlamentille valtion varojen käytön tehokkuudesta, taloudellisuudesta ja vaikuttavuudesta. Tarkastusoikeus on laissa säädetty NAO:n johtajalle, ja tarkastushenkilöstö suorittaa tarkastuksia hänen puolestaan.<sup>108</sup> NAO:n tarkastukset jakaantuvat tilintarkastuksiin ja tuloksellisuustarkastuksiin. Tarkastuksista suurin osa on tilintarkastuksia: NAO tarkastaa vuosittain noin 500 valtion virastojen tilinpäätöstä, joiden lisäksi se tarkkailee myös verojärjestelmää ja valtion velkaa<sup>109</sup>. Toiminnantarkastuksia tehdään vuosittain noin 50, ja niiden tarkoituksena on tuottaa käytännön kehittämissuosituksia hyvän hallinnon ja hyvien palvelujen tuottamisen varmistamiseksi<sup>110</sup>.

Kanadan valtiontalouden tarkastamisesta on vastannut itsenäinen tarkastusjohtaja (Auditor General) jo vuodesta 1878. Vuonna 1977 voimaan tullen lain (Auditor General Act) myötä tarkastusjohtajan tehtäviä selkeytettiin ja laajennettiin. Tilinpäätösten tarkastamisen lisäksi tarkastajan tehtäväksi tuli selvittää, kuinka hyvin valtio hoiti tehtäviään. Uusi laki aloitti tuloksellisuustarkastukset, mutta piti kuitenkin yllä vanhaa periaatetta, että tarkastusjohtaja ei kommentoi poliittisia päätöksiä ja ohjelmia, vaan vain tarkastaa miten politiikkoja hoidetaan. Vuonna 1984 lakiin tehty lisäys toi valtion yritykset toiminnantarkastusten piiriin. Viimeisin lisäys tarkastusvirastoa säätelevään lakiin tehtiin vuonna 1995, jonka myötä tarkastusvirastoon perustettiin Ympäristön ja kestävän kehityksen -virasto.<sup>111</sup>

---

<sup>106</sup> NAO: History of National Audit Office.

<sup>107</sup> NAO: Legislation underpinning the work of the NAO.

<sup>108</sup> NAO: About Us.

<sup>109</sup> NAO 2008, 11.

<sup>110</sup> NAO 2008, 22.

<sup>111</sup> History of Canadian OAG 2003, 6–7.

Kanadan tarkastusvirasto (Office of the Auditor General, OAG) suorittaa kolmenlaisia lainsäädännöllisiä tarkastuksia: tilintarkastuksia, erikoistutkimuksia ja toiminnantarkastuksia. Tilintarkastuksen on tarkoitus selvittää, pitääkö hallitus kirjaa tileistään ja onko sen kirjanpito järjestetty oikein. Tarkastusvirasto tarkastaa valtion tilien lisäksi Kanadan kolmen territorion tilit. Lisäksi OAG suorittaa vuositilintarkastuksia valtion yrityksissä ja monissa liittovaltion organisaatioissa. Liittovaltion tason tilintarkastukset ovat samanlaisia kuin yksityisellä sektorilla, mutta lisäksi niillä on kaksi muuta tehtävää. Tilintarkastusten avulla on tarkoitus selvittää, noudattavatko liiketapahtumat lakeja ja säädöksiä. Lisäksi tarkastusjohtaja voi raportoida kaikista esiin tulleista asioista, joista hänen mielestään parlamentin tulisi tietää.<sup>112</sup>

Itävallassa valtion ylin tarkastusviranomaisen tarkastaa sekä valtion, provinssi- en että paikallishallintojen taloutta<sup>113</sup>. Itävallan ylin tarkastusvirasto (Rechnungshof, RH) on liittovaltion, osavaltioiden ja paikallishallintojen korkein tarkastusviranomaisen. RH:n historia ulottuu 1700-luvulle, jolloin perustettiin suoraan keisarille vastuussa oleva hovin tilintarkastuksen virka (the Court Accounting Chamber). Toisen maailmasodan jälkeen vuonna 1948 säädettiin erillinen laki tarkastusvirastosta (Federal Law on the Rechnungshof).<sup>114</sup> Tarkastusviraston asemasta, tarkoituksesta, organisaatiosta ja tehtävistä on säädetty liittovaltion perustuslaissa, ja edelleen laissa tarkastusvirastosta (Court of Audit Act).<sup>115</sup>

RH:n tärkeimpänä tehtävänä, muiden ylimpien kansallisten tarkastusviranomaisten tavoin, on taata julkisten varojen tehokas käyttö<sup>116</sup>. RH:n tarkastusten piiriin kuuluvat kaikki liittovaltion, provinssien ja paikallishallintojen taloudelliset toimet, mukaan lukien rahastot, varat ja instituutiot, joita johtaa liittovaltion virasto<sup>117</sup>. Virasto tarkastaa myös sellaiset yritykset, joista liittovaltio omistaa vähintään 50 prosenttia. RH:lla on myös oikeus tarkastaa sellaisten julkisten toimijoiden varoja, jotka hallinnoivat liittovaltion rahastoja. Tarkastusten tavoitteena on selvittää kirjanpidon oikeellisuutta ja säädösten noudattamisen lisäksi taloudel-

---

<sup>112</sup> OAG: What We Do.

<sup>113</sup> Federal Constitution 1929, Title 5, article 121.

<sup>114</sup> NAO 2001, 39.

<sup>115</sup> Rechnungshof 2008b, 11–13.

<sup>116</sup> Rechnungshof 2008a, 3.

<sup>117</sup> Federal Constitution 1929, Title 5, article 121.

listen toimien taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta.<sup>118</sup> Itävallan tarkastusvirasto tarkastaa siis myös paikallishallintoja muista maista poiketen.

RH suorittaa neljän tyyppisiä tarkastuksia. Varainhoidon hallinnan ja hallinnon toimintojen tarkastukset ovat strategisesti viraston tärkeimpiä tarkastuksia, joita virasto suorittaa vuosittain laadittavan tarkastussuunnitelman mukaan. Liittovaltion tilinpäätösasiakirjojen tarkastuksen tehtävänä on varmistaa, että budjettia on noudatettu, ja että määrärahat on allokoitu oikein. Virasto tarkastaa myös sellaisia kansainvälisiä instituutioita, jotka pääosin rahoitetaan valtion lahjoituksilla. Viimeisenä tarkastustyyppinä ovat sellaiset tarkastukset, jotka tukevat Euroopan tilintarkastustuomioistuinta.<sup>119</sup>

## 5.2 Paikallishallintojen tarkastajat

Paikallishallintojen tilintarkastajille ei ole samanlaista yhtenäistä kuvausta, kuin valtioiden ylimmille tarkastusviranomaisille. Yhteistä on, että tarkastajat huolehtivat paikallishallintojen tilintarkastuksesta, ja että tarkastajien asettamisesta on säädetty maiden lainsäädännössä. Tilintarkastusjärjestelmät kuitenkin eroavat toisistaan maiden välillä. Eroja löytyy niin lainsäädännön asettamien vaatimusten, kuin tarkastusten organisointitapojen välillä. Seuraavassa on esitelty tarkastelun kohteena olevien maiden paikallishallintojen tilintarkastusjärjestelmiä.

Suomessa paikallishallintojen tilintarkastuksesta on säädetty lailla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajille (JHTT-tilintarkastaja). JHTT-tutkinto perustettiin vuonna 1991 asetuksella julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta. Asetus on sittemmin kumottu vuonna 1999 voimaan tulleella lailla. Alkuperäisessä asetuksessa JHTT-tutkinnon tarkoituksena on yhdenmukaistaa valtion, kuntien ja kuntaliittojen tilintarkastustehtävissä toimivien tarkastajien ammatillisia valmiuksia. Lailla perustettiin myös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja-

---

<sup>118</sup> Federal Constitution 1929, Chapter 5, article 126b.

<sup>119</sup> Rechnungshof: Audits.

lautakunta (JHTT- lautakunta), joka toimii edelleen valtionvarainministeriön yhteydessä.<sup>120</sup> Lain ja valtioneuvoston asetuksen lisäksi JHTT-tilintarkastajasta säädetään kuntalaissa. Lain mukaan kunnanvaltuusto valitsee valtuustokauttaan vastaavaksi ajaksi virkavastuulla toimivan tilintarkastajan, jonka tulee olla JHTT- lautakunnan hyväksymä.<sup>121</sup>

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajaksi voidaan hyväksyä henkilö, joka on suorittanut JHTT-tutkinnon ja täyttää tilintarkastajan yleisen kelpoisuuden vaatimukset<sup>122</sup>. Kuntalaki myös edellyttää, että tarkastajalla on edellytykset riippumattomaan tarkastukseen, ja että hän on vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa kunnan hallinto, kirjanpito sekä tilinpäätös ja konsernitase kunkin tilikauden osalta. Virheistä ja epäkohdista tarkastajan on ilmoitettava kunnan tarkastuslautakunnalle sekä tarvittaessa hallitukselle.<sup>123</sup> Tarkastuksessa tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa<sup>124</sup>.

Ruotsin kuntien tilintarkastajien valinnasta ja tehtävistä säädetään Ruotsin kunnallislaisissa. Lain mukaan uusi valtuusto valitsee vähintään 5 tilintarkastajaa seuraavaksi valtuustokaudeksi<sup>125</sup>. Tilintarkastajille ei kuitenkaan ole säädetty erillisiä pätevyysvaatimuksia: riittää että tilintarkastaja on vähintään 18-vuotias<sup>126</sup>. Paikallishallintojen tarkastajien vapaaehtoisesta auktorisoinnista vastaa vuonna 2000 perustettu Sveriges Kommunala Yrkesrevisor (SKYREV). Järjestön tavoitteena on varmistaa, että paikallishallintojen tarkastamisen laatu säilyy korkealla tasolla. Samalla se pyrkii edistämään tilintarkastajien eettisten ja ammatillisten standardien kehittämistä.<sup>127</sup> SKYREV:n tarjoama auktorisointi ei kuitenkaan ole pakollinen, eikä sitä edellytetä kunnan tilintarkastajilta. Auktori-

---

<sup>120</sup> A 926/1991, 1§.

<sup>121</sup> L 72–73§.

<sup>122</sup> L 467/1999, 7§.

<sup>123</sup> L 365/1995, 72–73§.

<sup>124</sup> L 467/1999, 6§.

<sup>125</sup> Kommunallag 1990:900, 9 kap. 1–2§.

<sup>126</sup> SOU 2004:107, 16.

<sup>127</sup> SKYREV: What is SKYREV?

sointi on vapaaehtoinen tapa edistää tarkastusten laatua sekä tarkastajien luottavuutta.<sup>128</sup>

Tilintarkastajan on mahdollista saada SKYREVin tarjoama auktorisointi, kun hänellä katsotaan olevan riittävä perehtyneisyys tilintarkastukseen, kunnalliseen toimialaan ja kunnalliseen tilintarkastukseen sekä riittävä koulutus. Tilintarkastajaksi pyrkivältä edellytetään maisterintutkintoa joko taloustieteistä, tai julkishallinnosta. Ammattikorkeakoulututkinnon suorittaneille järjestetään täydennyskoulutusta. Auktorisoinnin myöntää hakemuksesta auktorisoinnista vastaava lautakunta. Lautakunta valvoo myös, että tarkastaja noudattaa tarkastamisesta annettuja vaatimuksia. Auktorisointi annetaan viiden vuoden jaksoissa ja tarkastaja voi anoa uutta auktorisointia viiden vuoden jakson loputtua.<sup>129</sup>

Tanskalla ei, Ruotsin järjestelmän tavoin, ole pakollista tutkintoa paikallishallintojen tilintarkastajille<sup>130</sup>. Vapaaehtoinen julkisen sektorin tilintarkastajan tutkinto on kuitenkin mahdollista suorittaa. Tanskan laillistettujen julkisen sektorin tilintarkastajien järjestö (Registerede Revisorer, FRR) vastaa tutkinnon järjestämisestä. FRR on Tanskan suurin tilintarkastusyhteisö. Päästäkseen järjestön jäseneksi tarkastajan tulee olla laillistettu tilintarkastaja. FRR:n laillistetulla tilintarkastajalla on oikeus tarkastaa muun muassa paikallishallintoja. Tilintarkastajat eivät kuitenkaan voi tarkastaa pörssiin listattuja yhtiöitä, pankkeja tai vakuutusyhtiöitä.<sup>131</sup>

Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus valvoo Englannin paikallishallintoja. Skotlannissa ja Walesissa valvonta on kuitenkin kunkin alueen hallituksen vastuulla. Englannissa tarkastamisesta huolehtii itsenäinen tarkastuskomissio, Audit Commission (AC).<sup>132</sup> Tarkastuskomissiosta, sen tehtävistä ja asemasta säädetään lailla<sup>133</sup>. Tarkastuskomission tarkastajien tehtävänä on antaa riippumaton lausunto julkishallinnon tahojen kirjanpidosta sekä raportoida tahojen varojen käytöstä. Tarkastajilla on myös velvollisuus tarkastaa, että voimavaroja käy-

---

<sup>128</sup> SOU 2004:107, 11.

<sup>129</sup> SKYREV 2008. 4–6§, 12§.

<sup>130</sup> SKL 2007, 5.

<sup>131</sup> FRR: Welcome to FRR.

<sup>132</sup> Haubrich, McLean 2006, 271.

<sup>133</sup> Audit Commission Act 1998, section 1.



tään tehokkaasti ja taloudellisesti, ja että niillä saadaan aikaan haluttuja vaikutuksia.<sup>134</sup> Paikallishallintoja tarkastamaan voidaan nimetä ainoastaan sellainen henkilö, joka on jonkin Yhdistyneen kuningaskunnan tilintarkastusyhteisön jäsen. Tällaisia yhteisöjä ovat muun muassa The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), ja The Association of Certified Accountants (ACCA).<sup>135</sup>

Kanadassa julkinen hallinto on jaettu kolmeen tasoon: liittovaltio, provinssit ja kunnat. Provinssilla on oikeus säätää omien kuntiensä oikeuksista ja velvollisuuksista, mistä johtuen kunnan mahdollisuudet päättää omista asioistaan riippuu siitä provinssista, johon se kuuluu. Kuntien oikeudet ja valtuudet vaihtelevatkin suuresti maan sisällä: Jokaisella provinssilla on oma kunnallislakinsa (Municipal Act), jossa säädetään kuntien rakenteesta, tehtävistä ja valtuuksista. Jokaisessa kunnallislaissa on säädetty tilintarkastajan valinnasta, nimittämisestä ja tehtävistä. Lisäksi jokaisella provinssilla on oma tarkastusjohtajansa, jonka tehtävänä on tarkastaa provinssin talouden toteutumista sekä kuntien ja provinssin välisiä varainsiirtoja.<sup>136</sup>

Provinssien erilaisista kunnallislajeista johtuen Kanadassa ei ole yhteistä määritelmää paikallishallintojen tilintarkastajille. Ontarion kunnallislaissa esimerkiksi säädetään vain, että tilintarkastajan tulee olla laillistettu<sup>137</sup>. Tilintarkastajasta säädetään tarkemmin laissa julkisesta tilintarkastuksesta (Public Accounting Act), jonka mukaan tilintarkastajan tulee olla tietyn tilintarkastusyhteisön jäsen<sup>138</sup>. Hyväksytyt tilintarkastusyhteisöt puolestaan määrittelee Ontarion julkisten tilintarkastajien neuvosto (The Public Accountants Council). Hyväksytyjen tilintarkastustahojen valitsemisen lisäksi neuvosto ylläpitää tilintarkastuksen tasoa laatimalla standardeja ja valvomalla tilintarkastajia. Neuvosto on hyväksynyt kolme järjestöä, joiden jäsenet kelpaavat Ontarion kuntien tilintarkastajiksi: Certified General Accountants Association of Ontario (CGANS), Institute of Char-

<sup>134</sup> Audit Commission 2008, 3–4.

<sup>135</sup> Audit Commission Act 1998, Section 3.

<sup>136</sup> Rattray, 1, 3, 5, 9.

<sup>137</sup> Municipal Act 2001, c. 25. s.296 (1).

<sup>138</sup> Public Accounting Act 2004, c.8. s.4(1).

red Accountants of Ontario (ICAO), ja Society of Management Accountants of Ontario (CMAO).<sup>139</sup>

Nova Scotiassa tilintarkastajan tulee puolestaan tulla hyväksytyksi julkisten tilintarkastajien lautakuntaan (Public Accountants Board), johon edellytyksenä on Kanadan kansalaisuuden lisäksi tiettyjen koulutusvaatimusten täytyminen<sup>140</sup>. Myös Nova Scotia edellyttää paikallishallintojen tilintarkastajilta tiettyjen järjestöjen jäsenyyttä: Institute of Chartered Accountants of Nova Scotia (ICANS), Certified General Accountants Association of Nova Scotia (CGANS), tai Society of Management Accountants of Nova Scotia (CMANS). Järjestöjen jäsenyys ei kuitenkaan yksinään riitä, vaan CGANS:n ja CMANS:n jäsenien tulee lisäksi olla suorittanut ylimääräinen tarkastusta käsittelevä osio.<sup>141</sup> Kanadan eri provinssit edellyttävät tarkastajiltaan samojen järjestöjen jäsenyyttä, vaikkakin järjestöt ovat jakautuneet paikallisjärjestöihin. Kattojärjestöt, joista yhteen tarkastajan on kuuluttava, ovat: *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*, *Certified General Accountants Associations of Canada (CGA)* ja *Society of Management Accountants of Canada (CMA)*.

---

<sup>139</sup> PAC: About Us.

<sup>140</sup> Public Accountants Act 1989, c. 369, s.14(1).

<sup>141</sup> PABNS 2002, 2.

## 6 AUKTORISOINTIMENETELMÄT

Tässä kappaleessa kuvataan eri maiden julkisen sektorin tarkastajien auktorisointimenetelmiä. Tarkoituksena on luoda käsitys eri järjestelmien yhtäläisyyksistä ja eroista. Käsittelyn kohteena ovat siis auktorisointimenetelmät sekä ne tavat, joilla tarkastajien pätevyys määritellään. Eri tutkintojen ja koulutusvaatimusten tarkempaa sisältöä ja siten osaamisen tarkempaa määrittelyä käsitellään kappaleessa 7.

Tarkastusvirastojen tarkastajien valintaan vaikuttaa usein viraston jo olemassa oleva osaamisrakenne. Rekrytoinnilla pyritään täydentämään viraston osaamista. Niin toiminnan- kuin tilintarkastajiltakin edellytetään yleensä tiettyä koulutustasoa. Esimerkiksi Kanadassa toiminnantarkastajilta edellytetään maisterintutkintoa, kun taas Ruotsin tarkastusviraston toiminnantarkastajilla on oltava sopiva yliopistotutkinto sekä kokemusta tutkimustyöstä<sup>142</sup>. Tanskassa puolestaan tarkastusvirasto määrittelee virastossa tarvittavan osaamiseen erikseen jokaisen rekrytointiprosessin kohdalla<sup>143</sup>. Tarkastusvirastoilla ei siten ole yhtenäistä menetelmää tarkastajien auktorisointia varten, mutta jokaisella virastolla on järjestelmä tarkastajien pätevyyden täydentämiseksi ja ylläpitämiseksi.

Valtioiden ylimpien tarkastusvirastojen tarkastajille on määritelty edellytetyt osaaminen, mutta erillinen auktorisointijärjestelmä on vain muutamassa maassa. Eri tarkastusvirastojen riittävän pätevyyden varmistamiseksi laatimat järjestelmät on jaettavissa kolmeen ryhmään: Tanskan ja Itävallan tarkastusvirastoilla on kummallakin oma tarkastajille suunnattu tutkinto<sup>144</sup>. Myös Ruotsin tarkastusvirasto järjestää koulutusta omille tarkastajilleen, vaikkakaan kyseessä ei ole erillinen tilintarkastustutkinto<sup>145</sup>. Kanadassa ja Englannissa tarkastajilta taas edellytetään paikallisen tilintarkastusyhteisön jäsenyyttä ja samalla yhteisön

---

<sup>142</sup> OAG 2006, 5.

Oskar Karnebackin sähköpostikirje kirjoittajalle 29.1.2009.

<sup>143</sup> Samuel Holmin sähköpostikirje tekijälle 4.2.2009.

<sup>144</sup> Samuel Holmin sähköpostikirje tekijälle 4.2.2009.

Executive Academy: Professional MBA Public Auditing.

<sup>145</sup> Oskar Karnebackin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009

järjestämän auktorisoinnin suorittamista<sup>146</sup>. Suomen tarkastusvirasto on puolestaan määritellyt osaamisalueet, joita tarkastajilta odotetaan. Sillä ei ole kuitenkaan ole erillistä koulutussuunnitelmaa tai -järjestelmää osaamisen varmistamiseksi.<sup>147</sup>

Paikallishallintojen auktorisointimenetelmät on myös mahdollista jakaa kolmeen ryhmään. Suomella, Ruotsilla ja Tanskalla on jokaisella oma erillinen tilintarkastajien auktorisointijärjestelmänsä. Järjestelmien välillä on kuitenkin merkittäviä eroja. Suomen auktorisointi on ainoana pakollinen tilintarkastajien tutkinto, kun Ruotsin ja Tanskan auktorisoinnit ovat vapaaehtoisia.<sup>148</sup> Tanskalla on kuitenkin erillinen yliopistotasoinen koulutusohjelma julkisen sektorin tilintarkastajille, joka on pakollinen auktorisoinnin haluaville<sup>149</sup>. Ruotsin paikallishallintojen tarkastajien auktorisointi myönnetään ilman koetta, eikä sitä varten ole määritelty erillisiä opintovaatimuksia<sup>150</sup>.

Suomen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto) on pakollinen, mutta sitä varten ei järjestetä erillistä koulutusta. Kukin auktorisoinnin haluava vastaa itse tarvittavan koulutuksen ja kokemuksen keräämisestä. JHTT-tutkinnon tehtävänä on vain varmistaa, että henkilöllä on auktorisoinnin edellyttämä osaaminen. Ruotsin vapaaehtoinen auktorisointi on osaltaan samanlainen Suomen järjestelmän kanssa: edellytyksenä auktorisoinnille on ylempi korkeakoulututkinto sekä riittävä käytännön osaaminen<sup>151</sup>. Auktorisointia varten ei tarvitse suorittaa erillistä koetta, vaan auktorisointi myönnetään hakemuksesta. Hakemuksessa on esitettävä kaikki auktorisoinnin kannalta tärkeät opinnot sekä käytännön kokemus<sup>152</sup>. Tanskan auktorisointi on myös vapaaehtoinen, ja perustuu tarkastajien itse hankkimalle koulutukselle. Tanskan järjestö FRR järjestää kuitenkin auktorisointiin johtavan kokeen. Edellytyksenä on kor-

---

<sup>146</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.  
OAG 2006, 5.

<sup>147</sup> VTV, 18.6.2008.

<sup>148</sup> Laki 365/1995, 72–73§.  
SOU 2004, 16.

FRR: Welcome to FRR.

<sup>149</sup> FRR: Kvalifikationeksamen.

<sup>150</sup> SKYREV: Komplettering inför certifiering.

<sup>151</sup> SKYREV: Komplettering inför certifiering.

<sup>152</sup> SKYREV: Regler för certifiering.

keakoulututkinto sekä erillisen julkisen sektorin tilitarkastajille suunnatun tutkinnon suorittaminen.<sup>153</sup>

Kanadan ja Englannin tilintarkastajilta edellytetään puolestaan tilintarkastusyhteisön jäsenyyttä, joka siten toimii tarvittavana auktorisointina<sup>154</sup>. Tilintarkastusyhteisön jäsenyys onkin toinen tapa järjestää tarkastajien auktorisointi. Yhteisöjen jäsenyyden edellytyksenä on niiden oman tutkinnon suorittaminen. Itävallan järjestelmä poikkeaa näistä edellä kuvatuista malleista. Itävallan paikallishallintojen tarkastamisesta vastaa sama taho, joka vastaa myös valtion talouden tarkastamisesta<sup>155</sup>. Itävallan paikallishallintojen tilintarkastajille ei siis ole laadittu erillistä auktorisointimenetelmää, vaan tarkastajilta edellytetään samaa osaamista, ja saman koulutuksen läpikäymistä, kuin valtiontalouden tarkastajilta.

Englannin paikallishallintojen tilintarkastajien asettamisesta vastaa erillinen tarkastuskomissio<sup>156</sup>. Edellytyksenä tarkastajaksi pääsemiseksi on Yhdistyneen kuningaskunnan alueella toimivan tilintarkastusyhteisön jäsenyys. Jokainen tilintarkastusyhteisö on laatinut oman koulutusohjelmansa, jonka läpikäymistä se edellyttää jäseniltään. Englannin julkisen sektorin tarkastamiseen keskittyneen järjestön, CIPFAn, koulutusohjelmia järjestetään useissa yliopistoissa<sup>157</sup>. ICAEWn tarjoamaan auktorisointiin ei puolestaan kuulu muodollista opetusta, vaan opiskelu tapahtuu työn ohella järjestön laatimien itseopiskelumateriaalien avulla<sup>158</sup>. Kolmannen järjestön, ACCAn tutkintoa varten on mahdollista suorittaa kursseja yliopistoissa, mutta myös itseopiskelu on mahdollista järjestön laatimien materiaalien avulla<sup>159</sup>.

Kanadassa, johtuen provinssien eriävistä lainsäädännöistä, tarkastusjärjestelmät eroavat provinssien välillä. Yhteistä kuitenkin on, että tilintarkastajilta edelly-

---

<sup>153</sup> FRR: Kvalifikationsexamen.

<sup>154</sup> Audit Commission Act 1998, Section 3.

Public Accountants Act 2004, c.8. s.4(1).

<sup>155</sup> Federal Constitution 1929, Title 5, article 121.

<sup>156</sup> Haubrich, McLean 2006, 271.

<sup>157</sup> CIPFA: Diploma in Public Audit.

<sup>158</sup> ICAEW: Your learning materials for the ACA syllabus.

<sup>159</sup> ACCA: Tuition provider resources.

tetään kanadalaisen tilintarkastusyhteisön jäsenyyttä.<sup>160</sup> Kanadan tilintarkastusjärjestöjen tarjoamat tutkinnot ovat hyvin samanlaisia suoritustavoiltaan kuin Englannin. Kanadan pääasiassa yksityiselle sektorille tarkoitettu CMA-tutkinto suoritetaan työn ohella<sup>161</sup>. CGA-tutkinnon 19 kurssia puolestaan suoritetaan etäopintoina järjestön kehittämässä Internet-ympäristössä<sup>162</sup>. CICA-järjestön auktorisointiin johtavasta koulutuksesta edellisistä poiketen vastaa kunkin provinssin oma järjestö. Esimerkiksi Ontarion CICA järjestää koulutusta ja kursseja, joiden tarkoituksena on tukea itseopiskelua<sup>163</sup>.

---

<sup>160</sup> Public Accounting Act 2004, c.8. s.4(1).

Public Accountants Act 1989, c. 369, s.14(1).

<sup>161</sup> CMA: Become a CMA.

<sup>162</sup> CGA: Online learning.

<sup>163</sup> ICAO: Examination Preparation Programs.

## **7 TARKASTAJIEN PÄTEVYYS**

Kuten on jo käynyt ilmi, julkisen sektorin tarkastajien osaamiselle on asetettu vaatimuksia erilaisten auktorisointimenetelmien avulla. Tässä kappaleessa kuvataan noiden auktorisointimenetelmien osaamisvaatimuksia. Seuraavassa käsitellään siten tarkastajilta edellytetyjen tutkintojen sisältöä sekä muita vaatimuksia, joita julkisen sektorin tarkastajille on asetettu. Nämä koulutus- ja osaamisvaatimukset yhdessä muodostavat perustan tarkastajien pätevyuden määrittelylle.

### **7.1 Suomi**

#### **7.1.1 Valtiontalouden tarkastusvirasto**

Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) määritteli vuonna 2008 tarkastajiensa osaamisalueet, joita on tarkoitus tulevaisuudessa hyödyntää monella tapaa viraston toiminnassa, niin henkilöstöjohtamisessa, kuin itse rekrytoinnissakin. Tarkastajien osaamisen määrittely helpottaa koko viraston osaamisen kartoittamista, ja tukee samalla koko viraston henkilöstöstrategian muodostamista. Samalla viraston on mahdollista selvittää, minkä alueen osalta se kaipaa vahvistusta. Tähän tarpeeseen on siten mahdollista vastata rekrytoinnilla. Osaamisalueiden ja -tasojen määrittely kuuluu myös osana yksikön suunnitteluun ja johtamiseen. Alueiden avulla yksikön on mahdollista muodostaa toimintansa kannalta tavoiteltava osaamisrakenne ja hyödyntää sitä tulevaisuudessa rekrytoinneissa.

Samalla osaamisen vähimmäisvaatimukset luovat yhtenäisyyttä tarkastajien kesken, parantaen näin viraston tuloksellista toimintaa.<sup>164</sup>

Osaamisalueiden määrittelyllä vaikutetaan myös yksittäisen tarkastajan työskentelyyn. Osaamisen ja sen tasojen määrittely ohjaavat tarkastajaa kehittämään omaa asiantuntijuuttaan, kun yksikön ja koko viraston tasolla on määriteltä millä alueella osaamista erityisesti tarvitaan. Tarkoituksena on laatia henkilökohtainen kehityssuunnitelma (HOPS), jossa asetetaan tavoitteet henkilökohtaisen asiantuntijuuden rakentamiselle. Samalla osaamisalueet ohjaavat henkilökohtaisten kehittämiskeskustelujen käymistä, joiden tarkoituksena on auttaa viraston koulutussuunnitelmien tekemisessä.<sup>165</sup>

VTV:n tarkastajien ammatillinen osaaminen on jaettu kolmeen osaan: 1) ammatilliseen osaamiseen, 2) toiminnalliseen osaamiseen, ja 3) johtamistaitoon ja johtamiskokemukseen. *Ammatillinen osaaminen* on jaettu edelleen kolmeen osaan: yleiseen ammatilliseen osaamiseen, tarkastustekniikoiden ja -menetelmien osaamiseen sekä menetelmä- ja analyysiosaamiseen. *Toiminnallinen osaaminen* jakautuu kuuteen eri osa-alueeseen, joita ovat IT-osaaminen ja tiedonhankinta, itsensä johtaminen ja työnhallinta, yhteiskunnallisen viitekehyksen ja inhimillisen käyttäytymisen ymmärtäminen, arvo-osaaminen ja alaistaidot, yhteistyö- ja vuorovaikutustaidot sekä kielitaito. *Johtamistaito ja johtamiskokemus* on edelleen jaettu neljään osaan: taito ja valmiudet käyttää erilaisia johtamistyyplejä; kokemus ja tulokset projektinjohtotehtävistä; kokemus varsinaisista esimiestehtävistä; ja mahdollinen suuntautuminen johtamisen erityisalueella.<sup>166</sup> Ammatillinen osaaminen on esitetty taulukossa 3.

---

<sup>164</sup> VTV 18.6.2008.

<sup>165</sup> VTV 18.6.2008.

<sup>166</sup> VTV: Valtiontalouden tarkastusviraston osaamisen osaamisalueet.



<b>Ammatillinen osaaminen</b>	<b>Yleisen ammatillisen osaamisen osaamisalueet</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- valtiontalouden hoito sekä talous ja finanssipolitiikka</li> <li>- valtiontalous ja kansantalous</li> <li>- valtionhallinto ja Suomen oikeusjärjestelmä</li> <li>- valtiontalouden valvontajärjestelmä</li> <li>- Euroopan unioni, EU:n talous ja rahoituslähteet sekä EU-oikeus</li> <li>- laskentatoimen, tilinpäätöksen ja tilinpäätösanalyysin periaatteet</li> <li>- ohjaus-, johtamis- ja hallintojärjestelmät</li> <li>- riskienhallinnan ja sisäisen valvonnan periaatteet</li> <li>- ulkoisen tarkastuksen ja arvioinnin teoria, menetelmät ja standardit</li> </ul>
	<b>Tarkastustekniikoiden ja -menetelmien osaaminen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tilintarkastus</li> <li>- toiminnantarkastus</li> <li>- IT-tarkastus</li> </ul>
	<b>Menetelmä- ja analyysiosaaminen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- talousmatematiikka</li> <li>- tilastotiede</li> <li>- kvalitatiiviset analyysimenetelmät</li> <li>- kauppa- ja liiketaloustieteet</li> <li>- kansantaloustiede</li> <li>- oikeustaloustiede</li> <li>- terveystaloustiede</li> <li>- ympäristötaloustiede</li> <li>- tuotantotalous</li> <li>- hallintotiede ja organisaatiotutkimus</li> <li>- sosiologia ja valtiotiede</li> <li>- oikeustiede</li> <li>- tietojenkäsittelytiede ja tietohallinto</li> <li>- henkilöstöhallinto ja henkisten voimavarojen johtaminen</li> </ul>
<b>Toiminnallinen osaaminen</b>	IT-osaaminen ja tiedonhankinta Itsensä johtaminen ja työnhallinta Yhteiskunnallisen viitekehyksen ja inhimillisen käyttäytymisen ymmärtäminen Arvo-osaaminen ja alaistaidot Yhteistyö- ja vuorovaikutustaidot Kielitaito	
<b>Johtamistaito ja johtamiskokemus</b>	Taito ja valmiudet käyttää erilaisia johtamistyyliä Kokemus ja tulokset projektinjohtotehtävistä Kokemus varsinaisista esimiestehtävistä Mahdollinen suuntautuminen johtamisen erityisalueella	

*Taulukko 3: VTV:n osaamisen osa-alueet*

Jokaiselle osaamisalueelle on määritelty osaamistaso, jonka perusteella tarkastajan osaamista kullakin osa-alueella arvioidaan. Toiminnallista osaamista sekä johtamistaitoa ja johtamiskokemusta arvioidaan molempia asteikolla 1-5 (1 välttävä, 5 erinomainen). Sen sijaan tarkemmin määritellyt ammatillisen osaamisen osaamistasot ovat:

1. Tiedon ja näkökulman merkityksen ymmärtäjä.
2. Soveltaja rutiinitilanteissa.
3. Osaamisalueen asiantuntija.
4. Osaamisalueen syvällinen tai laaja-alainen erityisasiantuntija.

5. Alan korkean tason ja alalla arvostettu erityisasiantuntija.<sup>167</sup>

Osaamisalueiden ja osaamisen tasojen avulla VTV voi määritellä kelpoisuusvaatimukset virkoihin. Itsenäisesti tarkastustyötä suorittavilla on oltava yleisen ammatillisen osaamisen osa-alueilla vähintään tason 1 osaaminen (tiedon ja näkökulman merkityksen ymmärtäjä). Tämän lisäksi tarkastajalta vaaditaan vähintään tason 2 osaaminen (soveltaja rutiinitilanteissa) niiltä alueilta, jotka ovat keskeisiä tämän oman tehtävän kannalta sekä tarkastuksen päälinjan erikoistumisalueen osalta. Johtavalta tarkastajalta puolestaan edellytetään kaikilta yleisen ammatillisen osaamisen alueilta tason 2 osaaminen, ja tason 3 osaaminen (asiantuntija) oman tehtävän kannalta keskeisiltä osa-alueilta ja tarkastuksen päälinjan erikoistumisalueelta. Vaihtoehtona tarkastuksen päälinjan erikoistumisalueen tason 3 osaamiselle on menetelmä- ja analyysiosaamisen tason 4 osaaminen. Itsenäiseltä tarkastajalta ja johtavalta tilin- tai toiminnantarkastajalta vaaditut osaamisen tasot on tiivistetty taulukkoon 4.

Osaaminen	Itsenäinen tarkastaja	Johtava tarkastaja
Kaikki yleisen ammatillisen osaamisen alueet	2	2
Oman tehtävän kannalta keskeiset yleisen ammatillisen osaamisen alueet	2	3
Tarkastuksen päälinjan erikoistumisalue	1	3(*)
) tai syvemmän menetelmä- ja analyysiosaaminen		4

*Taulukko 4: VTV:n tarkastajien osaamisen tasot*

### 7.1.2 Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkintoa (JHTT-tutkinto) edellytetään kuntien tilintarkastajilta. Pääsääntönä on, että JHTT-tutkintoon osallistuvalla on oltava suoritettuna ylempi korkeakoulututkinto sekä muut vaadittavat opinnot. Lisäksi tutkintoon osallistuvalla on oltava käytännön kokemusta julkishallinnon ja -talouden tehtävistä kolme vuotta, ja tilintarkastustehtävistä vähintään kolme vuotta. Mikäli henkilö on toiminut vähintään 15 vuotta tilintarkastustehtävissä, tai

<sup>167</sup> VTV: Valtiontalouden tarkastusviraston osaamisen osaamisalueet.

hänellä on vähintään seitsemän vuoden kokemus vaativista laskentatoimen ja rahoituksen tehtävistä sekä vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastustehtävistä, on hänellä mahdollisuus osallistua tutkintoon suorittuaan muita vaadittavia opintoja koskevat lisätehtävät.<sup>168</sup>

JHTT-tutkinto on jaettu kolmeen osaan: *tilintarkastustietous ja -tekniikka, tilintarkastuskertomus ja tilintarkastukseen liittyvät muut raportit, ja tuloksellisuuden mittaaminen ja arviointi*. Tutkinnon suorittaminen edellyttää jokaisen osan hyväksytyä suoritusta.<sup>169</sup> Taulukossa 5 on esitetty JHTT-tutkinnon rakenne tarkemmin<sup>170</sup>.

Tilintarkastustietous ja -tekniikka	Tilintarkastuskertomus ja tilintarkastukseen liittyvät muut raportit	Tuloksellisuuden mittaaminen ja arviointi
a) yleinen osuus b) julkisen hallinnon osuus c) yksityisen sektorin osuus	a) kirjanpito ja tilinpäätös b) verotus c) yhtiöoikeus d) tilintarkastus	a) tuloksellisuuden tarkastus ja tuloksellisuuden arviointi b) julkisten toimintaohjelmien arviointi

#### Taulukko 5: JHTT-tutkinnon rakenne

Tutkintoon edellytetään laskentatoimen ja oikeustieteen opintojen lisäksi muita opintoja hallintotieteestä, kansantaloustieteestä, tilastotieteestä ja tietojärjestelmätieteestä<sup>171</sup>. Opintoja on oltava vähintään 120 opintopisteen edestä. Vaaditut opinnot on mahdollista suorittaa yliopiston lisäksi myös ammattikorkeakoulussa, kunhan opinnot vastaavat sisällöltään ja laajuudeltaan yliopistossa annettavaa opetusta. Tutkintoon osallistuvan on osoitettava täyttävänsä opintovaatimukset yliopiston tai ammattikorkeakoulun laatiman todistuksen avulla.<sup>172</sup> Tampereen Yliopistossa järjestettävä Tilintarkastuksen ja auktorisoinnin maisteriohjelma antaa valmiudet JHTT-tutkinnon suorittamiseen, sillä sen osana on mahdollista suorittaa tutkintoon sisältyvät opinnot<sup>173</sup>. Maisteriohjelman suorittaminen ei kuitenkaan ole edellytys JHTT-tutkinnon suorittamiseksi.

<sup>168</sup> L 467/1999, 9§.

<sup>169</sup> Valtionvarainministeriön asetus 1051/2005, 1§.

<sup>170</sup> JHTT-tutkinnon 2009 tutkintovaatimukset, 5-13.

<sup>171</sup> VM:n A 1051/2005, 5-7§.

<sup>172</sup> VM:n A 1051/2005, 8-9§.

<sup>173</sup> Tay: Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma.

*Laskentatoimen opinnot:* Tutkinnon suorittaminen edellyttää, että hakija on suorittanut vähintään 60 opintopisteen laajuiset laskentatoimen opinnot, joista vähintään 25 opintopisteen opintojen tulee käsitellä julkisyhteisöjä. Laskentatoimen opintojen myötä hakijalla tulee olla riittävät tiedot kirjanpidon ja tilinpäätöksen periaatteista, tilintarkastuksesta ja tuloksellisuustarkastuksen menetelmistä, julkisyhteisöjen meno- ja tulotaloudesta, budjetoinnista sekä muista talouden ohjausjärjestelmistä, ja rahoituksesta.<sup>174</sup>

*Oikeustieteen opinnot:* Hakijalta edellytetään 35 opintopisteen edestä oikeustieteen opintoja, joiden tulee sisältää vähintään 20 opintopistettä julkisoikeuden opintoja. Näiden opintojen tulee antaa hakijalle riittävät tiedot julkisyhteisöjen varainkäytön ja varainkäytön valvonnan oikeudellisesta sääntelystä, tehtävistä ja muutoksesta sekä varainhankinnasta. Lisäksi opintoihin on kuuluttava Euroopan unionin varainkäyttöä ja varainhoidon valvontaa koskevia opintoja, vero-oikeutta sekä omaisuuden vaihdantaa tai muita sopimusoikeutta käsitteleviä opintoja.<sup>175</sup>

*Muut opinnot:* Laskentatoimen ja oikeustieteen opintojen lisäksi hakijalta edellytetään yhteensä vähintään 25 opintopisteen opintoja hallintotieteissä, kansantaloustieteessä, tilastotieteessä sekä tietojärjestelmätieteissä.

---

<sup>174</sup> VM:n A 1051/2005, 5§.

<sup>175</sup> VM:n A 1051/2005, 6§.

## 7.2 Ruotsi

### 7.2.1 Riksrevisionen

Ruotsin ylimmän tarkastusviranomaisen (SNAO) tarkastajilta edellytetään oikeanlaista yliopistotutkintoa. Tilintarkastajilla tulee olla sama pätevyys kuin yksityisen sektorin tarkastajilla. Tämän lisäksi SNAOn tilintarkastajilla tulee olla perusosaaminen julkisen sektorin hallintoon liittyvistä asioista. Toiminnantarkastajilla on yleensä tutkinto valtio-opista, taloustieteestä, oikeustieteestä, jonka lisäksi heillä on kokemusta tutkimustyöstä. Toiminnantarkastajia rekrytoidaan sen mukaan, millä toiminnan alueella virastolla on tarvetta osaamiselle.<sup>176</sup>

Virasto järjestää sisäisesti koulutusta niin tilin-, kuin toiminnantarkastajilleenkin. Tilintarkastajien koulutusohjelmaan kuuluu 24 kurssia, jotka on jaettu viiteen tasoon. Tarkastaja aloittaa koulutuksen siltä tasolta, jolle hän koulutuksensa, kokemuksensa ja osaamisensa perusteella kuuluu. Tarkastajan palkkakehitys ja hänen eteneminen uralla on sidoksissa kursseilla suoritettaviin kokeisiin. Toiminnantarkastajille tarkoitettu koulutus on jaettu kolmeen osaan, joista jokaisessa käsitellään julkista hallintoa, projektien johtamista, toiminnantarkastuksen metodeja, tieteellisiä tutkimusmetodeja, kommunikaatiotaitoja sekä kansallista talouden hoitoa. Osa kursseista on yhteisiä niin toiminnan-, kuin tilintarkastajillekin. Lisäksi tilintarkastajien on mahdollista osallistua toiminnantarkastajien koulutukseen laajentaakseen osaamistaan.<sup>177</sup>

---

<sup>176</sup> Oskar Karneäckin sähköpostikirje kirjoittajalle 29.1.2009.

<sup>177</sup> Oskar Karneäckin sähköpostikirje kirjoittajalle 29.1.2009.

## Yksityisen sektorin tarkastajat: FAR SRS

Koska Ruotsin tarkastusviraston tarkastajilta edellytetään samaa osaamista kuin yksityisen sektorin tarkastajilta, on tässä syytä tarkastella myös niiden tarkastajien auktorisointia. Ruotsissa on kahdenlaisia laillistettuja tilintarkastajia: auktorisoituja tilintarkastajia (auktoriserade revisorer) ja hyväksytyjä tilintarkastajia (godkända revisorer). Molempien auktorisoimisesta ja valvonnasta vastaa Auktorisoitujen tilintarkastajien hallintoneuvosto (Revisorsnämnden, RN). Hallintoneuvosto toimii oikeusministeriön alaisena. Auktorisoidut tarkastajat voivat tarkastaa kaikenlaisia yrityksiä, kun taas hyväksytyt tilintarkastajat voivat tarkastaa vain yrityksiä, joita ei ole listattu pörssiin, joissa on alle 200 työntekijää, ja joiden nettovarallisuus on alle 39.7 miljoonaa ruotsin kruunua.<sup>178</sup> Tässä mielessä Ruotsin tilintarkastajat vastaavat Suomen KHT- ja HTM- tilintarkastajia.

Hyväksytyksi tilintarkastajaksi voidaan hyväksyä henkilö, joka on suorittanut yrityksen hallintoon keskittyneen alemman korkeakoulututkinnon tai vastaavan, ja jolla on kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastustehtävistä. Vaatimukset auktorisoiduksi tilintarkastajaksi ovat käytännössä samat kuin hyväksytyille tilintarkastajallekin, muutamia lisäyksiä lukuun ottamatta. Henkilön tulee olla suorittanut ylempi korkeakoulututkinto. Edellä mainitun kolmen vuoden työkokemuksen lisäksi henkilöllä tulee olla suoritettuna kahden vuoden työkokemus auktorisoidun tilintarkastajan alaisuudessa. Auktorisoiduille ja hyväksytyille tilintarkastajille on lisäksi omat hyväksymiskokeensa, jotka järjestää tilintarkastajien hallintoneuvosto (RN).<sup>179</sup>

Edellä mainittujen vaatimusten lisäksi hallintoneuvosto on määritellyt vaadittavien opintojen sisällön, jotka on esitetty taulukossa 6. Taulukossa esitettyjen opintojen lisäksi opiskelijalle jää 10 opintopistettä vapaavalintaisia opintoja varten. Vaatimukset ovat samat sekä auktorisoiduille että hyväksytyille tilintarkastajille,

---

<sup>178</sup> FAR SRS: Requirements for Qualification in Sweden.

<sup>179</sup> FAR SRS: Requirements for Qualification in Sweden.

mutta auktorisoidut tilintarkastajat joutuvat suorittamaan ylimääräiset 40 opintopisteen laajuiset teoriaopinnot haluamassaan aineessa.<sup>180</sup>

Oppiaine	Op.	Sisältö
Yrityksen hallinto	60	- talousteoriat - tilintarkastus - tilintarkastajan rooli ja vastuu - rahoitus - taloushallinto - ulkoinen tarkastus
Oikeustiede	30	- oikeusjärjestelmä - tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö - yritys juridiikka - vero-oikeus
Tietotekniikka Kansantaloustiede Tilastotiede ja matematiikka	20	mm. - IT-kontrollit - tietoturva

*Taulukko 6: Ruotsin tilintarkastajien opintovaatimukset*

## 7.2.2 SKYREV - Ruotsin kuntien tarkastajien auktorisoija

Sveriges Kommunala Yrkesrevisor (SKYREV) vastaa Ruotsin paikallishallintojen tilintarkastajien auktorisoinnista. Järjestö ei määrittele tarkemmin vaaditun koulutuksen sisältöä, maisterintutkinto riittää. Internet-sivuillaan SKYREV kuitenkin listaa Ruotsin korkeakouluissa järjestettäviä kursseja, joiden avulla henkilö voi täydentää omaa osaamistaan auktorisoinnin vaatimalle tasolle.<sup>181</sup> Nämä kurssit käsittelevät taloustiedettä, oikeustiedettä, johtamismenetelmiä, yhteiskuntatiedettä, politiikkaa, hallintoa, ja tarkastusmenetelmiä. Kurssien perusteella on siten mahdollista muodostaa käsitys siitä, mitä auktorisoidulta tarkastajalta edellytetään. Taulukossa 7 on esitetty tiivistetysti SKYREV:n Internet-sivuilla esitetyt kurssit aihepiireittäin jaoteltuina.<sup>182</sup>

<sup>180</sup> RNFS 1996:1, 2–3§.

<sup>181</sup> SKYREV: Komplettering inför certifiering.

<sup>182</sup> SKYREV: Planerade Kurserna.

Aihepiiri	Kurssin aihe
Taloustiede	- liiketaloustiede - kansantaloustiede - mikroekonomia - makroekonomia - julkistalous
Oikeustiede	- oikeustieteen perusteet - kauppaoikeuden perusteet - sosiaalioikeus - hallinto-oikeus - julkisoikeus
Johtaminen	- laadun kehittäminen - johtaminen ja eettisyys - organisaatiot ja järjestöt - julkisen organisaation johtaminen - organisaatioiden johtaminen - sosiologia
Yhteiskuntatiede, valtio-oppi ja EU	- valtio-oppi - valtiotiede - yhteiskuntatiede - EU:n poliittinen järjestelmä - EU teoriassa ja käytännössä
Hallinto ja ohjausmenetelmät	- rahoitus ja investointi - talouden ohjaus - demokratia ja hyvinvointi - toteutus ja arviointi - toiminnan ohjaus
Politiikka	- talouspolitiikka - poliittiset ohjausmenetelmät - kunnallinen demokratia - vertaileva politiikka - kansallinen ja kansainvälinen politiikka
Tarkastusmenetelmät	- ulkoinen tarkastus - arviointi ja laadunvarmistus

*Taulukko 7: SKYREV:n auktorisoinnin kurssit*

Koulutuksen lisäksi auktorisointi edellyttää riittävää käytännön kokemusta, jonka voi kerätä muutamalla tavalla: Auktorisoinnin haluava tilintarkastaja voi toimia auktorisoidun tilintarkastajan apulaisena viiden vuoden ajan. Hänellä on myös mahdollisuus toimia kahden vuoden ajan auktorisoidun tilintarkastajan avustajana, jonka lisäksi hänen tulee kolmen kalenterivuoden aikana toimia johtavassa asemassa kunnallisessa tilintarkastuksessa ajan, joka vastaa yhteensä kahden vuoden kokopäivätyötä. Yhden vuoden työkokemukseksi lasketaan 1600 työtuntia.<sup>183</sup> Voidakseen uusia auktorisointinsa tarkastajan on todistettava toimineensa tilintarkastajan tehtävissä vähintään 1600 tuntia viimeisen viiden vuoden aikana<sup>184</sup>.

<sup>183</sup> SKYREV 2008, 7§.

<sup>184</sup> SKYREV 2008, 10§.



Käytännön kokemukseen tulee sisältyä tarkastusten suunnittelua, tilinpäätös-vientejä sekä tarkastustehtävien raportointia. Kokemusta arvioitaessa erityisen tärkeitä ovat tarkastajan tekemät arviot ja johtopäätökset sekä eettisten sääntöjen huomioiminen työssä. Tavoitteena on, että tarkastaja saa kokonaisvaltaisen kuvan tarkastustehtävistä kaikilta kunnan toimialoilta, ja tutustuu asianmukaisiin selvitys- ja arviointimenetelmiin. Käytännön kokemuksen tarkoituksena on edelleen varmistaa, että tarkastaja ymmärtää miten päätöksiä tehdään ja toimeenpannaan kunnissa sekä ymmärtää valtuuston, hallituksen ja lautakuntien välisen työnjaon.<sup>185</sup>

### **Tarkastustapa-standardit ja eettiset säännöt**

Ruotsin paikallishallintojen keskusjärjestö Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) on laatinut kunnalliselle tarkastukselle omat tilintarkastustapa-standardit. Standardit korostavat tilintarkastajan roolia kunnan luottamustehtävänä, jolle perustan luo niin poliittinen kuin kansalaisten tuki. Poliittisen tuen merkitystä korostaa se, että puolueet asettavat ehdokkaat, joista valtuusto valitsee tilintarkastajat. Puolueiden politiikka ei kuitenkaan saa vaikuttaa tilintarkastajien toimintaan. Tilintarkastajan ominaisuuksia tulee standardien mukaan olla riippumattomuus, objektiivisuus, lahjomattomuus sekä asiallisuus.<sup>186</sup> Sen tarkemmin tilintarkastajilta edellytetyjä taitoja tai pätevyyttä ei ole määritely.

SKL:n tarkastustapastandardit ovat tarkastajien pätevyyden osalta hyvin yhteneväiset SKYREV:n eettisten sääntöjen kanssa. SKYREV:n lautakunta hyväksyy järjestön jäseniksi ne, joilla on riittävä akateeminen koulutus sekä kokemusta ja ymmärrystä kunnallisesta tilintarkastuksesta. Lisäksi järjestö edellyttää kaikkien tarkastajien noudattavan SKL:n tilintarkastustapa-standardeja. Näiden edellytysten lisäksi SKYREV:n jäsenet ovat laatineet tarkastajia koskevan eettisten sääntöjen kokoelman. Kokoelma on jaettu kahteen osaan, joista ensimmäinen käsittelee niitä seikkoja, jotka erottavat kunnat yksityisen sektorin toimi-

---

<sup>185</sup> SKYREV 2008, 8–9§.

<sup>186</sup> SKL 2006, 13–14.

joista. Toiseen osaan kuuluu viisi tarkastajilta edellytettyä käyttäytymistä kuvaavaa standardia<sup>187</sup>

Sääntöjen ensimmäinen osan perustana on, että tarkastajan tulee ymmärtää ja kunnioittaa kuntien erityispiirteitä ja niiden päätöksentekokäytäntöjä. Tarkastajan tulee myös ymmärtää kunnan toiminnan tavoite ja tehtävä kokonaisvaltaisesti. Lisäksi tarkastajan tulee työssään edistää luottamusta kunnan toimintaan sekä toimia julkisuusperiaatteen mukaisesti samalla kuitenkin ottaen huomioon salassapitovelvollisuuden. Tarkastaja on myös aina vastuussa hoitaakseen ottamansa tehtävän toteutuksesta sekä arvionsa ja johtopäätöksensä tekemisestä tosiasioihin perustuen.<sup>188</sup> Toiseen osaan kuuluvat standardit ovat: riippumattomuus ja lahjomattomuus, objektiivisuus ja asiallisuus, pätevyys, kollegiaalisuus sekä arvostus ja luottamus<sup>189</sup>.

- *Riippumattomuus ja lahjomattomuus*: Tarkastaja ei saa omilla toimillaan asettaa tarkastuksen eikä tarkastajan riippumattomuutta ja lahjomattomuutta epäilyn alaisiksi. Tarkastajalla ei saa olla henkilökohtaista, taloudellista tai poliittista suhdetta tarkastettavaan tahoon.<sup>190</sup>
- *Objektiivisuus ja asiallisuus*: Tarkastajan on toimittava aina asiallisesti, ja pyrittävä toimissaan objektiivisuuteen. Tarkastajan tulee selvittää ja ottaa päätöksissään huomioon kaikki asiaa koskevat relevantit tosiasiat.<sup>191</sup>
- *Pätevyys*: Tarkastajalla tulee olla riittävä koulutus, valmius ja kokemus toimiakseen työssään. Hänellä on myös velvollisuus turvautua asiantuntijan apuun suoriutakseen tehtävästään sen vaatimalla tasolla.<sup>192</sup>
- *Kollegiaalisuus*: Tarkastajalla tulee olla hyvät suhteet muihin tarkastajiin.<sup>193</sup>

---

<sup>187</sup> SKYREV 2003, Inledning.

<sup>188</sup> SKYREV 2003, Portalparagraf.

<sup>189</sup> SKYREV 2003, Regel 1-5.

<sup>190</sup> SKYREV 2003, Regel 1.

<sup>191</sup> SKYREV 2003, Regel 2.

<sup>192</sup> SKYREV 2003, Regel 3.

<sup>193</sup> SKYREV 2003, Regel 4.

- *Arvostus ja luottamus*: Tarkastajan tulee toimia esimerkillisesti edistääkseen tarkastajien ammattikunnan arvostusta, ja vahvistaakseen siihen kohdistuvaa luottamusta.<sup>194</sup>

## 7.3 Tanska

### 7.3.1 Rigsrevisionen

Määrittääkseen onko henkilö pätevä tarkastajaksi Tanskan tarkastusvirasto (Rigsrevision) kiinnittää paljon huomiota tarkastajien rekrytointiprosessiin. Määritelyään tarvittavan osaamisen ja koulutuksen, jota avoimena olevan viran hoitaminen edellyttää, henkilöstöhallinto kutsuu noin kahdeksan koulutukseltaan pätevää henkilöä haastatteluun. Ensimmäisessä vaiheessa tarkoituksena on selvittää, miten henkilöt tulevat toimeen toisten ihmisten kanssa, ja miten he sopeutuisivat viraston kulttuuriin. Viimeisessä vaiheessa kolme tai neljä hakijaa kutsutaan johtajan haastatteluun, jossa selvitetään hakijan pätevyys tarkastamisen ja keskushallinnon osa-alueilla. Kaikilta tarkastajilta edellytetään valtio-opin ja tarkastuksen osaamista.<sup>195</sup> Tarkastajilta vaadittu osaaminen määritellään siis aina tehtäväkohtaisesti.

Rigsrevision tarjoaa tarkastajilleen koulutusta sekä tilin-, että toiminnantarkastuksen aloilla. Koulutukseen osallistuva tarkastaja suorittaa kursseja yliopistolla yhteensä 60 ETC-pisteen edestä. Tilintarkastuksen tutkintoon (COR-tutkinto) kuuluu teoreettinen osuus sekä käytännön harjoittelu. Teoreettisen osion tarkoituksena on, että tarkastaja pääsee lähemmäs sitä ammatillisen osaamisen tasoa, jota Tanskan talouden tarkastaminen edellyttää.<sup>196</sup> Tutkinnon osa-alueet

---

<sup>194</sup> SKYREV 2003, Regel 5.

<sup>195</sup> Samuel Holmin sähköpostikirje tekijälle 4.2.2009.

<sup>196</sup> COR: teoretisk uddannelse, praktik samt den afsluttende certificeringsprøve.

voidaankin siten tulkita tarkastajilta yleisesti edellytetyiksi osaamisen osa-alueiksi, vaikka osaaminen määritellään jokaisen tehtävän kohdalla erikseen.

Tilintarkastuksen tutkintoon kuuluvat kurssit käsittelevät julkista taloutta, julkis-oikeutta, yleistä tarkastusteoriaa, julkista tarkastusta, tili- ja budjettiteorioita, julkishallintoa sekä IT-hallintoa ja -tarkastusta. Toiminnantarkastajan tutkintoon kuuluu tarkastamisen lisäksi muun muassa koulutusta projektien johtamisesta. Kurssit suoritettuaan tarkastajasta tulee sertifioitu julkisen sektorin tarkastaja (COR-revisor).<sup>197</sup> Taulukossa 8 on esitetty tutkintoon kuuluvat kurssit sekä niiden laajuudet ETC-pisteillä.

Kurssi	ETC	Sisältö (mm.)
<b>Julkinen talous</b>	7,5	- julkisen sektorin taloudellinen tehtävä - poliittiset päätökset ja niiden perusteet - hyvinvointitalous - verot ja maksut, veropolitiikka - työ ja sosiaalipolitiikka - markkinoiden häiriöt ja julkinen sektori - governance failure ja public choice -teoriat - kustannus-hyöty -analyysi - julkisen sektorin eri tasot (EU, valtio, kunnat)
<b>Julkisoikeus</b>	10,0	- perustuslaki - valtionhallinnon elimet, ja vallan jako niiden välillä - lakien säätäminen - hallinto-oikeus - kunnallis- ja paikallislainsäädäntö - EU-lainsäädäntö
<b>Yleinen tarkastusteoria</b>	5,5	- tarkastusviraston perustuslaillinen asema - viraston peruseriaatteet - tarkastusten suunnittelu - viraston suoritteet - raportointi - viraston rooli ja vastuut
<b>Julkisen sektorin tarkastus</b>	10,0	- tarkastus ja public governance - sisäisen tarkastus ja riskien hallinta julkisella sektorilla - julkisen sektorin tarkastusmenetelmät
<b>Laskenta- ja budjettiteoriat</b>	9,5	- budjetti- ja taseteoriat julkisella sektorilla - tase ja public governance - julkisen sektorin tase
<b>Julkishallinto</b>	7,5	- Tanskan julkisen hallinnon kokoonpano - julkisen sektorin toimijoiden asema toimintaympäristössään - julkisten organisaatioiden päätöksentekoprosessit - toimeenpanoprosessit - New Public Management - julkisen sektorin rooli asema ja rooli parlamentaarisisessa päätöksenteossa
<b>IT-hallinto ja IT-tarkastus</b>	7,5	- IT-asioiden parempi johtaminen - IT-hankinnat, -kehitys ja -toimeenpano - IT-tuki - tietoturvallisuus

<sup>197</sup> Samuel Holmin sähköpostikirje tekijälle 4.2.2009.

*Taulukko 8: Tanskan COR-tutkinnon osa-alueet*

Suurimman painoarvon ETC -pisteissä mitattuna saavat julkisoikeutta, julkisen sektorin tarkastusta sekä tilejä ja budjettiteorioita käsittelevät kurssit. Julkisoikeutta käsittelevän kurssin tarkoituksena on, että tarkastajalla on sen suoritettuaan riittävä ymmärrys julkishallinnosta juridisena kokonaisuutena sekä kyky ja tarvittava osaaminen arvioida oikeudellisia ongelmia<sup>198</sup>. Julkisen sektorin tarkastukseen liittyvä kurssi puolestaan käsittelee julkisen sektorin tarkastamisen metodeja ja periaatteita konkreettisten esimerkkien avulla, ja syventää näin tarkastajan osaamista erityisesti julkisella sektorilla<sup>199</sup>. Tilejä ja budjettiteoriaa käsittelevän kurssin tavoitteena on antaa tarkastajalle parempi ymmärrys julkisen sektorin budjeteista ja tileistä, ja samalla antaa valmiudet ratkaista ongelmia niin kunta-, valtio-, kuin EU-tasolla<sup>200</sup>.

Julkista taloutta, julkista hallintoa sekä IT-hallintoa ja -tarkastusta käsittelevät kurssit ovat jokainen 7,5 ETC-pisteen arvoisia. Julkisen talouden kurssin tarkoituksena on perehdyttää tarkastaja julkisen talouden ja hyvinvointivaltion perusteisiin. Lisäksi sen tavoitteena on varmistaa, että tarkastajalla on riittävät tiedot talouden eri prosesseista.<sup>201</sup> Julkishallinnon kurssi käsittelee julkisen sektorin roolia, muotoa, kehitystä ja johtamista, lisäksi se tutustuttaa tarkastajan niin kunnallis-, kuin valtionhallinnon mekanismeihin ja tehtäviin<sup>202</sup>. IT-hallintoa ja -tarkastusta käsittelevän kurssin tavoitteena on antaa tarkastajalle valmiudet arvioida yhteistä IT-strategiaa ja sen tavoitteita sekä tietoturvallisuutta<sup>203</sup>.

Yleinen tarkastusteoria saa yksinään pienimmän painoarvon, mutta yhdessä julkisen sektorin tarkastuksen kurssin kanssa tarkastusteoriat nousevat ETC-pisteissä muiden osa-alueiden yläpuolelle. Yleisen tarkastusteorian kurssin tavoitteena on tarjota tarkastajalle näkökulma ja perusteellinen tuntemus niistä tarkastusmenetelmistä, joita tarkastajat käyttävät<sup>204</sup>. Tarkastajan ei tarvitse suo-

---

<sup>198</sup> COR: Offentlig ret.

<sup>199</sup> COR: Kursus i offentlig revision.

<sup>200</sup> COR: Offentlig regnskab og budgetteori.

<sup>201</sup> COR: Offentlig økonomi.

<sup>202</sup> COR: Offentlig organisation.

<sup>203</sup> COR: IT-revision og it-governance.

<sup>204</sup> COR: General revisionsteori.

rittää uudelleen sellaisia kursseja, joiden aihepiiriin tarkastaja on jo tutustunut esimerkiksi aikaisemmassa tutkinnossaan<sup>205</sup>.

### 7.3.2 Paikallishallintojen tarkastajat: Registerede Revisor (FRR)

Tanskassa paikallishallintojen tilintarkastajien auktorisoinnista vastaava järjestö on Registerede Revisor (FRR). Laillistetuksi paikallishallintojen tilintarkastajaksi hyväksyminen edellyttää FRR:n järjestämän loppukokeen suorittamista. Kokeeseen osallistujilta edellytetään pääsääntöisesti kauppakorkeakoulun loppututkintoa (HA- tai HD- tutkinto) ja laillistetuille julkisensektorin tilintarkastajille suunnatun jatkotutkinnon (cand. merc. aud.) pakollisen osan suorittamista, tai jatkotutkinnon suorittamista kokonaan.<sup>206</sup>

HA-tutkinto on kolmevuotinen liiketalouteen keskittyvä yliopistotasoinen tutkinto. Tutkinto antaa valmiuden osallistua suoraan tilintarkastajien jatkotutkintoon, ja FRR pitääkin HA-tutkintoa HD-tutkintoa parempana vaihtoehtona. HA-tutkinto rakentuu viiden peruselementin ympärille: organisaatiot, tase, rahoitus ja kaupankäynti.<sup>207</sup> HA-tutkinnosta poiketen HD-tutkinto on jaettu kahteen osaan ja se kestää neljä vuotta. Tutkinnon osista ensimmäinen on pakollinen kaikille. Toisessa osassa voi suuntautua joko kirjanpitoon ja talouden johtamiseen tai rahoitukseen. FRR suosittelee, että opiskelija toimii harjoittelijana tai avustajana tilintarkastusyriyksessä opintojensa yhteydessä. HD-tutkinto suoritetaankin osana aikaisena opiskeluna, toisin kuin HA-tutkinto.<sup>208</sup> Molempien tutkintojen voidaan katsoa vastaavan suomen kandidaatintutkintoa.

Edellä mainittua tilintarkastajan jatkotutkintoa (cand.merc.aud.) kutsutaan myös laillistettujen tilintarkastajien teoreettiseksi tutkinnoksi. Sen suorittaminen kestää kahdesta kolmeen vuotta, riippuen siitä, opiskeleeko koko- vai osa-aikaisena.

<sup>205</sup> Samuel Holmin sähköpostikirje tekijälle 4.2.2009.

<sup>206</sup> FRR: Kvalifikationseksamen.

<sup>207</sup> FRR: HA.

<sup>208</sup> FRR: HD.

Tutkinto koostuu tarkastusteoriasta, ulkoisesta raportoinnista sekä oikeustieteistä.<sup>209</sup> Tutkinto on mahdollista suorittaa kahdessa Tanskan kauppakorkeakoulussa ja kahdessa yliopistossa<sup>210</sup>. Tutkinnon suoritettuaan opiskelija on valmis osallistumaan FRR:n järjestämään hyväksymiskokeeseen.<sup>211</sup> Hyväksymiskoe koostuu suullisesta ja kirjallisesta osasta. Kirjallinen osa kestää kahdeksan tuntia ja suullinen osa tunnin.<sup>212</sup> Taulukossa 9 on esitetty Tanskan laillistetuilta tilintarkastajilta vaadittu koulutus, eli HA- ja HD- tutkintojen sekä tilintarkastajien jatkotutkinnon sisältö.

HA- tutkinto	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mikro- ja makroekonomia</li> <li>- organisaatioanalyysi</li> <li>- johdon laskentatoimi</li> <li>- tilastotiede</li> <li>- tutkimusmenetelmät</li> <li>- talouden johtaminen</li> <li>- rahoitus</li> <li>- kansainvälinen talous</li> <li>- ulkoinen laskentatoimi</li> <li>- yritys juridiikka</li> <li>- strategiat ja toimintasuunnitelmat</li> <li>- markkinointi</li> </ul>		Cand.mer.aud. (pakollinen osa)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tarkastusteoria</li> <li>- ulkoinen raportointi</li> <li>- vero-oikeus</li> <li>- yritys juridiikka</li> </ul>
HD-tutkinto (yleinen osa)		<b>2. osa: kirjanpito ja talouden johtaminen</b>		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- liiketaloustiede</li> <li>- data-analyysi</li> <li>- kansantaloustiede</li> <li>- yritys juridiikka</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- strategiat ja johtaminen</li> <li>- ulkoinen laskentatoimi</li> <li>- talouden johtaminen</li> <li>- vero-oikeus</li> </ul>		
		<b>2. osa: rahoitus</b>		

*Taulukko 9: Tanskan laillistetuilta tilintarkastajilta vaadittava koulutus*

<sup>209</sup> FRR: Cand.merc.aud.

<sup>210</sup> SR: Cand.merc.aud.

<sup>211</sup> FRR: Cand.merc.aud.

<sup>212</sup> FRR: Kvalifikationseksamen.

## 7.4 Englanti

### 7.4.1 National Audit Office

Joka vuosi Englannin ylin tarkastusviranomaisen (National Audit Office, NAO) palkkaa noin 70 uutta yliopistosta valmistunutta, joilla on mahdollisuus osallistua NAO:n tarjoamaan koulutusohjelmaan. Ohjelman läpäistyään henkilöstä tulee laillistettu tilintarkastaja (chartered accountant) ja Englannin ja Walesin laillistettujen tilintarkastajien järjestön (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW) jäsen. NAO edellyttää, että kaikki tilintarkastajat käyvät läpi tämän koulutuksen. Virasto maksaa kaikki kurssimaksut, mukaan lukien kirjat ja kokeiden osallistumismaksut. Se myös tukee tulevia tarkastajia muun muassa opiskelulomien muodossa sekä järjestämällä tutkintoa tukevia kursseja.<sup>213</sup>

NAO:n järjestämä koulutus koostuu neljästä osiosta, joiden suorittaminen jakautuu kahdelle vuodelle. Virasto järjestää uusille harjoittelijoille muutaman päivän mittaisen tutustumiskurssin heti heidän virastoon tulonsa jälkeen. Kurssi on pakollinen kaikille, joilla ei ole aikaisempaa kokemusta tilintarkastuksesta. Tutustumiskurssin tavoitteena on varmistaa, että harjoittelija ymmärtää yleisimmät tilintarkastuksen termit, ymmärtää NAO:n roolin ja keitä sen asiakkaita ovat, tiedostaa tarkastustyön vaiheet, osaa lukea ja tulkita kirjanpitoa ja tilinpäätöksiä sekä kehittää harjoittelijan yhteistyö- ja esiintymistaitoja.<sup>214</sup>

Reilun puolen vuoden jälkeen harjoittelijat osallistuvat kurssille tarkastuksen perusteista, joka tutustumiskurssin tavoin kestää muutaman päivän. Tavoitteena on, että kurssin jälkeen tuleva tarkastaja osaa suorittaa yksinkertaisia tarkastustehtäviä opastuksen alaisena. Keskitason kurssi järjestetään noin vuoden kuluttua harjoittelijan tulon jälkeen, jonka jälkeen harjoittelija osaa toimia tarkastusryhmän johtajana, laatia tarkastussuunnitelman, muodostaa johtopäätöksen

---

<sup>213</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

<sup>214</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.



tilinpäätöstiedoista ja esittää tulokset asiakkaalle. Kahden vuoden työskentelyn jälkeen harjoittelijalle tarjotaan syventävä kurssi, jonka suorittuaan hän osaa toimia tarkastustehtävän johtajana. Taulukossa 10 on esitetty tilintarkastajilta vaadittu koulutus.<sup>215</sup>

Kurssi	Tavoite	Sisältö
<b>Perehdyttäminen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ymmärtää NAOssa yleisimmin käytetyt tarkastustermit</li> <li>- ymmärtää NAO:n roolin ja asiakaskunnan</li> <li>- ymmärtää tarkastuksen vaiheet</li> <li>- osaa lukea kirjanpidon asiakirjoja</li> <li>- tiimityöskentely- ja esiintymistaidot</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tilintarkastusten tavoite, laajuus ja luonne</li> <li>- keskushallinnon esittely</li> <li>- keskeiset kirjanpidon ja tarkastuksen käsitteet</li> <li>- yksinkertaisten tarkastusten läpivienti</li> <li>- tarkastustyön dokumentointi</li> <li>- raportointi</li> </ul>
<b>Perusteet</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- osaa suorittaa yksinkertaisia tarkastuksia</li> <li>- ymmärtää NAOssa yleisimmin käytetyt tarkastustermit</li> <li>- ymmärtää NAO:n roolin ja asiakaskunnan</li> <li>- ymmärtää tarkastuksen vaiheet</li> <li>- osaa lukea kirjanpidon asiakirjoja</li> <li>- tiimityöskentely- ja esiintymistaitojen kehittyminen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keskushallinnon viitekehys: rahoitus, toiminta</li> <li>- tarkastusten suunnittelun esittely</li> <li>- tarkastusmenetelmien tyypit</li> <li>- testauksien dokumentointi ja tulosten arviointi</li> <li>- tarkastajan vastuu julkaistavasta materiaalista</li> </ul>
<b>Keskitaso</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- osaa toimia tarkastusryhmän johtajana</li> <li>- osaa valmistella tarkastussuunnitelman</li> <li>- osaa toimia ”kentällä”</li> <li>- osaa arvioida virheitä</li> <li>- osaa muodosta johtopäätöksen tileistä</li> <li>- osaa antaa palautetta tuloksista asiakkaalle</li> <li>- osaa käsitellä yksinkertaisia johdon ongelmia</li> <li>- tiimityöskentely- ja esiintymistaitojen kehittyminen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- liiketoiminnan ymmärtäminen ja riskien tunnistaminen</li> <li>- laskennan tarkkuus</li> <li>- IT-kontrollien testaaminen ja arviointi</li> <li>- analyyttisen menetelmät</li> <li>- kirjanpidon ja sisäisen tarkastuksen menetelmät</li> <li>- asianmukaisen tarkastustavan suunnittelu</li> <li>- otantamenetelmät</li> <li>- tarkastusaineiston ja virheanalyysin yhdistäminen</li> <li>- asiakkaalle raportointi</li> <li>- tarkastustodisteet ja raportit</li> </ul>
<b>Syventävä</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- voi toimia tarkastustehtävän johtajana</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tarkastustyön arviointi</li> <li>- tilien päättäminen</li> <li>- valtionhallinnon tilit</li> <li>- corporate governance</li> </ul>

*Taulukko 10: NAO:n tilintarkastajien tutkinnon sisältö*

NAO on lisäksi määritellyt henkilöstölleen kuusi pätevyyden aluetta, jotka ovat yhteisiä sekä tarkastustyöhön osallistuville että niille, jotka eivät osallistu tarkastuksiin. Osa-alueiden avulla seurataan henkilöstön ammatillista kehittymistä. Taulukossa 11 on esitetty NAO:n henkilökunnan pätevyyden osa-alueet sekä esimerkkejä siitä, mitä tarkastajalta odotetaan.<sup>216</sup> Pätevyyden alueita ei ole sidottu

<sup>215</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

<sup>216</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

tiettyihin tieteen aloihin, vaan ne keskittyvät henkilön omiin valmiuksiin toimia tarkastajana.

Pätevyys	Osa-alueet	Pätevä työntekijä mm.
1. Tehtävän suorittaminen	Työn huolellinen suunnittelu	- tunnistaa mitä vaaditaan ja miksi - varautuu odottamattomaan
	Resurssien organisointi	- tiedostaa tarvittavat resurssit ajoissa sekä toimii täsmällisesti - löytää tasapainon laadun ja tarkkuuden välillä
	Edistymisen seuranta	- varoittaa työn pitkittymisestä - arvioi tuloksia ennakoituja tuloksia vasten
	Sinnikkyys	- käsittelee joustavasti muutoksia - ottaa vastuun työstä
2. Asian ytimeen pyrkiminen	Kohteen analysointi	- tunnistaa yhteneväisyydet sekä epäjohtonmukaisuudet - tarkastelee asiaa kaikkien asianomaisten kannalta
	Johtopäätösten tekeminen	- soveltaa järkeviä, asianmukaisia menetelmiä - hyödyntää ammatillista osaamista, ja uusimpia tietoja
	Ratkaisujen tekeminen	- kantaa vastuun päätöksistä - pystyy tekemään nopeita ja kovia päätöksiä
3. Ihmisten kannustaminen	Ihmisten kohteleva yksilöinä	- kohtelee työtovereita ja asiakkaita yhdenvertaisina - kiittää onnistuneesta työstä, ja juhlistaa saavutuksia
	Toiminen osana tiimiä	- tunnistaa ja hyödyntää erilaisuutta - jakaa osaamistaan työtovereilleen
	Ihmisten johtaminen	- tuo esiin työn tarkoitusta sekä tiimin osana toimimista - toimii esimerkillisesti
	Toisten kehittämisen kannustaminen	- delegoi haastavia tehtäviä - antaa säännöllisesti rehellistä ja rakentavaa kritiikkiä
4. Työpanoksen parantaminen	Itsensä kehittäminen	- tunnistaa omat vahvuutensa ja heikkoutensa - pyrkii saamaan palautetta, ja toimii palautteen mukaisesti
	Osaamisen ylläpitäminen	- päivittää säännöllisesti tietojaan - seuraa asiakasta ja julkista sektoria koskevista asioista
	Laadun, innovatiivisuuden ja kehittämisen ylläpitäminen	- tekee parannusehdotuksia - hakee tarvittaessa neuvoa muilta asiantuntijoilta
5. Viestin välittäminen	Luotettavan ja ammatillisen kuvan antaminen	- keskustelee itsevarmasti, mutta huomioi myös vastaargumentit - tiedostaa henkilökohtaisen tyylin vaikutuksen muihin
	Hyvä viestintä	- käy keskustelut kasvokkain aina kun mahdollista - johtaa kokouksia tehokkaasti tavoitteiden saavuttamiseksi
	Yhteistyö muiden kanssa	- käyttää empatiaa ja kuuntelua vaikuttaakseen muihin - tarjoaa asianmukaisia ja objektiivisia neuvoja
6. NAO:n kehittäminen	Tehtävän ymmärtäminen	- ymmärtää oman roolinsa NAO:ssa - osoittaa kiinnostusta NAO kehittämiseen
	Strategisesti ajatteleva	- tunnistaa uhat ja mahdollisuuksia - osallistuu myös oman vastualueensa ulkopuolisiin tehtäviin
	Ihmisten johtaminen haastavina aikoina	- kehittää visioita siitä, kuinka asiat voisivat olla - auttaa muita sopeutumaan muutoksiin

*Taulukko 11: NAO:n tarkastajien pätevyyden osa-alueet*

Tarkastajien pätevyyttä tarkastellessa NAO:ssa kiinnitetään huomiota siihen, kuinka tehokkaasti tarkastaja saa työnsä tehtyä, ja mitä menetelmiä hän käyttää tehtävien suorittamiseen. Tärkeää on sekin, että tarkastaja analysoi tarkastus-

kohdetta huolella ja ottaa huomioon kaikki mahdolliset näkökulmat ja päätyy näin järkeviin lopputuloksiin. Pätevyyden tarkastelussa otetaan myös huomioon yhteistyötaidot, miten tarkastaja suhtautuu muiden kehittymiseen ja se, miten tämä toimii tiimin osana. Tarkastajilta edellytetään oman itsensä ja ammattitaitonsa kehittämistä, joka otetaan vahvasti huomioon pätevyyttä arvioitaessa. NAO ottaa tarkastajiensa pätevydessä huomioon myös sen, miten tarkastaja edustaa virastoa, miten hän kommunikoi ulkopuolisten tahojen kanssa, ja miten hän suhtautuu viraston kehittämiseen ja tulevaisuuteen.<sup>217</sup>

Vuoden lopussa jokaisen tarkastajan on laadittava vuosiarviointi, jossa arvioidaan keskeisimmät vahvuudet ja myönteiset näkökulmat NAO:n kuuden pätevyysalueen kannalta. Lisäksi arvioidaan henkilön kehittymistä verrattuna hänen tavoitteisiinsa. Vuosiarvioinnissa on myös yhteenveto niistä vahvuuksista ja alueilta, joita työntekijä haluaa jatkossa kehittää. Tarkastajat saavat esimieheltään toimintaan perustuvan arvosanan muun muassa sen mukaan, kuinka haastaviin tarkastustehtäviin tarkastaja on ryhtynyt, ja millaista edistymistä hän on osoittanut.<sup>218</sup>

Jokaisen NAO:n työntekijän on lisäksi esitettävä neljännesvuosittain raportti työtehtävistään. Raportissa henkilö tarkastelee kaikkia niitä tehtäviä tai tarkastuksia, joissa hän on ollut osallisena. Tarkastajien kohdalla raportti koskee niitä tarkastuksia, joihin on kulunut vähintään 72 työtuntia. Vastuussa oleva päällikkö tarkastaa raportit ja antaa sekä kirjallisen että numeerisen arvion neljällä osa-alueella. Arvostellut osa-alueet ovat: 1) ymmärtäminen: tietoisuus toimialasta, 2) kommunikaatio: asiakkaiden ja kollegojen innostaminen, 3) johtaminen: potentiaalain löytäminen, 4) tulosten aikaansaaminen.<sup>219</sup>

Tarkastajilta edellytetään myös jatkuvaa ammattitaidon ylläpitoa. Tavoitteena onkin, että jokainen henkilöstön jäsen suorittaisi 220 tuntia jatkuvaa ammattitaidon kehittämistä (CPD, Continuing Professional Development) kolmen vuoden aikana. Toiminnantarkastajille ja henkilöstölle joka ei osallistu tarkastuksiin, ei

---

<sup>217</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

<sup>218</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

<sup>219</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

ole tarjolla pakollisia kursseja, mutta tilintarkastajilta edellytetään tiettyjen kursien suorittamista.<sup>220</sup>

#### 7.4.2 Englannin paikallishallintojen tilintarkastajien auktorisointi

##### **The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy**

The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) on Yhdistyneen kuningaskunnan ainoa julkiseen sektoriin erikoistunut tilintarkastustaho. Järjestön historia ulottuu aina vuoteen 1885, jolloin perustettiin Corporate Treasurers and Accountants Institute. Vasta vuonna 1973 järjestön nimeksi tuli Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. Vaikka CIPFA onkin Yhdistyneen kuningaskunnan järjestö, on sillä jäseniä myös muun muassa Irlannissa, Ranskassa, Luxemburgissa, Kiinassa ja jopa Papua-Uusi-Guineassa.<sup>221</sup> Tällä hetkellä järjestöllä on yli 14.000 jäsentä<sup>222</sup>.

CIPFAn jäseneksi pääsee suorittamalla järjestön koulutusohjelman. Myös ilman koulutusta on mahdollista päästä jäseneksi CIPFAn neuvoston äänestyksellä, mutta koulutusohjelman läpikäyminen on yleisempää.<sup>223</sup> Järjestö tarjoaa viittä erilaista tutkintoa, joista yksi on ammatillinen perustutkinto (Professional Accountancy Qualification, PAC). Muut tutkinnot erikoistuvat tietyille alueelle, kuten hyväntekeväisyysjärjestöihin tai kansainvälisiin rahastoihin.<sup>224</sup> Lisäksi järjestöllä on julkiseen tarkastukseen keskittyvät koulutusohjelma (Diploma in Public Audit, DPA)<sup>225</sup>. Tässä tutkimuksessa on tarkoituksenmukaista keskittyä tarkastelemaan CIPFAn PAC-tutkintoa sekä julkisensektorin tarkastuksen DPA- tutkintoa. Kumpaakin tutkintoa on mahdollista suorittaa useissa Yhdistyneen kuningas-

<sup>220</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

<sup>221</sup> Hanney 2005, 41.

<sup>222</sup> CIPFA: Corporate.

<sup>223</sup> CIPFA: How to Become a Member.

<sup>224</sup> CIPFA: Qualifications.

<sup>225</sup> CIPFA: Diploma in Public Audit.

kunnan yliopistoissa<sup>226</sup>. Tutkintoihin järjestetään vuosittain kaksi tenttimahdollisuutta<sup>227</sup>.

Järjestön kolmivuotinen perustutkinto, *PAC*, jakaantuu kolmeen tasoon. Ensimmäinen, *perusosa*, koostuu kirjanpidon perustaidoista, ja luo näin pohjan ammatilliselle osaamiselle. Taso on jaettu neljään moduuliin, joista jokainen keskittyy yleisiin laskentatoimen osa-alueisiin. Tavoitteena onkin, että opiskelija tuntee ja ymmärtää laskentatoimen keskeisimmät periaatteet ja käsitteet osan suoritettuaan. Perusosan moduulit ovat: liiketaloudellinen laskentatoimi, johdon laskentatoimi, taloudellinen raportointi, ja taloudellisen johdon järjestelmät ja tekniikat.<sup>228</sup>

Seuraavassa *diplomi*-osassa keskitytään julkisen sektorin erikoispiirteisiin. Osio jakautuu seitsemään moduuliin: tarkastus ja varmennus, johtaminen, taloudellinen ja toiminnallinen raportointi, kirjanpito päätöksentekijöille, hallinto ja julkiset politiikat, julkinen rahoitus, ja verotus. Osion suoritettuaan opiskelija tuntee ja ymmärtää erot eri tarkastustyyppien välillä sekä ymmärtää, mikä rooli tarkastusraporteilla on päätöksenteossa. Osiossa käsitellään erilaisia julkisen sektorin päätöksentekoon ja varojen käyttöön ja keruuseen liittyviä teorioita sekä niiden historiaa. Diplomi-osan suorittaneella tarkastajalla on siten kattava teoreettinen ymmärrys julkisen sektorin erikoispiirteistä.<sup>229</sup>

Tutkinnon viimeinen osio on *loppukoe*, jossa testataan opiskelijan taitoja erilaisien hankkeiden johtamisessa ja suurissa organisaatioissa. Viimeinen osio jakautuu kahteen osaan: Strategisen johtamisen moduuli käsittelee strategista johtamista, analysointia ja päätöksentekoa, vaihtoehtojen arviointia, muutoksen johtamista sekä suunnittelua. Toisen moduulin, rahoituksen ja johtamisen tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella opiskelijan toimintaa käytännön tilanteissa. Tavoitteena on testata opiskelijan oppimia taitoja, ei pelkästään tietoja.<sup>230</sup> Pää-

---

<sup>226</sup> CIPFA: Colleges.

CIPFA. DPA Brochure, 3.

<sup>227</sup> CIPFA: Exams.

CIPFA. DPA Brochure, 3.

<sup>228</sup> CIPFA: Syllabus.

<sup>229</sup> CIPFA: Syllabus.

<sup>230</sup> CIPFA: Syllabus.

syvaatimuksena tutkintoon on suomen ylioppilastutkintoa vastaava koulutus<sup>231</sup>. Taulukossa 12 on esitetty tarkemmin PAC-tutkinnon rakenne, moduulit sekä kunkin tutkintotason tavoitteet<sup>232</sup>.

Tutkinnon taso	Moduulit	Tavoitteita
<b>Perusosa</b>	liiketaloudellinen laskentatoimi	- tuntee kirjanpidon ja laskentatoimen keskeiset periaatteet ja käsitteet
	johdon laskentatoimi	- ymmärtää kustannuslaskennan merkityksen, ja osaa hyödyntää sitä
	taloudellinen raportointi	- osata laatia ja tulkita yksinkertaisia tilinpäätöksen asiakirjoja
	taloudellisen johdon järjestelmät ja tekniikat	
<b>Diplomi</b>	tarkastus ja varmennus	- tuntee tarkastuksen perusteet, ja ymmärtää sen merkityksen
	johtaminen	- ymmärtää johtajan roolin ja merkityksen, ja tuntee erilaiset organisatorakenteet
	taloudellinen ja toiminnallinen raportointi	- ymmärtää tarkastuksen roolin ja tehtävät julkisella sektorilla
	kirjanpito päätöksentekijöille	- ymmärtää ja tunnistaa julkisten toimintamallien perusteet
	hallinto ja julkiset politiikat	- ymmärtää julkisen varojenkäytön ja velanoton merkityksen
	julkinen rahoitus	- osaa tuloverotuksen perusteet
	verotus	
<b>Loppukoe</b>	strateginen johtaminen	- testata opittuja taitoja käytännön tilanteissa
	rahoituksen ja johtamisen tapaustutkimus	

*Taulukko 12: CIPFAn perustutkinnon sisältö*

CIPFAn *DPA-tutkinto* on vuoden kestävä koulutusohjelma, joka on erikoistunut julkisen sektorin sisäiseen ja ulkoiseen tarkastukseen. Koulutusohjelmassa ei edellytetä aikaisempaa osaamista tarkastamisesta. Voidakseen osallistua ohjelmaan, hakijalla on kuitenkin oltava joko käytännökokemusta talouden tai tarkastuksen alalta, tai PAC -tutkinnon tavoin Suomen ylioppilastutkintoa vastaava koulutus. Koska tutkinnon suorittaminen vie vain vuoden, on tutkinnon suorittaminen mahdollista myös sellaisille jo työelämässä oleville tarkastajille, jotka haluavat kehittää ammattitaitoaan.<sup>233</sup> Tutkinto onkin suunniteltu niin, että tarkastaja voi soveltaa tunnilla oppimaansa omassa työssään heti seuraavana

<sup>231</sup> CIPFA: Entry Requirements.

<sup>232</sup> CIPFA: Syllabus.

<sup>233</sup> CIPFA: Diploma in Public Audit.

päivänä. Tutkinnon kuudesta osiosta neljä suoritetaan tentillä ja kaksi harjoitustyöllä.<sup>234</sup>

Koulutus on jaettu kahteen osaan, joista ensimmäisen tarkoituksena on perehdyttää opiskelija tarkastajilta vaadittaviin perustietoihin ja -taitoihin. Toisen osan tarkoituksena on syventää ensimmäisen osan tietoja. Tutkinnon ensimmäisen taso on jaettu kolmeen osioon: tarkastuskonteksti, tarkastuksen perustaidot, ja kirjanpidon tarkastusmenetelmät. Tarkastuskonteksti -osion tärkeimpänä tavoitteena on, että henkilö kykenee tunnistamaan organisaatioiden tavoitteet, niitä koskevat riskit sekä ymmärtää tarkastajan roolin näiden riskien välttämässä. Osion tavoitteena on myös muun muassa, että opiskelija ymmärtää tarkastuksen roolin, ja osaa soveltaa ammatillisia ja eettisiä standardeja työssään. Seuraavan osion, tarkastuksen perustaidot, keskeisimpinä tavoitteina ovat, että tarkastaja tunnistaa oleelliset riskit ja osaa arvioida jo olemassa olevia kontrollimekanismeja, ja että henkilö tunnistaa ja osaa kerätä tarkastuksen kannalta keskeisimmät materiaalit. Viimeisen osion, kirjanpidon tarkastusmenetelmien, tarkoituksena on, että henkilö osaa laatia keskeisimpiä kirjanpidon asiakirjoja.<sup>235</sup>

DPA -tutkinnon toinen osa on ensimmäisen tavoin jaettu kolmeen osaan: tarkastuskokonaisuuden hallinta, innovatiivisuus ja varmuus, ja taloudellinen raportointi. Keskeisimpänä tavoitteena tarkastuskokonaisuuden hallinta -osiossa on, että henkilö osaa suunnitella tarkastuksen riskianalyysiä hyödyntäen. Innovatiivisuus ja luotettavuus -osion tarkoituksena puolestaan on, että tuleva tarkastaja tuntee erilaisia tarkastusmenetelmiä ja osaa soveltaa niitä tarvittaessa. Tutkinnon viimeinen osio on taloudellinen raportointi, jonka tavoitteena on, että henkilö osaa laatia ja tulkita niin julkisen- kuin yksityisenkin sektorin toimijan tilinpäätöksiä.<sup>236</sup> Taulukossa 13 on esitetty tiivistetyssä muodossa DPA -tutkinnon opintokokonaisuus<sup>237</sup>.

---

<sup>234</sup> CIPFA. DPA Brochure, 3.

<sup>235</sup> CIPFA. Diploma in Public Audit, 1, 2, 5, 7.

<sup>236</sup> CIPFA. Diploma in Public Audit, 10, 13, 15.

<sup>237</sup> CIPFA. Diploma in Public Audit, 2–16.

Taso 1		Taso 2	
<b>Tarkastus-konteksti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tarkastuksen luonne ja tarkoitus</li> <li>- tarkastuksen rooli</li> <li>- tarkastajan ammattitaito</li> <li>- organisatoriset tavoitteet ja riskit</li> </ul>	<b>Tarkastus-kokonaisuuden hallinta</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- asiakkuuden johtaminen ja laadun hallinta</li> <li>- tarkastuksen suunnittelu</li> <li>- tarkastuksen uskottavuuden luominen</li> <li>- raportointi ja tarkastuksen tulos</li> <li>- tarkastuksen esittely</li> <li>- IT-tarkastus</li> </ul>
<b>Tarkastuksen perustaidot</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- analyysi- ja arviointitaidot</li> <li>- aineiston kerääminen</li> <li>- raportointi</li> <li>- kommunikaatiotaidot</li> <li>- tarkastusriskien tunnistaminen</li> </ul>	<b>Innovatiivisuus ja luotettavuus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- hyvä hallintotapa</li> <li>- riskien hallinnointi</li> <li>- toiminnantarkastus</li> <li>- sopimusten varmuus</li> <li>- lainmukaisuus- ja oikeudelliset puitteet</li> </ul>
<b>Kirjanpidon tarkastusmenetelmät</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tilintarkastusympäristö</li> <li>- tilintarkastuksen perusteet</li> <li>- liiketapahtumien kirjaaminen</li> <li>- raporttien laatiminen</li> <li>- kontrollimekanismit</li> </ul>	<b>Taloudellinen raportointi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Voittoa tavoittelevien organisaatioiden tilinpäätösasiakirjat</li> <li>- voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden tilinpäätösasiakirjat</li> <li>- tilinpäätösasiakirjojen tulkinta</li> <li>- budjetointi ja budjettikontrolli</li> </ul>

*Taulukko 13: CIPFAn DPA -tutkinto*

Tutkintojen lisäksi CIPFA on julkaissut lausuman ammattitaidosta (Statement of Expertise), jossa kuvataan niitä taitoja, joita erilaisissa instituutioissa työskentelevät tarvitsevat. Järjestö on lausuman avulla vastannut alati muuttuvan toimintaympäristön tuomiin haasteisiin nostamalla esiin niitä taitoja, joita erilaisissa organisaatioissa toimivat tarvitsevat. Tarkoituksena on tukea CIPFAn jäsenien ammattitaitoa: ammattitutkinnon suorittaneenkin on ylläpidettävä osaamistaan. Lausunto on jaettu kahdeksaan osaan, jotka käsittelevät sellaisia toimialueita, joilla CIPFAn jäsenet voivat toimia, kuten johtamista; taloudellista ja toiminnallista raportointia; hallintoa, etiikkaa ja arvoja; sekä tarkastamista ja tilivelvollisuutta.<sup>238</sup> Tässä yhteydessä tarkastellaan vain hallinnon, etiikan ja arvojen sekä tarkastuksen ja tilivelvollisuuden osioita.

Tarkastuksen ja tilivelvollisuuden kohdalla erityisiä ammattitaidon alueita on kolme: Tarkastajan tehtävänä on tarkastaa organisaation käytäntöjä ja raportoida niiden tehokkuudesta, luotettavuudesta ja vaikuttavuudesta. Hänen on myös pystyttävä antamaan standardien mukaisia lausuntoja toisten laatimista kirjanpidon ja toiminnantarkastuksen asiakirjoista. Tarkastajan vastuulla on myös, että organisaation tuloksista ja saavutuksista raportoidaan selkeästi, ja että niitä keskustellaan avoimesti kolmansien osapuolien kanssa. Näiden osa-alueiden

<sup>238</sup> CIPFA: Statement of Expertise.



lisäksi listataan niihin läheisesti liittyviä toimintoja, kuten tarkastussuunnitelmien laadinta, ulkoinen tarkastus sekä erilaisten raporttien laadinta.<sup>239</sup>

Hallinnon, etiikan ja arvojen ammattitaidon alueiden voidaan katsoa koskevan niin tarkastajia, kuin muitakin CIPFAn jäseniä. Ne ovat jaettu neljään osaan. Näiden ammattitaidon alueiden mukaan henkilön on toiminnallaan luotava hyvää hallintotapaa ja varmistettava sen noudattaminen organisaatiossa. Lisäksi henkilön on taattava, että organisaation sisäiset kontrollit ovat toimivia. Henkilön tehtävänä on myös edistää korkeiden eettisten, ja organisaation omien standardien noudattamista.<sup>240</sup> Lausuman ammattitaidon alueet ovat hyvin yleisluonteisia. Ne eivät kerro suoraan, mitä CIPFAn jäsenen on tehtävä ammattitaitonsa ylläpitämiseksi.

### **The Institute of Chartered Accountants**

Vuonna 1880 perustettu The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) on Euroopan suurin tilintarkastusjärjestö 132.000 jäsenellään. Kun henkilö on suorittanut järjestön tutkinnon, tulee hänestä laillistettu tilintarkastaja. ICAEW:n jäsen voi siten käyttää kansainvälisesti tunnettua lyhennettä ACA tai FCA (Chartered Accountant).<sup>241</sup> Voidakseen käyttää ACA-lyhennettä, tilintarkastajan tulee suorittaa kolmesta viiteen vuoteen kestävä koulutus, läpäistä järjestön loppukokeet ja kerätä tarvittava määrä työkokemusta<sup>242</sup>. Koulutus suoritetaan työn ohella. Sekä työnantajan että opiskelijan on sitouduttava ACA-tutkinnon suorittamiseen<sup>243</sup>.

ACA-tutkinto koostuu kahdesta osasta: perus- ja jatko-tasosta. Perustaso jakautuu edelleen teoria- ja käytännön osioihin, joissa opetellaan tilintarkastuksen keskeisimpiä käsitteitä ja sovelletaan niitä käytäntöön. Jatko-tasossa kehitetään opiskelijan teknistä osaamista. Tutkintoon liittyy kiinteästi eettiset säännöt ja

<sup>239</sup> CIPFA: Statement of Expertise.

<sup>240</sup> CIPFA: Statement of Expertise.

<sup>241</sup> ICAEW: History and Overview.

<sup>242</sup> ICAEW: What is the ACA.

<sup>243</sup> ICAEW: ACA training programme.

käyttäytymismallit, joita käydään läpi koko koulutuksen ajan. Lisäksi tutkinto korostaa opiskelijan kehittymistä tilintarkastajana, siksi opiskelijan kehittymistä seurataan viidellä alueella: eettisyys ja ammattimaisuus, henkilökohtainen tehokkuus, tekninen ja toiminnallisen ammattitaito, liiketaloudellinen valveutuneisuus, ja ammatillisten päätösten teko. Näiden alueiden katsotaan olevan keskeisiä laillistetulle tilintarkastajalle.<sup>244</sup>

Tutkinnon perustason molemmat osat jakautuvat kuuteen moduuliin. Teoriaosuuden moduuleista liike-elämään ja rahoitukseen, lakiin, varmennukseen, ja verotuksen perusteisiin kuuluu osana eettisten normien opetus, toisin kuin johdon informaatioon ja kirjanpitoon. Käytännön osuudessa puolestaan taloudellisessa johtamisessa ja kirjanpidossa ei erikseen käsitellä eettisiä sääntöjä, kun taas neljässä muussa moduulissa, liiketalouden strategiat, taloudellinen raportointi, tarkastus ja varmennus, ja verotus, ne ovat mukana. Eettisten normien tarkoituksena on saada opiskelija pohtimaan luottamuksellisuutta, lahjottomuutta, objektiivisuutta ja itsenäisyyttä. Taulukossa 14 on vielä esitetty ACA-tutkinnon rakenne ja sisältö.<sup>245</sup> Lisäksi opiskelijan on työskenneltävä 450 päivää käytännön tilintarkastustyössä. Tutkinto edellyttää, että työharjoittelu suoritetaan opiskelujen ohessa, jotta henkilö suoriutuisi mahdollisimman hyvin opiskeluistaan.<sup>246</sup>

Perustaso		Jatkotaso
Teoria	Käytäntö	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- liike-elämä ja rahoitus</li> <li>- laki</li> <li>- varmennus</li> <li>- verotuksen perusteet</li> <li>- johdon informaatio</li> <li>- kirjanpito</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- liiketalouden strategiat</li> <li>- taloudellinen raportointi</li> <li>- tarkastus ja varmennus</li> <li>- verotus</li> <li>- taloudellinen johtaminen</li> <li>- taloudellinen kirjanpito</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- liiketaloudellinen raportointi</li> <li>- liike-elämän muutokset</li> <li>- tapaustutkimus</li> </ul>

*Taulukko 14: ACA-tutkinnon sisältö*

<sup>244</sup> ICAEW 2008, 16.

<sup>245</sup> ICAEW 2008, 16–17.

<sup>246</sup> ICAEW: What is Technical Work Experience.

## The Association of Chartered Certified Accountants

The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) on maailman suurin kansainvälinen tilintarkastusyhteisö. Sillä on yli 490 000 jäsentä 170 maassa. ACCA perustettiin Lontoossa vuonna 1904.<sup>247</sup> ACCAn jäsenille, yhteistyökumppaneille ja tilintarkastusmaailman vaikuttajille tehdyn kyselyn perusteella järjestö on listannut tilintarkastajan tärkeimmät osaamisalueet, ja rakentanut tutkintonsa niiden ympärille. Tärkeimmiksi tilintarkastajan pätevyyden alueiksi nousivat luottamuksen ja eettisten normien ylläpito, taloudellisen informaation ja asiakirjojen valmisteleminen, lakien ja sääntöjen noudattaminen, kirjanpitoasiakirjojen tulkitseminen, kommunikointitaidot sekä ongelmanratkaisu- ja johtamistaidot.<sup>248</sup> ACCA-tutkinto on järjestön perustutkinto, joka painottaa ammatillisia arvoja, eettisiä normeja ja hallintoa. Sen suoritettuaan tilintarkastaja voi käyttää nimensä yhteydessä lyhennettä ACCA.<sup>249</sup> Tutkinto on samanlainen maasta riippumatta, ja vuonna 2006 sen pystyi suorittamaan 139 maassa.<sup>250</sup>

ACCA-tutkinto koostuu kolmesta elementistä: opinnoista, eettisistä normeista ja käytännön kokemuksesta. *Opinnot* on jaettu kahteen osaan, perusteisiin ja ammatilliseen osaamiseen. Molemmat on edelleen jaettu kahteen moduuliin. Perusteet jakautuvat tietoihin ja taitoihin, ammatillinen osaaminen puolestaan välttämättömiin ja vaihtoehtoihin. Tutkintoa suorittavan on tentittävä moduulit tietyssä järjestyksessä: tiedot, taidot, välttämättömät ja vaihtoehtoiset. Jokaiseen moduuliin kuuluu tietty määrä tentittäviä osioita, jotka on kaikki suoritettava. Ainoa poikkeus on vaihtoehtoinen moduuli, josta on suoritettava kaksi neljästä osiosta. Osioiden suorittamiseksi järjestetään vuosittain kaksi kahdeksan päivän jaksoa, jolloin voi kumpanakin suorittaa neljä osiota. Taulukkoon 15 on koottu ACCA-tutkinnon opintojen kokonaisuus.<sup>251</sup>

<sup>247</sup> ACCA: Our History and Standard.

<sup>248</sup> ACCA: Common Standard.

<sup>249</sup> ACCA: Our Qualifications.

<sup>250</sup> ACCA: Common Standard.

<sup>251</sup> ACCA 2009, 18, 34–35.

<b>Perusteet</b>	<b>Tiedot</b>	1. tilintarkastaja liike-elämässä 2. johdon kirjanpito 3. kirjanpito
	<b>Taidot</b>	1. yrityslainsäädäntö 2. toiminnan johtaminen 3. verotus 4. taloudellinen raportointi 5. tarkastus ja varmennus 6. taloudellinen johtaminen
<b>Ammatillinen osaaminen</b>	<b>Välttämättömät</b>	1. ammatillinen tilintarkastaja 2. yrityksen raportointi 3. liike-elämän analysointi
	<b>Vaihtoehtoiset</b>	1. syventävä talouden johtaminen 2. syventävä toiminnan johtaminen 3. syventävä verotus 4. syventävä tarkastus ja verotus

*Taulukko 15: ACCA-tutkinnon kokonaisuus*

ACCA-tilintarkastajaksi hyväksyminen edellyttää lisäksi kolmen vuoden *työkokemuksen* hankkimista. Työkokemuksen karttumisesta on raportoitava vuosittain. Työkokemukselle on asetettu tiettyjä tavoitteita, jotka opiskelijan tulee suorittaa. Tavoitteista yhdeksän on pakollisia ja yksitoista valinnaisia. Valinnaisista tavoitteista on suoritettava neljä. Pakolliset tavoitteet on jaettu kolmeen ryhmään; ammattimaisuus, eettisyys ja hallinto; henkilökohtainen tehokkuus ja yrityksen johtaminen. Valinnaiset tavoitteet on puolestaan jaettu viiteen ryhmään, jotka ovat taloudellinen kirjanpito ja raportointi; suorituksen mittaaminen ja johdon laskentatoimi; rahoitus ja taloudellinen johtaminen; tarkastus ja varmennus ja verotus. Taulukossa 16 on esitetty työssä saavutettavat tavoitteet sekä niiden jaottelu.<sup>252</sup>

<sup>252</sup> ACCA 2009, 44–45.

<b>Pakolliset</b>	<b>Ammattimaisuus, eettisyys ja hallinto</b>	1. ammatillisten eettisten normien ja arvojen soveltaminen, ja päätöksenteko 2. organisaation tehokkaan hallinnon edistäminen 3. ei-taloudellisten riskien esiin nostaminen
	<b>Henkilökohtainen tehokkuus</b>	4. itsensä johtaminen 5. kommunikoiminen tehokkaasti 6. tietotekniikan ja viestintävälineiden hyödyntäminen
	<b>Yrityksen johtaminen</b>	7. oman vastualueen toimintojen johtaminen 8. osaston toiminnan tehostaminen 9. toimeksiannon johtaminen
<b>Valinnaiset</b>	<b>Taloudellinen kirjanpito ja raportointi</b>	1. tilinpäätöksen luominen ulkopuolisille 2. liiketapahtumien ja tilinpäätöksen tulkitseminen
	<b>Suorituksen mittaaminen ja johdon laskenta-toimi</b>	3. taloudellisen informaation luominen johtajille 4. osallistuminen budjetin suunnitteluun ja toteutukseen 5. budjetin tarkkailu ja valvonta
	<b>Rahoitus ja taloudellinen johtaminen</b>	6. investointimahdollisuuksien, ja niihin liittyvien rahoitusvaihtoehtojen arviointi 7. käteisvarojen hallinta
	<b>Tarkastus ja varmennus</b>	8. tarkastusmateriaalin valmistelu ja kerääminen 9. tarkastuksen arviointi ja raportointi
	<b>verotus</b>	10. maksettavien verojen arviointi ja laskeminen 11. avustaminen verosuunnittelussa

*Taulukko 16: ACCA-tutkinnon työkokemus*

Tutkinnon kolmantena elementtinä ovat *eettisen normit*. Osion tarkoituksena on nostaa esiin erilaisia eettisiä ja moraalaisia näkökulmia, ja samalla pakottaa opiskelija tarkastelemaan omia eettisiä kantojaan. Opiskelijan on suoritettava opintojen perusteet (vrt. taulukko 15) ennen eettisten normien suorittamista. Osion suorittaminen tapahtuu erilaisilla itsearviointitesteillä. Testien tarkoituksena on saada opiskelija miettimään oppimaansa erilaisista näkökulmista. Eettisten normien osion materiaalin voi ladata netistä.<sup>253</sup>

<sup>253</sup> ACCA 2009, 52.

## 7.5 Kanada

### 7.5.1 OAG:n tarkastajien pätevyys

Kanadan tarkastusvirasto (Office of the Auditor General, OAG) on luonut kokonaisuuden niistä ominaisuuksista, jotka henkilöllä tulee olla päästäkseen tarkastajaksi ja edelleen kehittyäkseen tarkastajana. Malli kehitettiin jo vuonna 1997, jonka jälkeen sitä on mukautettu organisaation ympäristön muutosten mukaan. Vuonna 2004 OAG teki viisivuotissuunnitelman, jonka tarkoituksena oli ohjata viraston kehitystä. Uusi suunnitelma otti huomioon mm. tarkastusjohtajien ja esimiesten koulutuksen ja ammattitaitoisten ja kokeneiden tarkastajien tarpeen. Esille nostettiin myös se tosiasia, että suuri osa OAG:n henkilöstöstä on jäämässä eläkkeelle lähivuosina, mistä syystä organisatorinen osaaminen ja tieto oli turvattava.<sup>254</sup>

OAG:lla on kolmen tasoisia tarkastajia: tarkastajia, projektijohtajia ja tarkastusjohtajia. Tarkastaja toimii osana tarkastusryhmää, jonka esimiehenä toimii projektijohtaja. Tarkastusjohtaja on puolestaan vastuussa tehdyistä tarkastuksista. Kaikilta vaaditaan kandidaatintutkintoa sekä kanadalaista tilintarkastustutkintoa, kuten Chartered Accountant (CA) tai Certified General Accountant (CGA). Toiminnantarkastajilta edellytetään maisterintutkintoa. Koulutusvaatimusten lisäksi projektijohtajilta ja tarkastusesimiehiltä edellytetään kokemusta henkilöstön johtamisesta. Henkilön pätevyys virkaan määritellään haastatteluilla tai kokeilla.<sup>255</sup>

Viraston uuteen pätevyysmalliin kuuluu 16 osa-aluetta, jotka on luokiteltu kuuheen ryhmään: organisatorinen tehokkuus, ammatillinen pätevyys, ihmisten johtaminen, muiden kanssa työskenteleminen, kommunikaatiotaidot, ja henkilökoh-

---

<sup>254</sup> OAG 2006, 3.

<sup>255</sup> OAG 2006, 5.

tainen tehokkuus.<sup>256</sup> Nämä pätevyiden alueet voidaan tulkita koko virastoa koskeviksi. Tarkempi jaottelu tarkastelee pätevyyttä yksilön tasolla.

*Organisatorinen tietoisuus* jakautuu kolmeen osaan: organisatorinen tietoisuus, etiikka ja ammattimaisuus sekä ympäristö ja kestävä kehitys. *Ammatilliseen pätevyteen* kuuluvat tekniset taidot ja tuotteen hallinta, eli tarkastuksen suorittamisen edellyttämät tekniset taidot. Kolme seuraavaa osaamisaluetta, *ihmisten johtaminen, muiden kanssa työskenteleminen ja kommunikaatiotaidot*, koskevat ihmisten kanssa työskentelemistä ja sosiaalisia taitoja. Näihin osaamisen alueisiin kuuluu muun muassa tiimipelaajana toimiminen, toisten tukeminen, johtaminen, keskustelutaidot sekä raportointi. Viimeisenä osaamisen osa-alueena OAG:lla on *henkilökohtainen tehokkuus*, joka tarkoittaa aloitteellisuutta, sopeutuvuutta sekä analysointia ja ongelmien ratkaisua.

Pätevyiden 16 osa-alueesta osa on toisia merkittävämpiä. OAG on määritellyt tarkastajan kohdalta tärkeimmiksi pätevyiden alueiksi etiikan ja ammattimaisuuden, tekniset taidot ja tiimipelaajana toimimisen. Edellisten lisäksi tarkastusjohtajalla tärkeimpänä mainitaan tuotteen (tarkastuksen) hallinta.<sup>257</sup> Pätevyiden osa-alueiden tärkeysjärjestyksen avulla tarkastajat voivat kehittää itseään tarvittavilla osa-alueilla edetäkseen urallaan. OAG tarjoaakin lukuisia kursseja ja koulutusmahdollisuuksia pitkin vuotta.<sup>258</sup> Osaamisalueet on esitetty tiivistetysti taulukossa 17<sup>259</sup>.

---

<sup>256</sup> OAG 2006, 5.

<sup>257</sup> OAG 2006, 5.

<sup>258</sup> Patricia Gerrown sähköpostikirje kirjoittajalle 27.1.2009.

<sup>259</sup> OAG 2006, 5.

Yhteispätevyys	Pätevyyden osa-alue	Henkilö...
<b>Organisatorinen tehokkuus</b>	Organisatorinen tietoisuus	- ymmärtää, tukee ja edistää viraston visioita, arvoja ja panosta - ymmärtää hallituksen roolin, rakenteet, politiikan, ja vaikutuksen OAG:n toimintaan
	Etiikka ja ammattimaisuus	- osoittaa korkeaa lahjomattomuutta, rehellisyyttä ja eettisyyttä, ja noudattaa OAG:n sääntöjä - noudattaa ammatillisia standardeja ja toiminnan sääntöjä
	Ympäristö ja kestävä kehitys	- ymmärtää, noudattaa ja edistää OAG:n kestävä kehityksen tavoitteita
<b>Ammatillinen pätevyys</b>	Tekniset taidot	- soveltaa asianmukaisia standardeja, käytäntöjä ja menetelmiä
	Tuotteen hallinta	- noudattaa aikataulua, määrärahoja ja Quality Management Frameworkia
<b>Ihmisten johtaminen</b>	Tiimipelaaja, yhteistyön rakentaja	- työskentelee yhteistyössä muiden kanssa - edistää ryhmän moraalialia ja tuottavuutta luomalla oppivan ja tietoa jakavan työympäristön
	Toisten tukeminen ja kehittäminen	- edistää OAG:n työntekijöiden oppimista ja kehittymistä
	Johtajuus	- omaksuu johtajan roolin auttamalla muita pääsemään tavoitteisiinsa
<b>Muiden kanssa työskenteleminen</b>	Vaikutusvalta	- saa toisilta tukea toimiin ja tuloksiin
	Ulkoiset ihmissuhteet	- pyrkii ylläpitämään hyviä työsuhteita eduskuntaan ja tarkastettaviin yksiköihin
<b>Kommunikaatiotaidot</b>	Keskustelutaidot ja esiintyminen	- välittää selkeän kuvan
	Kirjoittaminen ja raportointi	- kirjoittaa raportteja vakuuttavalla tavalla
	Epämuodollinen kommunikointi	- kommunikoi tehokkaasti OAG:n ulkopuolella ja sisäpuolella
<b>Henkilökohtainen tehokkuus</b>	Aloitteellisuus	- osallistuu, toimii itsenäisesti sekä tunnistaa, ehkäisee ja ratkaisee tilanteita
	Sopeutuvuus	- pystyy työskentelemään tehokkaasti epäselvissä tai muuttuvissa tilanteissa ja työympäristössä
	Analysointi ja ongelmien ratkaisu	- osaa käyttää erilaisia menetelmiä ratkaistakseen ongelmia, ja päätyy järkeviin lopputuloksiin

*Taulukko 17: OAG:n tarkastajien osaamisalueet*



## 7.5.2 Kanadalaiset tilintarkastustutkinnot

### Institute of Chartered Accountants of Canada (CICA)

Institute of Chartered Accountants of Canada (CICA) perustettiin vuonna 1902 Kanadan parlamentin säätämällä lailla. CICA on voittoa tavoittelematon tilintarkastusyhteisö, joka toimii niin yksityisellä, julkisella, kuin kolmannella sektorilla. Sen tehtävänä on tarjota koulutusta tilintarkastusalalle pyrkiville sekä myös jatkokoulutusta jo ammatissa toimiville. Lisäksi CICA laatii kirjanpitoa ja tilintarkastusta koskevia standardeja.<sup>260</sup> Järjestö toimii yhteistyössä paikallisjärjestöjensä kanssa. Kanadassa ja Bermudalla toimii tällä hetkellä yhteensä noin 75.000 CA-tilintarkastajaa, joiden lisäksi järjestöllä on 12.000 opiskelijajäsentä.<sup>261</sup>

CICA asettanut yhteiset vaatimukset tarkastajien osaamiselle, vaikka eri tytäryrjestöillä on oikeus päättää itse tarkastajien hyväksymisvaatimuksista. CICA:n laatima opas, The UFE Candidates' Competency Map, listaa ne osaamisalueet, jotka henkilön tulee osoittaa osaavansa osallistuessaan ammattitaidon arviointiin. CA-tutkintoon valmistava koulutus järjestävät tahot hyödyntävät opasta suunnitellessaan opetusta. Tutkintoon tähtäävä koulutus on osaamiseen perustuvaa, ja sen tarkoituksena on varmistaa, että CA-tilintarkastajilla on riittävä teoreettinen ja käytännön osaaminen. Opetus koostuu perinteisestä opetuksesta, jatkuvasta arvioinnista, käytännön työkokemuksesta ja kaikille yhtäläisestä ammatillisesta arvioinnista. Henkilön on suoritettava kaikki osat tullakseen hyväksytyksi CA-tilintarkastajaksi.<sup>262</sup>

CA-tilintarkastajilta edellytetty osaaminen on jaettu kahteen osaan: perustavanlaatuiset kyvyt ja taidot sekä erityiset taidot. *Perustavanlaatuiset kyvyt ja taidot* ovat sellaisia, joiden tulee olla mukana CA-tarkastajan toiminnassa tehtävästä riippumatta. Kyvyt ja taidot jakautuvat kolmeen osaan, joista ensimmäinen, eettinen käyttäytyminen ja ammattimaisuus, edellyttää tarkastajien toimivan rehellisesti.

---

<sup>260</sup> CICA: Incorporation and Governance

<sup>261</sup> CICA: About the CICA

<sup>262</sup> CICA 2008, 1.

sesti, riippumattomana ja itsenäisesti. Tarkastajien pitää noudattaa CICA:n eettisiä normeja ja edistää asiakkaiden, työnantajien ja kansalaisten luottamusta CA-tilintarkastajiin. Kykyjen ja taitojen toisena osana ovat henkilökohtaiset ominaisuudet, joka edellyttää tarkastajilta itsensä kehittämistä tietyillä osa-alueilla. Viimeisenä osana ovat ammatilliset taidot, joiden tarkoituksen on listata ne taidot, jotka tarkastajan tulee hallita ja joita hänen on kehitettävä voidakseen toimia tarkastajana.<sup>263</sup> Jokainen osio on edelleen jaettu lukuisiin alakohtiin, jotka listaavat vielä tarkemmin ne asiat, joita CA-tarkastajilta odotetaan.

Kun perustavanlaatuiset kyvyt ja taidot kuvasivat sitä miten CA-tarkastajan tulee työnsä hoitaa, kuvaavat tarkastajilta vaaditut *erityiset taidot* sitä, mitä tarkastajien tulee työssään tehdä. Erityiset taidot on jaettu kuuteen ryhmään: Hallinnon, strategian ja riskien hallinnan tarkoituksena on kehittää niitä taitoja, joita tarkastaja tarvitsee kehittääkseen organisaation kykyä tehdä päätöksiä ja maksimoida suorituksensa. Suorituksen mittaamisen ja raportoinnin osa-alueen tavoitteena on vastata ulkoisten ja sisäisten käyttäjien tiedontarpeisiin, kun taas varmenus-osion pätevyyden osa-alueet puolestaan käsittelevät kerätyn informaation luotettavuuden parantamista. Rahoituksen osa-alue käsittelee luonnollisesti organisaation arvoa ja varoja. Johdon päätöksenteon tarkoituksena on käsitellä johdon informaatiotarpeita ja erilaisia päätöksentekomenetelmiä. Viimeisenä osana on verotus, jossa aiheita ovat verotuksen suunnittelu ja raportointi.<sup>264</sup> Taulukossa 18 on kuvattu yksinkertaistettu versio CA-tarkastajan osaamisvaatimuksista<sup>265</sup>. Taulukossa on esitetty perustavanlaatuisten kykyjen ja taitojen, ja erityisten taitojen osa-alueet sekä lisäksi niiden tarkempi sisältö.

---

<sup>263</sup> CICA 2008, 5.

<sup>264</sup> CICA 2008, 6.

<sup>265</sup> CICA 2008, 11–16.

Perustavanlaatuiset kyvyt ja taidot	<b>Eettinen käyttäytyminen ja ammattimaisuus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- julkisen edun suojeleminen</li> <li>- toimiminen luotettavasti ja rehellisesti</li> <li>- työn huolellinen suorittaminen</li> <li>- objektiivisuuden ja itsenäisyyden ylläpitäminen</li> <li>- intressiristiriitojen välttäminen</li> <li>- informaation luottamuksellisuuden varmistaminen</li> <li>- ammatin maineen ylläpito ja edistäminen</li> <li>- ammatillisten käyttäytymissääntöjen noudattaminen</li> </ul>
	<b>Henkilökohtaiset ominaisuudet</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- itseohjautuvuus</li> <li>- johtajuuden ja aloitekyvyn osoittaminen</li> <li>- osaamisen ylläpito ja omien rajojen tunnistaminen</li> <li>- pyrkiminen arvon lisäämiseen</li> <li>- muutoksen johtaminen</li> <li>- toisten kohteleva ammattimaisesti</li> </ul>
	<b>Ammatilliset taidot</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- informaation hankkiminen</li> <li>- informaation ja ideoiden kriittinen tulkitseminen</li> <li>- ongelmien ratkaiseminen ja päätösten teko</li> <li>- kommunikointi tehokkaasti ja vaikuttavasti</li> <li>- johtaminen ja valvominen</li> <li>- tietotekniikan merkityksen ymmärtäminen tarkastajan toiminnassa</li> <li>- oikeudellisten periaatteiden huomioon ottaminen</li> </ul>
Erityiset taidot	<b>Hallinto, strategia ja riskien hallinta</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- kohteen hallinnollisen mallin arviointi</li> <li>- kohteen strategian arviointi</li> <li>- kohteen riskinhallintasuunnitelmien arviointi</li> </ul>
	<b>Suorituksen mittaaminen ja raportointi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- taloudellisen raportoinnin tarpeiden arviointi ja tarvittavien järjestelmien luominen</li> <li>- ulkoisen tilintarkastuksen suorittaminen</li> <li>- sisäisen tilintarkastuksen suorittaminen</li> <li>- erikoistuneen raportoinnin suorittaminen</li> </ul>
	<b>Varmennus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- varmuuden tarpeiden analysointi, arviointi ja neuvonta</li> <li>- varmennuspalveluiden tarjoaminen</li> <li>- kontrollointiin liittyvien palveluiden tarjoaminen</li> <li>- kattavien tarkastuspalveluiden tarjoaminen</li> <li>- tietoisuuden ylläpitäminen varmennusstandardeissa tapahtuvista muutoksista</li> </ul>
	<b>Rahoitus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- taloudellisia tavoitteita luominen ja arviointi</li> <li>- yrityksen toiminnan arvon arviointi</li> <li>- yhteisön rahoituksen suunnittelu ja valvonta</li> <li>- liiketoiminnan suunnitelmien ja rahoitusehdotuksien kehittäminen ja arviointi</li> <li>- liiketoiminnan oston, laajennuksen tai myynnin arviointi</li> <li>- taloudellisiin ongelmiin joutuneiden yritysten tunnistaminen ja neuvominen</li> </ul>
	<b>Johdon päätöksenteko</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- keskeisimpien informaatiotarpeiden tunnistaminen</li> <li>- informaatioteknologian rakenteiden kehittäminen tarvittavan informaation saamiseksi</li> <li>- johdon informaatiota valvonta ja arviointi</li> <li>- yhteisön budjetin valmistelu</li> <li>- oman osaamisen ylläpito ajanmukaisista johdon laskentatoimen tekniikoista</li> </ul>
	<b>Verotus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- yhteisön verotusprofiilin analysointi ja keskeisimpien verotukseen liittyvien asioiden tunnistaminen</li> <li>- tehokkaan verosuunnittelun harjoittaminen</li> <li>- materiaalin valmistelu arviointeihin ja varoituksiin</li> </ul>

*Taulukko 18: CA-tarkastajan osaamisvaatimukset*

CICA on myös laatinut ohjeet työharjoittelun suorittamiseksi. Ohjeet ovat kuitenkin yleisluontoiset, ja ne ovat alisteisia provinssien omille säännöille. CA-

tutkinnon tarkoituksena on, että tarkastaja osaa käyttää teoreettista osaamistaan myös käytännön työssä. Käytännön harjoittelun tarkoituksena on syventää teoriaopetuksen kautta saatua osaamista. CICA on laatinut listan niistä taidoista, joita opiskelijan tulee kehittää työharjoittelussaan.<sup>266</sup> Jokaisen harjoittelupaikan on järjestettävä paikallisen CA-järjestön hyväksymä harjoitteluohjelma, johon kuuluu haasteellisia ja kehittäviä tehtäviä harjoittelijalle sekä tarvittavat järjestelmät ja ihmiset harjoittelijan ohjaamiseksi ja valvomiseksi. Lisäksi harjoittelupaikan on raportoitava harjoittelun etenemisestä.<sup>267</sup> Työharjoittelun tulee kestää vähintään kolme vuotta, ja sinä aikana on kehitettävä kolmenlaisia taitoja: perustavanlaatuiset taidot ja kyvyt, erityiset taidot ja erityiset työpaikalla vaadittavat taidot. Kahden ensimmäisen jaottelu on sama, kuin edellä kuvatussa tarkastajilta edellytetyssä osaamisessa (vrt. taulukko 18). Erityiset työpaikalla tarvittavat taidot määräytyvät harjoittelupaikan mukaan.<sup>268</sup>

Viimeisenä vaiheena CA-tutkinnon suorittamisessa on ammatillisen arvioinnin suorittaminen. Arviointi kestää kolme päivää, ja se koostuu kolmesta esseestä. Esseiden aiheet ovat kaikille samat.<sup>269</sup> Esseiden aiheet koostuvat liike-elämän tilanteista, joihin opiskelija on tutustunut tai tulee tutustumaan. Arvioinnin kysymyksiä laatimisessa on otettu huomioon tarkastajien osaamisalueista laadittu opas. Esseiden tarkoituksena on osoittaa, että tuleva CA-tarkastaja on saavuttanut tarkastajalta vaaditun tason edellä mainitussa oppaassa mainituilla osa-alueilla. Perustavanlaatuisten kykyjen ja taitojen osaamisen on noustava esiin jokaisessa vastauksessa, kun taas erityisiä taitoja on osattava soveltaa oikeassa asiayhteydessä. Lisäksi esseillä testataan opiskelijan kykyä yhdistää ja soveltaa tietoja eri lähteistä. Tärkeää on myös osoittaa, että opiskelija pystyy soveltamaan oppimaansa tehdessään ammatillisia päätöksiä.<sup>270</sup> Arvioinnin suorittamiseen on vuosittain yksi mahdollisuus<sup>271</sup>.

---

<sup>266</sup> CICA 2007, 1, 3.

<sup>267</sup> CICA 2007, 7.

<sup>268</sup> CICA 2007, 11.

<sup>269</sup> CICA: The UFE.

<sup>270</sup> CICA 2009, 2–3, 5.

<sup>271</sup> CICA 2009, 14.

## Certified General Accountants Associations of Canada

Kanadan Certified General Accountant Association (CGA) -järjestö perustettiin vuonna 1908, ja se on järjestänyt koulutusta tilintarkastajille jo vuodesta 1910 saakka<sup>272</sup>. Järjestö toimii kaikilla talouden sektoreilla, ja tarjoaa tilintarkastus- ja varainhoitopalveluja niin suuryrityksille, kuin yrittäjillekin. CGA on laatinut jäsenilleen omat ammatilliset standardit, ja se toimii yhteistyössä muiden tilintarkastustahojen kanssa tilintarkastusstandardien kehittämiseksi.<sup>273</sup>

Järjestön tarjoaman CGA-tutkinnon opetus koostuu 19 yliopistotasoisesta kursista, jotka on jaettu neljään tasoon. Niiden, jotka ovat jo suorittaneet yliopistotutkinnon, ei välttämättä tarvitse suorittaa jokaista kurssia, mikäli heidän aikaisempi tutkintonsa sisältää samoja aihepiirejä käsitteleviä kursseja. Opintojen kolme ensimmäistä tasoa muodostavat perusopinnot, joiden jälkeen opiskelija ymmärtää muun muassa liikekirjanpidon, liiketalouden, ja johdon laskentatoimen perusteet. Neljännen tason tarkoituksena on syventää edeltävillä tasoilla opittuja tietoja. Näiden perus- ja syventävien opintojen jälkeen on vuorossa opitun soveltaminen käytäntöön ja osaamisen arviointi, PACE (Professional Applications and Competence Evaluations). Osiossa opiskelijat saavat valita neljästä suuntautumisvaihtoehdosta mieleisensä.<sup>274</sup>

PACE -vaiheen vaihtoehdoista kaksi suuntautuu julkiselle sektorille<sup>275</sup>. Hallintoon ja voittoa tavoittelemattomiin organisaatioihin keskittyvä suuntautumisvaihtoehto on tarkoitettu niille, jotka haluavat toimia julkisella sektorilla, erilaisten yhdistysten johdossa ja hyväntekeväisyys- tai voittoa tavoittelemattomissa järjestöissä. Sen kurssit käsittelevät julkisen sektorin laskentatoimea, raportoinnin erityispiirteitä, kustannusten kontrollointia, ja suunnittelua. Julkisten toimintojen suuntautumisvaihtoehto keskittyy yritysten, hallituksen, voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden ja pk-yritysten tarkastamiseen, verosuunnitteluun ja konsultointiin. Kaksi muuta suuntautumisvaihtoehtoa keskittyvät isojen ja pk-

---

<sup>272</sup> CGA: CGA-Canada's history

<sup>273</sup> CGA: Overview

<sup>274</sup> CGA 2008, Xii.

<sup>275</sup> CGA 2008, Xii.

yritysten johtamiseen ja toiminnan suunnitteluun; sekä informaatioteknologiaan, tietokoneperusteiseen tarkastamiseen ja järjestelmien suunnitteluun.<sup>276</sup>

Jokaiseen suuntautumisvaihtoehtoon kuuluu neljä kurssia, joista kaksi on suuntautumisvaihtoehtokohtaisia ja kaksi kaikille pakollista käytäntöön keskittyvää kurssia: tilintarkastustyö käytännössä ja strateginen talousjohtaminen. Kaikille yhteiset kurssit käsittelevät tulevan tilintarkastajan käytännön työtä kahdesta eri näkökulmasta ja ne on suunniteltu kattamaan kaikki CGA-tarkastajilta vaaditut pätevyyden alueet. Opiskelija on suorittanut kaikki vaadittavat opinnot, suoritettuaan nämä kaksi viimeistä kurssia.<sup>277</sup> Taulukossa 19 on esitetty CGA-tutkinnon opintojen kokonaisuus: opintojen tasot ja niihin sisältyvät kurssit<sup>278</sup>. Suuntautumisvaihtoehtoista on esitetty vain julkista sektoria käsittelevät.

<b>Perusopinnot</b>	<b>Taso 1</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- liikekirjanpidon perusteet</li> <li>- mikro- ja makrotalous</li> <li>- yritysoikeus</li> <li>- tietotekniikan perusteet</li> </ul>
	<b>Taso 2</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- liikekirjanpito: varat</li> <li>- liike-elämän kvantitatiiviset analyysimenetelmät</li> <li>- johdon laskentatoimen perusteet</li> <li>- kommunikointi</li> </ul>
	<b>Taso 3</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- liikekirjanpito: oma ja vieras pääoma</li> <li>- yrityksen rahoituksen perusteet</li> <li>- tietoliikenteen hallinnointi</li> <li>- case: yrityksen kirjanpito</li> </ul>
<b>Syventävät opinnot</b>	<b>Taso 4</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- liikekirjanpito: vakauttaminen</li> <li>- edistynyt johdon laskentatoimi</li> <li>- laskentatoimien teoria ja ajankohtaiset asiat</li> <li>- ulkoinen tarkastus</li> <li>- yksilö- ja yritysverotus</li> <li>- case: julkisen toiminnan tarkastus</li> </ul>
<b>PACE (suuntautuminen eri sektoreille)</b>	<b>Hallinto ja voittoa tavoittelematon</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- julkisensektorin talouden johtaminen</li> <li>- tietojärjestelmästrategiat <i>tai</i></li> <li>- sisäinen tarkastus ja kontrollit</li> </ul>
	<b>Julkisen toiminnot</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- edistynyt yksilö- ja yritysverotus</li> <li>- edistynyt ulkoinen tarkastus</li> </ul>
	<b>Yhteiset kurssit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tilintarkastustyö käytännössä</li> <li>- strateginen talousjohtaminen</li> </ul>

*Taulukko 19: CGA-tutkinnon opintokokonaisuus*

*PACE-vaiheen* tarkoituksena on varmistaa, että tulevien CGA-tarkastajien ammattitaito on riittävän korkealla tasolla. Opetuksen viimeinen osio rakentuukin CGA:n määrittelemien pätevyysalueiden ympärille, joiden riittävä osaaminen on

<sup>276</sup> CGA 2008, Xiii.

<sup>277</sup> CGA 2008, Xii–xiii.

<sup>278</sup> CGA 2008, Xi.

edellytyksenä tutkinnon suorittamiselle. Pätevyyden osa-alueita on yhteensä 130, joista jokaiselle on määritelty vaadittu osaamisen taso.<sup>279</sup> Osa-alueet on ryhmitelty 17 aihealueen alle, jotka on edelleen jaettu kolmeen ryhmään: ryhmiin johtajuus, ammattimaisuus ja ammatillinen osaaminen, tarkoituksena on kuvastaa tilintarkastajien keskeisimpiä vastuualueita. Pätevyyden osa-alueiden 17 aihealueen tarkoituksena puolestaan on selventää niitä taitoja ja arvoja, joita jokainen edellä mainittu ryhmä pitää sisällään.<sup>280</sup> Taulukossa 20 on esitetty CGA:n määrittelemät pätevyyden osa-alueiden ryhmät ja niiden aihealueet<sup>281</sup>. Kaikkien 130 osa-alueen esittäminen ei tässä ole tarpeellista.

Johtajuus	Ammattimaisuus	Ammatillinen osaaminen
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Strateginen ja organisatorinen johtaminen</li> <li>- Organisatorinen tehokkuus</li> <li>- Itsensä ja ryhmän johtaminen ja kehittäminen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Etiikka ja luottamus</li> <li>- Osakkeenomistajan näkökulma</li> <li>- Kommunikointi</li> <li>- Integroiva lähestymistapa</li> <li>- Ongelmanratkaisu</li> <li>- Ammatillinen kehittyminen</li> <li>- Ammatillinen itsearviointi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Liikekirjanpito ja raportointi</li> <li>- Johdon laskentatoimi</li> <li>- Varmennus ja siihen liittyvät toiminnot</li> <li>- Rahoitus ja rahoituksen suunnittelu</li> <li>- Yritysten toimintaympäristö</li> <li>- Informaatioteknologia</li> <li>- Verotus</li> </ul>

*Taulukko 20: CGA:n pätevyyden osa-alueet*

Edellä kuvatun koulutuksen lisäksi tulevan CGA-tarkastajan on kerättävä vähintään kaksi vuotta käytännön työkokemusta. Yleensä riittävän pätevyyden saaminen edellyttää kuitenkin kolmen vuoden työkokemusta. Kokemus on hankittava samanaikaisesti koulutusohjelman kanssa, ja työn vaativuuden on lisäännyttävä samalla kun opiskelija siirtyy seuraavaan vaiheeseen opinnoissaan.<sup>282</sup>

### **Society of Management Accountants of Canada**

Kanadan kolmas tilintarkastustutkintoja järjestävä taho on Society of Management Accountants of Canada (CMA), ja sen tutkinnon suorittaneet CMA-tarkastajia. CMA-tutkinto on erikoistunut palvelemaan yritysten johdon tarpeita: tarkastajien tehtävänä on ennakoida tulevaa ja auttaa strategisten päätösten

<sup>279</sup> CGA 2009, 3.

<sup>280</sup> CGA 2009, 4.

<sup>281</sup> CGA 2009, 16–32.

<sup>282</sup> CGA 2008, Xvii.

teossa. Muista tutkinnoista poiketen, CMA-tarkastajat eivät erikoistu jälkikäteen tapahtuvaan tarkastukseen.<sup>283</sup> Tutkinto rakentuu kolmen keskeisimmän ulottuvuuden varaan: tilintarkastus, johtaminen ja strategia. Järjestön tarkoituksena on, kansalaisten edun suojelemisen ja tarkastajien ammatin merkityksen vahvistamisen lisäksi, vastata osakkeenomistajien tarpeisiin.<sup>284</sup> Vaikka tutkinto onkin keskittynyt yksityiselle sektorille, on CMA-tarkastajien mahdollista toimia myös paikallishallintojen tarkastajina. Siksi tutkinnon sisältöä on syytä tarkastella, ainakin lyhyesti.

Tullakseen CMA-tarkastajaksi henkilöllä tulee olla yliopistotutkinto. Lisäksi hänen tulee läpäistä pääsykoe sekä työn ohessa suoritettava kaksivuotinen koulutusohjelma (Strategic Leadership Program).<sup>285</sup> Sekä pääsykoe että itse koulutusohjelma rakentuvat kuuden toiminnallisen ja neljän mahdollistavan pätevyyden osa-alueen ympärille. Toiminnallinen pätevyys kuvastaa niitä keskeisiä taitoja, jotka henkilön on hallittava voidakseen toimia CMA-tarkastajana. Mahdollistava pätevyys puolestaan edustaa niitä henkilökohtaisia ominaisuuksia, joita CMA-tarkastajalta edellytetään. Siinä missä toiminnallinen pätevyyden osa-alueet ovat tehtäväkohtaisia, on mahdollistava pätevyys kontekstisidonnainen. Taulukossa 21 on esitetty vaaditut pätevyyden osa-alueet.<sup>286</sup>

Toiminnallinen pätevyys	Mahdollistava pätevyys
1. Strateginen johtaminen	1. Ongelman ratkaisu ja päätöksenteko
2. Riskien hallinta ja hallinto	2. Johtajuus ja ryhmädynamiikka
3. Suorituksen johtaminen	3. Ammattimaisuus ja eettinen käyttäytyminen
4. Suorituksen mittaaminen	4. Kommunikointi
5. Taloudellinen johtaminen	
6. Taloudellinen raportointi	

*Taulukko 21: CMA-tarkastajan pätevyyden osa-alueet*

Henkilön tulee siis osallistua pääsykokeeseen pystyäkseen osallistumaan CMA-tutkintoon johtavaan koulutukseen. Pääsykokeessa mitataan henkilön osaamista edellä mainituilla pätevyyden osa-alueilla. Pääsykokeeseen osallistuvilta vaadittua osaamista on vaikea määritellä. Lähtökohtana kuitenkin on, että tulevien tarkastajien tulee ymmärtää keskeisimmät käsitteet. Kokeeseen osallistu-

<sup>283</sup> CMA: What is CMA

<sup>284</sup> CMA 2008, i.

<sup>285</sup> CMA: Become a CMA.

<sup>286</sup> CMA 2008, ii–iii.



valta edellytetäänkin, että hän on suorittanut aihepiirin kursseja yliopistossa tai suorittanut täydennyskoulutusta. Pääsykokeen läpäisseet voivat osallistua koulutusohjelmaan, jossa syvennetään opiskelijoiden osaamista niin toiminnallisen kuin mahdollistavankin pätevyyden alueilla.<sup>287</sup>

## 7.6 Itävallan julkisen sektorin tarkastajat

Itävallan tarkastusvirasto (Rechnungshof, RH) on vastannut julkistalouden tarkastuksen muutospaineesiin kehittämällä Euroopan-laajuisen koulutusohjelman, Professional MBA Public Auditing. RH:n mielestä on tärkeää, että tarkastajien ammatillinen osaaminen on vähintään yhtä hyvää, kuin tarkastettavien tahojen. Tämä vaatii jatkuvaa tiedon ja tietotaidon siirtymistä, jotta tarkastajat pysyvät kehityksen mukana. Tästä syystä virasto on kehittänyt uuden koulutusohjelman yhdessä Wienin yliopiston kanssa.<sup>288</sup> Tanskan COR-tutkinnon tavoin Itävallan MBA-tutkinnon voidaan katsoa kertovan viraston tarkastajilta vaaditusta osaamisesta. Koulutuksella on seuraavat tavoitteet:

- a) Tarjota tarkastajille paras mahdollinen jatkokoulutus, joka tarjoaa käytännön taitoja, pätevyyden ja viimeisimmän osaamisen tarkastamisesta.
- b) Antaa yliopistoille käsityksen tarkastuksen käytännön työstä, ja mahdollistaa käytännönläheisen opetuksen.
- c) Antaa eri instituutioista tuleville tarkastajille koulutusta yliopistotasolla.
- d) Mahdollistaa alasta kiinnostuneiden opiskelijoiden tehdä tutkielmia julkisen sektorin tarkastamisesta ja antaa heille mahdollisuuden hankkia alalla vaadittava ammattitaito.

---

<sup>287</sup> CMA 2008, iv.

<sup>288</sup> Executive Academy: Professional MBA Public Auditing.

- e) Rohkaista muiden maiden virastoja järjestämään vastaavaa koulutusta omalle henkilöstölleen, ja samalla mahdollistaa yli rajojen ulottuvaa tarkastustoimintaa.
- f) Perustaa foorumi, jossa olisi mahdollista käsitellä kansainvälisiä ohjeita ja standardeja (esim. INTOSAI, EU ja IFAC).<sup>289</sup>

Rechnungshofin työntekijöillä ei ole yhteistä tietopohjaa, sillä työntekijöillä on erilaisia koulutustaustoja. Jokaisen tutkintoa suorittavan on osallistuttava kaikkiin tutkinnon osioihin, vaikka hänellä olisikin jo osaamista alalta. Tämä mahdollistaa oppimisen muilta sekä uusien näkökulmien saamisen. Lisäksi tutkintoon sisältyy harjoittelu, jonka tarkastusviraston työntekijät voivat suorittaa omassa työssään. Muiden virastojen tutkintoa suorittavat työntekijät osallistuvat tarkastusviraston tarkastuksiin, ja suorittavat näin käytännön osuuden.<sup>290</sup> Taulukossa 22 on esitetty MBA-tutkinnon kokonaisuus.

<b>Yleistiedot</b>	<b>Yleishallinto</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ihmisten ja organisaatioiden johtaminen</li> <li>- data-analyysi ja päätöksenteko</li> <li>- toimintojen johtaminen</li> <li>- kirjanpito</li> <li>- varainhoito</li> <li>- markkinointi</li> </ul>
<b>Erikoistuminen</b>	<b>Taloushallinto ja laskenta-toimi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sisäinen kirjanpito</li> <li>- johdatus investointianalyysiin</li> <li>- taloudellinen raportointi ulkopuolisille</li> <li>- tilinpäätöksen tarkastaminen</li> <li>- IT-järjestelmien tarkastaminen</li> </ul>
	<b>Julkisen sektorin talous</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- finanssipolitiikka ja julkisen sektorin talous</li> <li>- infrastruktuuritalous</li> <li>- talouden tarkastaminen</li> </ul>
	<b>Oikeustiede</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- vero-oikeus</li> <li>- julkisoikeus</li> <li>- yksityisoikeus</li> </ul>
	<b>Tarkastusmenetelmät</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- talousarviolainsäädäntö</li> <li>- tarkastuksen laatustandardit</li> <li>- tarkastussuunnitelma</li> <li>- tosiasioiden arviointi</li> <li>- raportointi</li> <li>- kansainväliset tarkastusstandardit</li> <li>- yhteistyö eri tarkastusinstituutioiden välillä</li> <li>- tarkastusmenetelmät</li> </ul>
<b>Edistyneet yleistiedot</b>	<b>Yleishallinto2 ja maisterin-tutkielma</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- johdon laskentatoimi</li> <li>- kilpailuanalyysi ja strategia</li> <li>- ihmisten johtaminen ja etiikka</li> </ul>

*Taulukko 22: Itävallan MBA-tutkinnon rakenne*

<sup>289</sup> Moser, 2006.

<sup>290</sup> Heiss-Ziegler, Caroline 10.6.2008.

Opetus kestää neljä lukukautta. Yleistietojen (Common Body of Knowledge, CBK) läpikäynti kestää ensimmäisen lukukauden. Osion suorittamisen jälkeen tarkastaja ymmärtää perusteet kirjanpidosta, varainhoidosta ja markkinoinnista. Lisäksi kurssilla käsitellään ihmisten ja organisaatioiden johtamista, ja päätöksentekoa. Erikoistuminen vie puolet, eli kaksi keskimmäistä lukukautta. Silloin tarkastajan osaaminen taloushallinnosta ja laskentatoimesta, julkisen sektorin taloudesta, oikeustieteestä ja tarkastusmenetelmistä syvenee. Tutkinnon viimeinen osa on yleistiedot 2 (CBK2), johon kuuluu johdon laskentatoimeja, kilpailuanalyyseja ja ihmisten johtamista.<sup>291</sup>

Käytännössä opiskelu tapahtuu omalla ajalla työn ohessa. Opintojen etenemisestä tehdään suunnitelma esimiehen kanssa. Kaksi vuotta kestävään tutkintoon sisältyy noin 12 viikkoa aktiivista osallistumista luennoille, ja lisäksi itsenäistä työskentelyä noin 20 tuntia jokaista aihetta kohden. Tutkinnon suorittaminen ei tapahdu kokeilla, vaan jokaisen osion jälkeen on tehtävä opettajan määräämä tehtävä tai esitelmä. Opettajina toimivat niin yliopistojen professorit, kuin kokeneemmat kollegatkin. Tutkinnon suorittamista edellytetään kaikilta varsinaiseen tarkastustoimintaan sekä sen tukitoimintoihin osallistuvilta.<sup>292</sup>

---

<sup>291</sup> Executive Academy: Professional MBA Public Auditing.

<sup>292</sup> Heiss-Ziegler, Caroline 10.6.2008.

## 8 TARKASTAJIEN PÄTEVYYS

### 8.1 Tarkastajien pätevyyden vertailu

Eri maiden julkisen sektorin tarkastajien osaamista ja pätevyyttä on mahdollista tarkastella useista näkökulmista. Ilmeisin tapa on vertailla yksittäisiä osaamisalueita keskenään ja luokitella ne suuremmiksi kokonaisuuksiksi. Luokittelun lisäksi tarkastajien pätevyyttä on mahdollista tarkastella kahdesta muusta näkökulmasta. Toisaalta on mahdollista tarkastella osaamista sen mukaan, millä tavoin riittävän osaamisen saavuttaminen on järjestetty. Toisin sanoen, miten tarkastajien koulutus on järjestetty. Toinen näkökulma osaamisen tarkasteluun on se, millä tavoin vaadittu osaaminen on määritelty.

Vaadittu osaaminen on mahdollista saavuttaa kolmella eri tavalla. Tarkastajat voivat suorittaa yliopiston kursseja ja taata siten osaamisensa. Kurssien suorittamisen jälkeen tarkastajan on mahdollista saada auktorisointi tai valmiudet tarkastajana toimimiseen. Sekä Suomen että Ruotsin paikallishallintojen tilintarkastajilta edellytetään yliopistotasoisten kurssien suorittamista. Niitä ei kuitenkaan ole tarkasti määritelty, vaan tarkastajan on itse huolehdittava tarvittavien kurssien suorittamisesta.<sup>293</sup> Tanskan paikallishallintojen tilintarkastajilta sekä valtiontalouden tarkastajilta ja Itävallan tarkastajilta puolestaan edellytetään tiettyjen yliopistossa järjestettävien kurssien suorittamista<sup>294</sup>. Toinen tapa varmistaa tarvittava osaaminen, on suorittaa paikallisen tilintarkastusyhteisön tutkinto kuten Englannissa ja Kanadassa<sup>295</sup>. Kolmas tapa erityisesti valtion tarkastajien

<sup>293</sup> VM:n A 1051/2005, 8-9§.

SKYREV: Komplettering inför certifiering.

<sup>294</sup> COR: teoretisk uddannelse, praktik samt den afsluttende certificeringsprøve.

FRR: Kvalifikationseksamen.

Executive Academy: Professional MBA Public Auditing.

<sup>295</sup> Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

Audit Commission Act 1998, Section 3.

PAC: About Us.

osaamisen varmistamiseksi on viraston itse järjestämä koulutus. Tällainen järjestelmä on käytössä Ruotsin ja Kanadan ylimmissä tarkastusvirastoissa.<sup>296</sup>

Kuten sanottu, tarkastajien pätevyyttä on mahdollista tarkastella myös osaamisalueiden määrittelyn näkökulmasta. Tarkastajien osaaminen voidaan määrittellä henkilökohtaisina ominaisuuksina, yksittäisten kurssien ja tieteenalueiden, tai erillisten osaamiskokonaisuuksien avulla. Esimerkiksi Kanadan ja Englannin tarkastusvirastot määrittelevät tarkastajien osaamisen vapaamuotoisesti. Tarkastajilta edellytetään muun muassa sinnikkyyttä ja sopeutuvuutta, kuten myös ammattimaisuutta ja kykyä tehdä perusteltuja päätöksiä.<sup>297</sup> Tiettyjen kurssien tai yksittäisten tieteenalojen avulla osaamisen on määritellyt muun muassa Tanskan ylin tarkastusvirasto sekä Kanadan CGA-järjestö<sup>298</sup>. Englannin CIPFA-järjestön DPA-tutkinnon sisältö on puolestaan määritelty laajempina kokonaisuuksina, kuten tarkastuskonteksti ja taloudellinen raportointi<sup>299</sup>. Samanlaisia kokonaisuuksia on Suomen JHTT-tutkinnoissa: tilintarkastustietous ja -tekniikka, tilintarkastuskertomus ja tilintarkastuskertomukseen liittyvät muut raportit, ja tuloksellisuuden mittaus ja arviointi<sup>300</sup>.

Osaamisalueiden tarkastelussa ja vertailussa tärkein näkökulma on kuitenkin erot ja yhteneväisyydet maiden osaamisalueiden välillä. Osaamisalueita tarkasteltaessa on muistettava, että tutkimuksen kohteena ovat sekä paikallishallintojen että valtion tarkastajat. Lisäksi on huomioitava se, että tarkastusjärjestelmät eroavat toisistaan. Valtiontalouden tarkastamisesta vastaa jokaisessa maassa erillinen tarkastusvirasto. Paikallishallintojen tarkastusjärjestelmien välillä on puolestaan selviä eroja. Eroavaisuudet ovat vielä suurempia tarkasteltaessa paikallishallintojen tarkastajien auktorisointimenetelmiä. Auktorisointimenetelmiä käsiteltiin edellä kappaleessa 6. Osaamisalueiden tarkastelua vaikeuttaa lisäksi se, että kahdessa maassa tarkastaja voi saada auktorisoinnin kolmen eri toimi-

<sup>296</sup> Oskar Karnebackin sähköpostikirje kirjoittajalle 29.1.2009.  
Patricia Gerrown sähköpostikirje kirjoittajalle 27.1.2009.

<sup>297</sup> Patricia Gerrown sähköpostikirje kirjoittajalle 27.1.2009.  
Farah Hussainin sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009.

<sup>298</sup> Samuel Holmin sähköpostikirje tekijälle 4.2.2009.  
CGA 2008, xi.

<sup>299</sup> CIPFA. Diploma in Public Audit, Syllabus, 2–16.

<sup>300</sup> JHTT-lautakunta 2009, 5-13.

jan kautta. Ongelmaksi muodostuu siis se, tarkastellaanko maan järjestöjä yhtenä kokonaisuutena vai omina yksikköinä.

Tässä tutkimuksessa maan sisällä toimivia tilintarkastusjärjestöjä tarkastellaan yhtenä kokonaisuutena. Osaamisalueita tarkasteltaessa suurin painoarvo on annettu niille, jotka sisältyvät jokaisen järjestön osaamisvaatimukseen. Toiseksi merkittävimpiä osaamisalueina ovat ne, joita edellytetään julkisen sektorin tarkastamiseen suuntautuneissa järjestöissä tai julkiseen sektoriin erikoistuneissa tutkinnoissa. Myös ne osaamisalueet, joita edellytetään kahdessa maan kolmesta tilintarkastusjärjestöstä, otetaan huomioon. Tarkastelun ulkopuolelle jäävät siten ne osaamisalueet, jotka sisältyvät vain yhteen yksityisen sektorin tarkastukseen keskittyneen järjestön tarkastajien osaamisalueisiin.

Eri valtioiden ylimpien tarkastusviranomaisilta ja paikallishallintojen tarkastajilta edellytetyt osaamisen alueet voidaan jakaa 11 ryhmään: tarkastuksen suunnittelu ja toteutus, laskentatoimi ja menetelmäosaaminen, valtionhallinto ja julkinen talous, lainsäädäntö ja oikeustiede, tietotekniikka, ihmisten ja itsensä johtaminen, dokumentointi ja raportointi, organisatorinen tietous, julkisen sektorin eri tasot ja toimijat, yhteistyö ja vuorovaikutustaidot, ja riskienhallinta. Liiketalouden johtamista ja strategioita, ja verotuksen tuntemista edellytettiin vain paikallishallintojen tarkastajilta. Taulukkoon 23 on koottu yhteenveto pätevyysalueista (vrt. kappale 7). Taulukosta käy myös ilmi se, kuuluuko kyseinen osaamisalue maan julkisen sektorin tarkastajien osaamisvaatimukseen. Taulukossa on kuitenkin hyvä huomata, että Itävaltaa on tarkasteltu vain ylimpien tarkastusvirastojen kanalta, joka Itävallan tapauksessa vastaa myös paikallishallintojen tilintarkastuksesta.

	Tarkastusvirastot						Paikallishallintojen tarkastajat				
	Suomi	Ruotsi	Tanska	Itävalta	Englanti	Kanada	Suomi	Ruotsi	Tanska	Englanti	Kanada
Tarkastusten suunnittelu ja toteuttaminen	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
Laskentatoimi ja menetelmäosaaminen	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•
Valtionhallinto ja julkinen talous	•	•	•	•	•	•	•	•	•	•	
Lainsäädäntö ja oikeustiede	•	•	•	•			•	•	•	•	•
Tietotekniikka	•		•	•	•	•	•			•	•
Ihmisten ja itsensä johtaminen	•	•		•	•	•		•		•	•
Dokumentointi ja raportointi			•	•	•	•			•	•	•
Organisatorinen tietous	•		•	•	•	•				•	
Julkisen sektorin eri tasot ja toimijat	•	•	•				•	•	•		
Yhteistyö- ja vuorovaikutustaidot	•	•			•	•				•	•
Riskien hallinta	•		•		•	•					•

*Taulukko 23: Yhteenveto tarkastajien pätevyysalueista*

Taulukossa esitetyt osa-alueet kuvaavat sitä pätevyyttä, jota tarkastajilta edellytetään. Ehkä osaltaan yllättävääkin on se, miten selkeästi eri osaamisalueet jakautuvat näihin luokkiin. Kaikki osaamisalueet on mahdollista sijoittaa näihin 11 luokkaan, vain muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta. Suomen valtiontalouden tarkastusvirasto on ainoa, jonka osaamisalueissa mainitaan kielitaito<sup>301</sup>. Kielitaito olisi mahdollista lukea mukaan vuorovaikutustaitoihin, mutta se olisi luonnollisempi omana kokonaisuutenaan. Koska kielitaito ei sisälly muiden tarkastajien osaamisalueisiin, ei sitä voi nostaa omaksi yleiseksi osaamisalueen ryhmäksi. Samanlainen poikkeus on Kanadan tarkastusviraston ympäristön ja kestävän kehityksen tuntemus, joka on yksilöllinen vain Kanadan valtiontalouden tarkastajille<sup>302</sup>.

Kuten taulukosta 23 käy ilmi, tarkastusten suunnittelu ja toteuttaminen sekä laskentatoimi ja menetelmäosaaminen kuuluvat kaikkien julkisen sektorin tarkastajien osaamisvaatimuksiin. Myös valtionhallinnon ja julkisen talouden tuntemus kuuluu lähes kaikkien tarkastajien osaamisvaatimuksiin. Ainoastaan Kanadan paikallishallintojen tarkastajilta ei yleisesti odoteta kyseisen alueen tuntemusta. Kanadalaisen CGA-tutkinnon opintovaatimukseen sisältyy julkisen sektorin talou-

<sup>301</sup> VTV: Valtiontalouden tarkastusviraston osaamisen osaamisalueet.

<sup>302</sup> OAG 2006, 5.

den johtamista käsittelevä kurssi, mutta vain jos tarkastaja on valinnut oikean suuntautumisvaihtoehdon<sup>303</sup>. Nämä kolme osaamisaluetta kuitenkin muodostavat tarkastajien pätevyyden perustan. Tärkeintä siis on, että julkisen sektorin tarkastaja hallitsee tarkastuskäytännön, hänellä on tarkastustyötä tukevaa osaamista, ja että hän tuntee ja ymmärtää tarkastettavien toimintojen roolin ja aseman.

*Tarkastusten suunnittelulla ja toteuttamisella* tarkoitetaan sellaisia taitoja, jotka viittaavat suoraan tarkastusten suorittamiseen. Näin ollen erilaisten tarkastustekniikoiden ja -teorioiden tunteminen ja hallitseminen ovat keskeisimpiä ominaisuuksia, joita tähän ryhmään voidaan lukea. Tarkastusten suunnittelun ja toteuttamisen edellytyksenä on myös eri tarkastustyyppien tunteminen, sekä niiden tarkoitusten ja tavoitteiden ymmärtäminen. Siksi tähän osaamisalueeseen kuuluvat myös niin ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen, kuin tuloksellisuustarkastuksen tunteminen. Tarkastusten suunnitteluun ja toteuttamiseen kuuluu kiinteästi myös tarkastajan oman roolin ja vastuun ymmärtäminen.

*Laskentatoimeen ja menetelmäosaamiseen* kuuluvat puolestaan kaikki ne taidot, jotka tukevat tarkastustyötä. Ryhmän sisältö on siten laaja, mutta yhtäläisyyksiä eri maiden ja järjestelmien väliltä löytyy. Menetelmäosaamiseen kuuluvat muun muassa erilaiset aineiston keräämiseen ja analysointiin liittyvät taidot sekä tilastotiede. Myös kauppa- ja liiketaloustieteen osa-alueita kuuluu tähän ryhmään. Näitä ovat laskentatoimen, kirjanpidon, rahoituksen sekä johdon laskentatoimen osaaminen. Keskeisenä osana on myös kansantaloustieteen tuntemus.

Koska tarkastelun kohteena ovat julkisen sektorin tarkastajat, on luonnollista, että yhtenä osaamisalueena on *valtiorhallinnon ja julkisen talouden tunteminen*. Tähän ryhmään sisältyy keskeisenä osana talouden ohjausmenetelmien ja budjetoinnin ymmärtäminen sekä julkistalouden erityispiirteiden tunnistaminen. Lisäksi erityisesti valtiontalouden tarkastajilta voidaan edellyttää valtiohallinnon tuntemusta. Siksi myös hallintojärjestelmien ja erilaisten politiikkojen tuntemus luetaan tähän ryhmään.

---

<sup>303</sup> CGA 2008, xi.



*Lainsäädännön ja oikeustieteen* tuntemusta edellytetään kaikilta tarkastelluilta paikallishallintojen tilintarkastajilta, ja se onkin neljäs tarkastajien pätevyyden osa-alueista (taulukko 23, s.89). Ainoastaan Kanadan ja Englannin ylimmiltä tilintarkastajilta ei edellytetä kyseistä osaamista. Koska tarkastajat toteuttavat lainsäädännössä asettua tehtävää, on selvää, että tarkastajilta edellytetään myös lainsäädännön tuntemusta. Ei kuitenkaan riitä, että tarkastajat hallitsevat heitä itseään koskevan lainsäädännön. Lisäksi heidän tulee tuntea esimerkiksi vero-, kunnallis- ja EU-lainsäädäntöä. Tarkastajilta voidaan edellyttää myös hallinto- ja julkisoikeuden sekä yritysjuridiikan tuntemusta.

Tietotekninen osaaminen ja kyky johtaa itseään ja muita ihmisiä kuuluvat sekä Itävallan, Englannin ja Kanadan paikallishallintojen että valtiontalouden tarkastajien osaamiseen. Ruotsin julkisen sektorin tarkastajien pätevyyteen tietotekninen osaaminen ei kuulu, mutta johtamistaitoja edellytetään sekä valtion että kuntien tilintarkastajilta. Suomen paikallishallintojen tilintarkastajilta ei taas edellytetä kykyä johtaa ihmisiä tai itseään, mutta valtiontalouden tarkastajilta edellytetään sekä tietotekniikka- että johtamistaitoja. Tanskan paikallishallintojen tilintarkastajat ovat ainoita, joilta ei edellytetä kyseisiä taitoja. Toisin sanoen, tarkastelluissa pohjoismaissa tietotekniikan osaaminen ja kyky johtaa ihmisiä eivät ole niin tärkeitä, kuin muissa tarkastelluissa maissa.

*Tietotekniikka* tarkoittaa tässä yhteydessä kolmea asiaa. Ensinnäkin se tarkoittaa IT-tarkastusta. Toiseksi tietotekniikka tarkoittaa IT-hallintoa, tarpeiden tunnistamista ja kehittämistä. Kolmanneksi se tarkoittaa itse tietotekniikkaosaamista. Kuudes osaamisalue, *ihmisten ja itsensä johtaminen*, tarkoittaa kykyä pystyä johtamaan itseään ja kehittyä Itsensä lisäksi tarkastajan on kyettävä johtamaan muita. Erilaisten johtamisteorioiden ja -järjestelmien tunteminen auttavat tarkastajaa tarkastusprosessin eteenpäin viemisessä.

Koska tarkastustyön tuloksista on pystyttävä kertomaan tarkastettavalle sekä muille asianomaisille, on tärkeää että tarkastaja pystyy raportoimaan löydöksistään. Raportoinnin lisäksi tarkastajan on dokumentoitava työnsä eteneminen, jottei tarkastustulosten uskottavuus kärsi. Siksi *dokumentointi- ja raportointitaidot* ovat keskeisiä osaamisen osa-alueita (taulukko 23). Suomen ja Ruotsin tilin-

tarkastajilta ei kuitenkaan edellytetä erityisiä dokumentointi- tai raportointitaitoja. Muiden maiden niin valtion kuin kuntienkin tilintarkastajien pätevyyteen kyseiset taidot kuitenkin kuuluvat.

Kahdeksantena osaamisalueena taulukossa 23 (s.89) on *organisatorinen tietous*. Tarkoituksena on, että tarkastaja ymmärtää sen organisaation roolin, aseman ja tehtävät, jossa hän toimii. Tarkastajan on ymmärrettävä miksi tarkastustyötä tehdään. Samalla tarkastajan on toimittava edustamansa organisaation arvojen mukaisesti. Organisatoriseen tietouteen kuuluu osaltaan myös eettinen toiminta, joka edellyttää tarkastajalta objektiivisuutta, lahjomattomuutta ja rehellisyyttä. Näiden lisäksi myös tarkastusta säätelevien standardien tunteminen on keskeinen osa tarkastajien pätevyyttä ja organisatorista tietoutta. Organisatorinen tietous kuuluukin lähes kaikkien valtion tilintarkastajien osaamiseen. Ainoastaan Ruotsin valtiontalouden tilintarkastajilta ei edellytetä erityistä organisaation tuntemusta. Paikallishallintojen tasolla taas Englannin tilintarkastajat ovat ainoita, joille organisatoriset tavoitteet ja riskit ovat osaamisen osa.

*Julkisen sektorin eri tasoihin ja toimijoihin* kuuluvat niin valtio, kunnat kuin EU. Myös erilaisten organisaatioiden toiminnan ja kansainvälisen talouden periaatteiden tunteminen kuuluvat tähän luokkaan. Taulukosta 23 nähdään, että näiden toimijoiden tuntemus ei kuulu kuin Suomen, Ruotsin ja Tanskan kuntien tarkastajien osaamiseen. Myös yhteistyö ja vuorovaikutustaidot sekä riskienhallinta kuuluvat harvempien tarkastajien osaamisalueisiin, mutta ovat kuitenkin keskeisiä julkisen sektorin tarkastajille.

*Yhteistyö ja vuorovaikutustaitoihin* kuuluvat erilaiset kommunikaatiotaidot sekä nimensä mukaisesti yhteistyötaidot. Ne ovat vahvasti esillä Englannin ja Kanadan paikallishallintojen sekä valtion tilintarkastajien osaamisessa. Kommunikaatiotaidot kuuluvat myös Suomen ja Ruotsin valtion tilintarkastajien osaamiseen. Lisäksi *riskien hallinta* ja niiden tunnistaminen kuuluvat Suomen, Tanskan, Englannin ja Kanadan valtion tilintarkastajien lisäksi myös Kanadan paikallishallintojen tilintarkastajien osaamisalueisiin.

Osa tarkastajilta edellytetyistä osaamisesta on sellaista, että sitä edellytetään ainoastaan paikallishallintojen tarkastajilta. Liiketalouden johtaminen ja strategiat sekä verotus kuuluvat näihin osaamisalueisiin. Ruotsin, Tanskan, Englannin ja Kanadan tilintarkastajien pätevyyteen kuuluu erilaisten yksityisen sektorin erityispiirteiden tunteminen. Tarkastajilta edellytetään muun muassa organisaatioiden johtamista sekä liiketaloudellisten strategioiden tuntemista. Niin henkilö- kuin yritysverotuksen tunteminen kuuluvat puolestaan vain Suomen, Englannin ja Kanadan paikallishallintojen pätevyyteen.

Pätevyyden sisältö painottuu eri tavoin kun tarkastellaan Suomea, Ruotsia ja Tanskaa omana kokonaisuutena ja Itävaltaa, Englantia ja Kanadaa omanaan. Tarkastusten suunnitteluun ja toteuttamiseen sekä laskentatoimeen ja menetelmäosaamiseen liittyvät taidot kuuluvat kaikkien tarkasteltujen tarkastajien osaamiseen. Näiden lisäksi kaikkien tarkasteltujen pohjoismaiden tarkastajien osaamiseen kuuluvat valtionhallinnon ja julkisen talouden, lainsäädännön ja oikeustieteen sekä julkisen sektorin eri tasojen ja toimijoiden tunteminen. Yhteistyö- ja vuorovaikutustaidot, riskien hallinta ja organisatorinen tietous ei puolestaan kuulu paikallishallintojen tarkastajien osaamiseen. Itävallan, Englannin ja Kanadan kohdalla taas tietotekniikka, ihmisten ja itsensä johtaminen sekä dokumentointi ja raportointi kuuluvat kaikkien tarkastajien osaamiseen. Julkisen sektorin eri tasojen ja toimijoiden tuntemusta ei taas odoteta kyseisten maiden valtiontalouden tai paikallishallintojen tarkastajilta. Taulukossa 24 on esitetty tarkastelu jaettuina pohjoismaihin ja muihin maihin.

	Suomi, Ruotsi ja Tanska		Itävalta, Englanti ja Kanada	
	Valtiontalouden tarkastajat	Paikallishallintojen tarkastajat	Valtiontalouden tarkastajat	Paikallishallintojen tarkastajat
<b>Tarkastusten suunnittelu ja toteuttaminen</b>	●	●	●	●
<b>Laskentatoimi ja menetelmäosaaminen</b>	●	●	●	●
<b>Valtionhallinto ja julkinen talous</b>	●	●	●	○
<b>Lainsäädäntö ja oikeustiede</b>	●	●		●
<b>Tietotekniikka</b>	○		●	●
<b>Ihmisten ja itsensä johtaminen</b>	○		●	●
<b>Dokumentointi ja raportointi</b>			●	●
<b>Organisatorinen tietous</b>	○	–	●	○
<b>Julkisen sektorin eri tasot ja toimijat</b>	●	●	–	–
<b>Yhteistyö- ja vuorovaikutustaidot</b>	○	–	○	○
<b>Riskien hallinta</b>	○	–	○	

● osaamisalue kuuluu kaikkien tarkastajien pätevyYTEEN  
 ○ osaamisalue kuuluu kahden maan tarkastajien osaamiseen  
 – osaamisalue ei kuulu yhdenkään maan tarkastajien pätevyYTEEN

*Taulukko 24: Osaamisalueet maaryhmittäin*

## 8.2 Tarkastajien osaaminen teoreettista mallia vasten

Tarkastajien pätevyyttä on mahdollista jäsentää erilaisten yleisten pätevyyttä käsittelevien mallien avulla. Tässä tutkimuksessa tarkoituksenmukaisin ja havainnollistavin malli on Paul C. Greenin vuonna 1999 luoma yleinen pätevyyden malli. Greenin malli lähtee siitä ajatuksesta, että asiakkaiden tarpeiden tyydyttäminen on tärkeintä organisaation toiminnassa. Toisin sanoen, se osaaminen, joka ei edistä asiakkaiden tarpeiden tyydyttämistä, on tarpeetonta.<sup>304</sup> Tässä yhteydessä onkin siis keskeistä määritellä julkisen sektorin tarkastajien asiakkaat ja heidän tarpeensa. Asiakkaita ovat julkisen hallinnon päättäjät, ja viimekädessä myös kansalaiset. Nämä asiakkaat haluavat varmistua siitä, että julkisessa varainkäytössä on toimittu lakien ja säädösten mukaisesti talousarvioita noudat-

<sup>304</sup> Green 1999, 22.

taen<sup>305</sup>. Myös tilivelvollisuuden toteutumisen varmistaminen on tärkeää, erityisesti kansalaisten näkökulmasta<sup>306</sup>. Greenin teoriaa tulkiten taidot, jotka eivät edistä näiden tavoitteiden saavuttamista, ovat turhia julkisen sektorin tarkastajille.

Green kuvaa pätevyyttä ympyrällä, joka on jaettu neljään sektoriin (kuvio 2, s.12). Ensimmäiseen sektoriin kuuluvat organisaation keskeiset taidot, kyvyt ja työvälineet. Nämä taidot ja kyvyt ovat keskeisiä organisaation tarkoitukseen nähden.<sup>307</sup> Koska julkisen sektorin tarkastajien tehtävästä on määrätty lailla, ja erityisesti valtioiden talouden tarkastuksesta vastaa yksi virasto kussakin maassa, ei tarkastajien osaamisella ole tarvetta kilpailuedun saavuttamiseen. Toisaalta, koska niin valtion kuin paikallishallintojen tarkastus kuuluu yleisesti vain yhdelle taholle, on tarkastajien osaamisesta erotettavissa osa-alueita, jotka ovat erityisiä juuri julkisen sektorin tarkastajille. Näin ollen tähän ensimmäiseen sektoriin, perusosaamiseen ja taitoihin, voidaan katsoa kuuluvan taulukossa 23 (s.89) esitetyistä pätevyyden osa-alueista tarkastusten suunnittelu ja toteuttaminen, valtionhallinnon ja julkisen talouden tunteminen sekä julkisen sektorin eri tasot ja toimijat.

Mallin toinen sektori sisältää organisaation arvot ja prioriteetit. Arvojen ja prioriteettien tunteminen tukee työn suorittamista, sillä niiden avulla työntekijän on mahdollista ymmärtää, miksi työtä tehdään. Tähän sektoriin kuuluvat organisaation kulttuuri ja arvot sekä henkilöstön yhteiset uskomukset.<sup>308</sup> Julkisen sektorin tarkastamisen näkökulmasta tähän on luettavissa ymmärrys julkisen sektorin tarkastuksen asemasta ja roolista sekä sen tehtävästä. Lisäksi sektoriin kuuluvat tarkastukseen liittyvien arvojen tunteminen. Tarkastajien osaamisen osa-alueista organisaation arvot ja prioriteetit -sektoriin kuuluu organisatorinen tietous. Lisäksi tähän sektoriin voidaan tulkita kuuluvaksi myös lainsäädännön ja oikeustieteen tuntemus.

---

<sup>305</sup> Myllymäki 1994, 69.

<sup>306</sup> Johnstonn & von Tunzelmann 1982, 12.

<sup>307</sup> Green 1999, 23–24.

<sup>308</sup> Green 1999, 25–26.

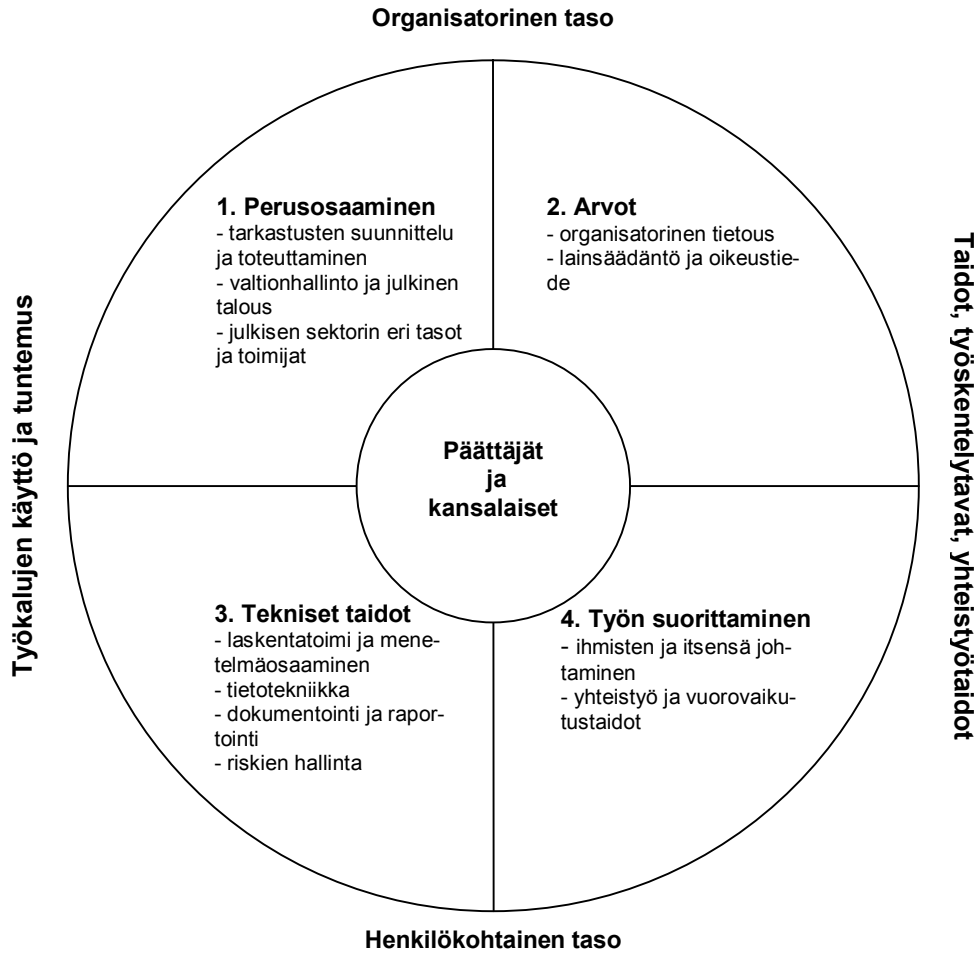
Tekniset taidot ja työn osaaminen ovat Greenin mallin kolmannessa sektorissa (kuvio 2, s.12). Nämä taidot ovat sellaisia teknisiä taitoja, joita työntekijät tarvitsevat työnsä suorittamiseen. Taidot ovat myös sellaisia, joiden avulla organisaatio pystyy kehittämään henkilöstönsä osaamista.<sup>309</sup> Taulukossa 23 (s.89) esitetyistä osaamisalueista tähän sektoriin kuuluvat laskentatoimi ja menetelmäosaaminen, tietotekniikka, dokumentointi ja raportointi sekä riskien hallinta. Julkisen sektorin tarkastajien osaamisen osa-alueista nämä neljä ovat sellaisia, joita tarkastaja pystyy kehittämään koulutuksen avulla. Ne myös ovat sellaisia taitoja, joita ilman tarkastaja ei pysty suoriutumaan tarkastustyöstään.

Viimeiseen sektoriin kuuluvat työn suorittamiseen liittyvät taidot. Tällaisia ovat muun muassa työtavat, kommunikointitavat, johtaminen ja yhteistyötaidot. Nämä taidot eivät ole sidonnaisia tietylle toimialalle, toisin kuin esimerkiksi edellä kuvatut kolmannen sektorin tekniset taidot. Työn suorittamiseen liittyvät taidot tukevat myös organisaation arvoja ja tavoitteita.<sup>310</sup> Julkisen sektorin tarkastajien pätevyysalueista tähän sektoriin kuuluvat ihmisten ja itsensä johtaminen sekä yhteistyö ja vuorovaikutustaidot. Nämä taidot ovat monesti inhimillisiä ominaisuuksia, ja niitä on vaikea oppia. Niiden hallitseminen ja kehittäminen on kuitenkin tärkeää tarkastustyön menestyksellisen suorittamisen kannalta. Kuviossa 3 on esitetty julkisen sektorin tarkastajien osaamisen osa-alueet Greenin pätevyysmallin avulla.

---

<sup>309</sup> Green 1999, 27.

<sup>310</sup> Green 1999, 28.



Kuvio 3: Tarkastajien pätevyys

Greenin luomaa pätevyysmallia on mahdollista tarkastella myös vaakaja pystysuorassa. Pystysuoraan tarkasteltuna kuviossa 3 esitetty malli kuvastaa pätevyyden organisatorista ja henkilökohtaista tasoa. Kaksi ensimmäistä sektoria yhdessä kuvaavat organisaatiota ja niitä taitoja ja ominaisuuksia, jotka ovat ominaisia sille. Sektorit 3 ja 4 puolestaan kuvaavat sellaisia taitoja, joita työntekijä tarvitsee työnsä suorittamiseen. Vaakatasossa mallin lohkot 1 ja 3 kuvaavat työssä tarvittavien työkalujen ja -tapojen tuntemusta, kun taas sektorit 2 ja 4 kuvaavat tapaa työskennellä ja muita henkilökohtaisia ominaisuuksia.<sup>311</sup> Vasemmalla puolella olevat sektorit sisältävät siten taitoja, joita on mahdollista opiskella, kun taas oikeanpuoleiset kuvaavat enemmänkin ihmisen ominaisuuksia.

<sup>311</sup> Green 1999, 30, 32, 34–35.

### 8.3 Osaamisalueet suhteessa kansainvälisiin standardeihin

Maiden paikallishallintojen ja valtion tilintarkastajien osaamista on syytä tarkastella myös kansainvälisten toimijoiden näkökulmasta. Tässä tutkimuksessa on käsitelty ylimpien tarkastusvirastojen kattojärjestö INTOSAlta ja sen laatimia kansainvälisiä standardeja tarkastusviranomaisille. Lisäksi on tarkasteltu kansainvälistä tilintarkastusyhteisöä IFACia ja sen koulutuslautakunnan laatimia koulutusstandardeja. Siinä missä INTOSAI:n standardit koskevat vain ylimpiä tarkastusviranomaisia, IFACin standardit koskevat yksityisen sektorin tilintarkastajia. IFACilla on kuitenkin tavoitteena laatia standardeja myös paikallishallintojen tilintarkastusta varten. Paikallishallintojen tilintarkastajien osaamisvaatimuksia on siten syytä tarkastella suhteessa IFACin koulutusstandardeihin.

Sekä INTOSAIlla että IFACilla on eettiset standardit tai normit, jotka ovat keskenään lähes yhteneväiset. Kun INTOSAI edellyttää rehellisyyttä, lahjomattomuutta, itsenäisyyttä, objektiivisuutta, puolueettomuutta, salassapitovelvollisuutta ja ammattitaitoa, odottaa IFAC tarkastajiltaan rehellisyyttä, objektiivisuutta, luotettavuutta, ammatillista käyttäytymistä sekä ammatillista osaamista.<sup>312</sup>Nämä ominaisuudet ovat sellaisia, joita on vaikea oppia. Tarkastajien arvoina ne ovat kuitenkin sellaisia, joita tukee tarkastusorganisaation arvojen, aseman ja tehtävän tunteminen. Toisin sanoen hyvä organisatorinen tietous auttaa järjestöjen eettisten standardien noudattamisessa. Kuten taulukosta 23 (s.89) on mahdollista nähdä, tämä osaaminen kuului lähes jokaisen maan tarkastajien osaamiseen.

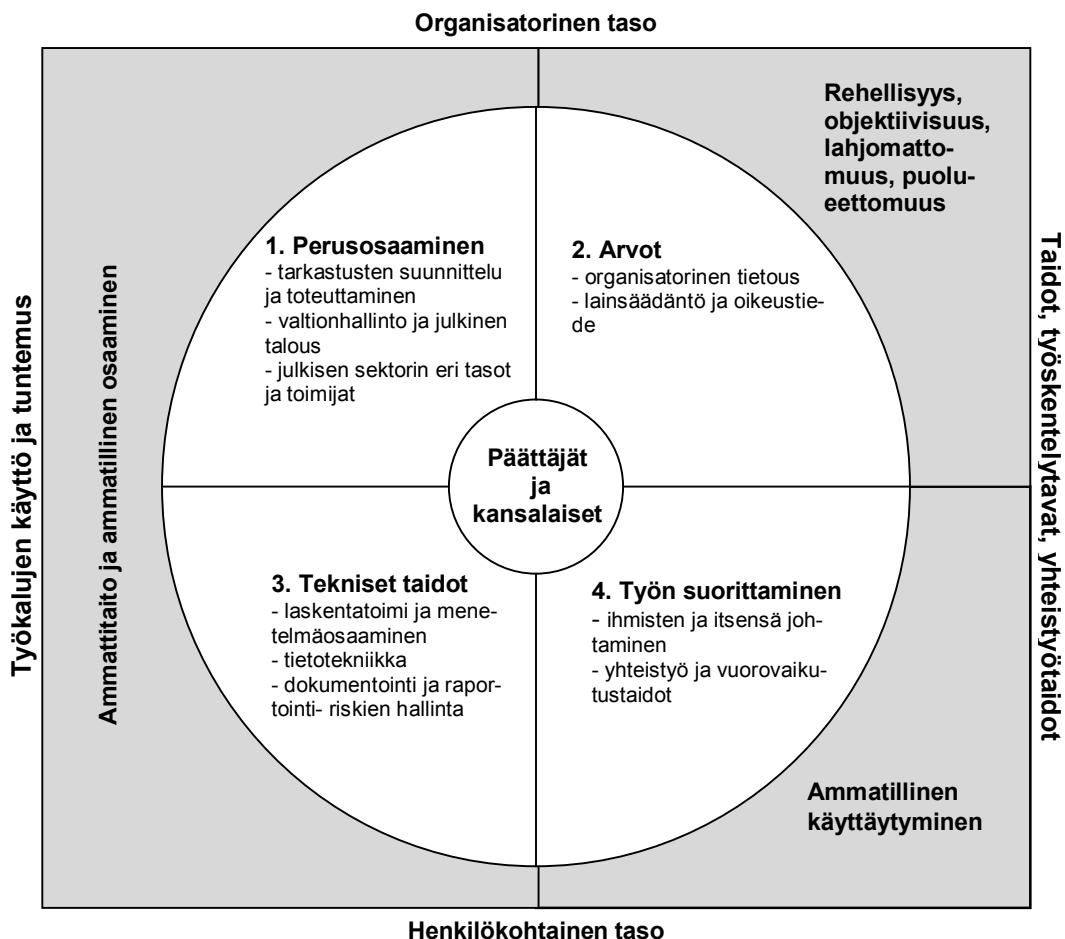
Kuviossa 4 on esitetty tarkastajien pätevyys yhdessä INTOSAI:n ja IFACin standardien kanssa. Järjestöjen standardit keskittyvät organisaatioiden arvoihin, painottaen tarkastusten ja tarkastajien rehellisyyttä, puolueettomuutta ja lahjomattomuutta. Niiden edellyttämä ammattitaito ja ammatillinen osaaminen kattavat tarkastajilta vaaditun perusosaamisen ja tekniset taidot. IFACin ammatillinen

---

<sup>312</sup> ISSAI 1998, Kappale 2–5.  
IEASB 2005, pykälä 100.4.



käyttäytyminen puolestaan kuvastaa työn suorittamiseen liittyviä taitoja ja ominaisuuksia. Kuten kuviosta 4 käy ilmi, julkisen sektorin tarkastajien pätevyys vastaa kaikilta osiltaan alan järjestöjen vaatimuksia.



*Kuvio 4: Tarkastajien pätevyys suhteessa kansainvälisiin standardeihin*

INTOSAI:n yhtenä eettisenä standardina on ammattitaito. Ammattitaitoon järjestyksen mukaan kuuluu sovellettavissa olevien standardien, käytäntöjen ja menetelmien tunteminen, toimintaa ohjaavien lainsäädännöllisten ja institutionaalisten käytäntöjen tunteminen, sekä laadukkaimpien tarkastusmenetelmien hallitseminen.<sup>313</sup> Taulukossa 23 (s.89) esitetyistä osaamisalueiden luokista tarkastusten suunnittelu ja toteuttaminen, laskentatoimi ja menetelmäosaaminen, sekä osataan myös organisatorinen tietous voidaan katsoa kuuluvan INTOSAI:n edellyttämään ammattitaitoon. Kuten taulukosta 23 käy ilmi tarkastelluista virastoista jokainen edellytti tarkastajiltaan näitä osaamisalueita.

<sup>313</sup> ISSAI 1998, kappale 5.

IFAC on määritellyt tarkemmin tarkastajilta odotetun osaamisen<sup>314</sup>. Taulukossa 2 (s.24) on esitetty IFACin asettamat vaatimukset tilintarkastajille järjestettävälle koulutukselle. IFACin vaatimusten mukainen tilintarkastustutkinto keskittyy pääasiassa tilintarkastukseen, laskentatoimeen ja menetelmäosaamiseen sekä tietotekniikkaan. Lisäksi tarkastajien ammatillisiin taitoihin ja perusosaamiseen kuuluvat älylliset, tekniset ja toiminnalliset, henkilökohtaiset, ihmissuhde- ja kommunikaatiotaidot sekä organisatoriset ja yrityksen johtamiseen liittyvät taidot<sup>315</sup>.

Älyllisiin taitoihin kuuluvat muun muassa erilaiset tiedonhankinta- ja analysointitaidot sekä ongelmanratkaisutaidot. Teknisiin taitoihin puolestaan kuuluu tilastotiedettä, riskianalyysia, raportointia ja lainsäädännön tuntemusta. IFACin mukaisia henkilökohtaisia taitoja ovat muun muassa itseohjautuvuus ja kyky ohjata projekteja ja ennakoida niiden vaikeuksia. Ihmissuhde- ja kommunikaatiotaidot ovat melko itsestään selviä: tiimityöskentelykyky ja kyky kommunikoida erilaisten ihmisten kanssa. Viimeinen taitokokonaisuus, organisatoriset ja yrityksen johtamiseen liittyvät taidot, sisältävät strategista suunnittelua, organisointikykyä ja johtajuutta.<sup>316</sup> Nämä taidot, verrattuna taulukossa 23 esitettyyn yhteentoista tarkastajilta vaadittuun osaamisen osa-alueeseen, ovat lähes yhtenevät.

INTOSAI edellyttää, että virasto kehittää ja kouluttaa henkilöstöään, ja että virasto rakentaa käytäntöjä ammattitaitoisen työvoiman palkkaamiseksi<sup>317</sup>. Myös IFAC odottaa tarkastajilta jatkuvaa itsensä kehittämistä<sup>318</sup>. Monet ylimmistä tarkastusvirastoista, kuten esimerkiksi Suomen valtiontalouden tarkastusvirasto, käyttävät määriteltyjä osaamisalueitaan työntekijöidensä ammattitaidon kehittämiseen.<sup>319</sup> Myös Ruotsin tarkastusvirasto järjestää koulutusta, jonka avulla tarkastajien on mahdollista kehittyä<sup>320</sup>. Sekä valtioiden ylimpien tarkastusvirastojen tarkastajien että paikallishallintojen tilintarkastajien osaamisen voidaan siinä sanoa noudattavan hyvin eri kansainvälisten toimijoiden asettamia standardeja.

<sup>314</sup> IAESB 2008, IES2, kohdat 23, 25, 28.

<sup>315</sup> IAESB 2008, IES3, kohta 3.

<sup>316</sup> IAESB 2008, IES3, kohdat 14–18.

<sup>317</sup> ISSAI 2001, pykälät 1.2–1.12.

<sup>318</sup> IAESB 2008, IES7, kohdat 1, 13, 16, 18, 26, 28 ja 33.

<sup>319</sup> VTV: Pääjohtaja ja johdon tuki 18.6.2008.

<sup>320</sup> Oskar Karnebackin sähköpostikirje kirjoittajalle 29.1.2009.

## 9 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tavoitteena oli saada aikaan kokonaiskuva julkisen sektorin tarkastajilta edellytetystä osaamisesta. Tarkastelun kohteena olleista maista jokaisessa on kiinnitetty huomiota paikallishallintojen ja valtiontalouden tarkastajien osaamiseen. Valtioiden ylimmät tarkastusvirastot ovat joko määritelleet erityisiä osaamisalueita, jotka tarkastajien tulee täyttää tai laatineet erillisen koulutusohjelman tarkastajien osaamisen varmistamiseksi ja ylläpitämiseksi. Paikallishallintojen tarkastajien kohdalla Suomessa, Ruotsissa ja Tanskassa kuntien tilintarkastajille on oma tutkinto, jolle on asetettu tietyt koulutusvaatimukset. Kanadassa ja Englannissa tarkastajilta edellytetään tilintarkastusyhteisön jäsenyyttä, joka edellyttää järjestön tutkinnon suorittamista.

Tarkastajien pätevyyden tarkastelu on helpompaa ylimpien tarkastusviranomaisien, kuin paikallishallintojen tarkastajien kohdalla. Syy paikallishallintojen tarkastusjärjestelmien eroavaisuuksiin ja toisaalta valtion talouden tarkastamisen samankaltaisuuteen eri maiden välillä on tarkastuksen tasossa. Valtion talouden tarkastamista koskevia standardeja on säätänyt kansainvälinen the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Paikallishallintojen tarkastamisen järjestäminen on puolestaan kansallinen asia: kukin maa on järjestänyt asian parhaaksi katsomallaan tavalla. Paikallishallinnon tilintarkastajilla ei ole kansainvälistä järjestöä. Vaikka esimerkiksi järjestöt, joiden jäsenyyttä Englannin paikallishallintojen tilintarkastajilta edellytetään, toimivat useissa maissa, ei niitä voida tulkita paikallishallintojen tilintarkastajia sääteleviksi järjestöiksi.

Englannin ja Kanadan paikallishallintojen tarkastajilta edellytetään yksityisen sektorin tilintarkastukseen keskittyneiden järjestöjen jäsenyyttä. Ainoa poikkeus on Englannin Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA). CIPFA on kaikista tarkastelluista tilintarkastusyhteisöistä ainoa, joka on keskittynyt paikallishallintojen tarkastukseen. Kanadan Certified General Accountants Association (CGA) tarjoaa myös mahdollisuuden suuntautua julkisen sektorin tai voittoa tavoittelemattomien järjestöjen tarkastukseen. Pääsääntönä kuitenkin

on, että ainoastaan tarkastellut pohjoismaat ovat luoneet erityisesti paikallishallintojen tarkastajia varten tutkinnon.

Tarkastajien pätevyyden määrittelyn pohjana ovat siis erilaiset tutkinnot ja niiden opintovaatimukset. Vaikka tutkimusmateriaali on melko kirjavaa, on eri maiden, tutkintojen ja tarkastajien väliltä silti helppo löytää yhteneväisyyksiä. Kun kaikkien tarkastajien opinto- ja osaamisvaatimuksia tarkastelee kokonaisuutena, nousee sieltä selkeästi esille yksitoista osaamisen osa-alueita. Nämä osa-alueet yhdessä muodostavat julkisen sektorin tarkastajien pätevyyden. Yhdenkään maan paikallishallintojen tai valtiontalouden tarkastajilta ei kuitenkaan edellytetä kaikkien yhdentoista osaamisalueen hallitsemista (taulukko 23, s. 89).

Kun osaamisalueita tarkastellaan erikseen valtiontalouden ja paikallishallinnon tarkastajien näkökulmasta, eroja syntyy pätevydessä korostuneiden osa-alueiden välille. Kuten taulukosta 23 on mahdollista nähdä, ylimmistä tarkastusvirastoista vähintään viisi kuudesta edellyttää tarkastajiltaan kuuden osa-alueen hallintaa. Näitä osaamisalueita ovat tarkastusten suunnittelu ja toteuttaminen, laskentatoimi ja menetelmäosaaminen, valtionhallinto ja julkinen talous, tietotekniikka, ihmisten ja itsensä johtaminen sekä organisatorinen tietous. Lisäksi muita viittä osa-alueita edellyttää vähintään puolet tarkastusvirastoista.

Paikallishallintojen tarkastajien osalta painotus on erilainen. Tarkasteluun on tässä otettava mukaan Itävallan tarkastusviraston tarkastajien pätevyys, sillä Itävallassa ei ole erillisiä paikallishallintojen tarkastajia. Kuten valtiontalouden tarkastajiltakin, myös kaikilta paikallishallintojen tarkastajilta edellytetään tarkastusten suunnittelun ja laskentatoimen osaamista. Lisäksi kaikilta odotetaan lainsäädännön ja oikeustieteen tuntemusta. Valtionhallinnon ja julkisen talouden tunteminen kuuluu kaikkien muiden paitsi Kanadan tilintarkastajien osaamiseen. Tietotekniikan hallitsemista, ihmisten ja itsensä johtamista sekä dokumentointi- ja raportointitaitoja edellytetään tarkastajilta neljässä kuudesta maasta. Riskien hallinta kuuluu ainoastaan Kanadan paikallishallintojen tilintarkastajien osaamiseen. Muita osaamisalueita edellyttää kaksi tai kolme maata.

Edellä kuvatusta taulukosta 24 (s. 94) nähdään miten osaamisalueiden painotus on jakautunut eri maiden välillä. Jakauma on mielenkiintoinen. Itävallassa, Englannissa ja Kanadassa tarkastajien osaamisessa painottuu tietotekninen osaaminen, johtamis- ja raportointitaidot, sekä organisatorinen tietous. Nämä osaamisalueet eivät nouse vahvoina esille Suomen, Ruotsin ja Tanskan tarkastajien pätevyudessa. Asia on päinvastoin julkisen sektorin eri tasojen ja toimijoiden osaamisen kohdalla. Näin tarkasteltuna korostuu myös se, etteivät yhteistyö- ja vuorovaikutustaidot yhdessä riskien hallinnan kanssa ole niin tärkeitä pätevyyden osa-alueita kuin muut.

Sen lisäksi, että tutkimuksessa tarkasteltiin yksittäisiä osaamisalueita ja niiden osuutta tarkastajien pätevyteen, huomiota kiinnitettiin siihen, miten itse osaamisen saavuttaminen on järjestetty. Ylivoimaisesti yleisin tapa tarvittavan osaamisen takaamiseksi oli kurssien suorittaminen yliopistossa. Eroavaisuuksia on siinä, voiko kurssit valita itse vai onko jokin taho määritellyt tarvittava kurssit etukäteen. Suomen ja Ruotsin paikallishallintojen tarkastajilta edellytetään vain riittävää koulutusta, mutta Tanskassa ja Itävallassa on määritelty ne kurssit, jotka tarkastajan tulee suorittaa. Kanadassa ja Englannissa tarvittavan osaamisen takeena on paikallisen tilintarkastusyhteisön tutkinnon suorittaminen. Lisäksi kaikkiin tutkintoihin sisältyy käytännön työkokemuksen suorittaminen.

Tutkimuksen tavoitteena oli myös saada aikaan käsitys erilaisista tarkastajien auktorisointimenetelmistä. Auktorisointimenetelmien tarkoituksena on varmistaa, että tarkastajilla on riittävä osaaminen. Tarkastellut auktorisointimenetelmät keskittyivät erityisesti paikallishallintojen tilintarkastajiin. Käytännössä valtioiden ylimmissä tarkastusvirastoissa tilintarkastajien auktorisointimenetelmiä on kahdenlaisia. Joko virastolla on oma tutkinto, jonka suorittamista se edellyttää tarkastajiltaan tai se edellyttää kansallisen tilintarkastustutkinnon suorittamista. Suomen tarkastusvirasto ei kuulu kumpaankaan ryhmään. Se ei edellytä varsinaista auktorisointia tarkastajiltaan.

Paikallishallintojen tilintarkastajien auktorisointi on myös jaettavissa käytännössä kahteen ryhmään. Tarkastajille voi olla erillinen paikallishallintojen tilintarkastajille suunnattu tutkinto, kuten Suomessa. Toinen vaihtoehto on, että tilintarkas-

tajilta edellytetään tilintarkastusyhteisön tarkastustutkinnon suorittamista. Itäval-  
lan paikallishallintojen tarkastuksesta vastaa ylin tarkastusviranomainen, joten  
paikallishallintojen tilintarkastajilla ei ole erikseen auktorisointimenetelmää.  
Vaikka Suomella, Ruotsilla ja Tanskalla on periaatteessa samanlainen aukto-  
risointijärjestelmä tarkastajia varten, on niiden välillä yksi keskeinen ero: Suo-  
men tarkastajien auktorisointi on pakollinen. Samoin on myös Kanadan ja Eng-  
lannin vaatimus tilintarkastusyhteisön jäsenyydestä.

Tarkastajien pätevyyden tarkastelussa tärkeä näkökulma on myös se, miten  
hyvin tarkastajien osaaminen vastaa kansainvälisten yhteisöjen asettamia vaa-  
timuksia. Ylimpien tarkastusvirastojen tarkastajien pätevyys vastasi INTOSAI:n  
asettamia standardeja tarkastajien osaamisesta. Tilintarkastajien kansainväli-  
nen järjestö IFAC on määritellyt tarkastajilta vaaditun osaamisen yksityiskohtai-  
semmin kuin INTOSAI. Samoin paikallishallintojen tilintarkastajien auktorisointi  
ja koulutus on järjestäytyneempää, kuin valtion tilintarkastajien. Kaikkien tarkas-  
teltujen paikallishallintojen tilintarkastajien auktorisointijärjestelmien koulutus-  
vaatimukset vastasivat hyvin IFACin asettamia vaatimuksia. Se, ovatko järjestö-  
jen asettamat standardit toimineet osaamisalueiden määrittelyn ja koulutuksen  
järjestelyn pohjana vai oliko standardien ja osaamisalueiden yhteensopivuus  
sattumaa, jää tämän tarkastelun ulkopuolelle. Varmaa kuitenkin on, että kaikkia  
esiin nousseita osaamisen alueita voidaan pitää tärkeinä tarkastajille.

Tutkimuksen yhtenä lähtökohtana ja samalla myös aiheen rajauksen perustee-  
na oli Suomen JHTT-järjestelmän mahdollinen kehittämistarve. Tämän tutki-  
muksen perusteella Suomen kuntien tilintarkastajien auktorisointi ei vaadi suuria  
muutoksia. Tarkastelluista järjestelmistä JHTT-tutkinto on ainoa, joka on pakolli-  
nen ja erityisesti julkisen sektorin tarkastajien auktorisointiin keskittynyt tutkinto.  
Myös tarkastajilta vaadittu osaaminen on tutkinnossa yhdenmukainen erityisesti  
muiden tarkasteltujen pohjoismaalaisten järjestelmien kanssa. Pätevyyden osa-  
alueiden kannalta JHTT-tarkastajien pätevyyttä voisi laajentaa erityisesti johta-  
mistaidoilla sekä dokumentointi ja raportointitaidoilla. Mutta itse auktorisointi-  
menetelmänä JHTT-tutkinto on esimerkillinen.

Toinen tutkimuksen taustatekijöistä oli Suomen Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastajien osaamisen määrittely. VTV:n tarkastajien osaamisen määrittelyn tavoitteena on viraston osaamisrakenteen vahvistamien ja yksittäisten tarkastajien osaamisen kehittäminen. Tarkoituksena ei ole laatia auktorisointimenetelmää tarkastajille, vaan taata riittävä osaaminen kaikilla tarvittavilla osa-alueilla. Tässä mielessä Suomen malli poikkeaa muista tarkastelluista, sillä tarkastajilta vaaditut tutkinnot tasoittavat osaamista tarkastajien välillä. Pakolliset tutkinnot eivät siten laajenna virastojen osaamisrakennetta, vaan takaavat kaikille riittävät taidot. Tarkastellut tutkinnot tosin koskevat pääsääntöisesti tilintarkastajia. Toiminnantarkastajien osaamiselle ei ole asetettu yhtä tarkkoja vaatimuksia. Pätevyyttä tarkasteltaessa VTV:n tarkastajien osaamiseen kuuluu lähes kaikki osa-alueet. Vain dokumentointi- ja raportointitaidot puuttuvat (taulukko 23, s.89).

Kaiken kaikkiaan voidaan sanoa, että julkisen sektorin tarkastajien pätevyys jakautuu yhteentoista osa-alueeseen. Vaikka näiden osaamisalueiden painotus vaihtelee valtion ja paikallishallintojen tarkastajien välillä, voidaan tarkastajien pätevyyden sanoa koostuvan näistä osa-alueista:

1. Tarkastusten suunnittelu ja toteuttaminen
2. Laskentatoimi ja menetelmäosaaminen
3. Valtionhallinto ja julkinen talous
4. Lainsäädäntö ja oikeustiede
5. Tietotekniikka
6. Ihmisten ja itsensä johtaminen
7. Dokumentointi ja raportointi
8. Organisatorinen tietous
9. Julkisen sektorin eri tasot ja toimijat
10. Yhteistyö- ja vuorovaikutustaidot
11. Riskien hallinta.

## 10 LOPUKSI

Tutkimukseni on melko suppea katsaus tarkastajien auktorisointiin ja osaamisalueiden määrittelyyn. Tutkimuksessani pääsen kuitenkin sille asettamiini tavoitteisiin: Tutkittujen maiden ja järjestelmien avulla oli mahdollista muodostaa julkisen sektorin tarkastajien pätevyyttä käsittelevä yleinen malli. Auktorisointijärjestelmistä ei kuitenkaan ole mahdollista muodostaa yhtä yksiselitteistä mallia, kuin tarkastajien pätevyydestä. Kuvauksen erilaisista auktorisointimenetelmistä meillä ja maailmalla pystyin kuitenkin muodostamaan. Tutkimuksellani löysin siis vastaukset niihin kysymyksiin, joita sille olin tutkimusta suunnitellessani asettanut. Samalla se kuitenkin herätti joukon uusia kysymyksiä, joihin vastaaminen ei ollut mahdollista tässä tutkimuksessa.

Ilmeisin tapa jatkaa tutkimusta on ottaa tarkasteluun lisää maita ja eri toimijoita ja samalla syventää osaamisalueiden tulkintaa. Tarkastelemieni maiden perusteella osaamisalueet ovat yhteneväisiä maiden ja toimijoiden välillä. Kiinnostava näkökulma tutkimukselle kuitenkin olisi ottaa tarkasteluun mukaan Norja ja Islanti ja jatkaa vertailua pohjoismaiden kesken. Tutkimieni pohjoismaiden paikallishallintojen tarkastajien auktorisoinnin ja pätevyyden välillä ei ole suuria eroja. Mikäli tutkimus kohdistuisi kaikkiin pohjoismaihin, löytyisikö järjestelmien väliltä silloin merkittäviä eroja?

Toinen ja samalla ehkä kiinnostavin tapa jatkaa tutkimusta lisäämällä tarkasteltavia maita on keskittyä EU-maihin. Lähtökohtana voisi olla esimerkiksi uusien ja vanhojen EU-maiden tarkastusjärjestelmien välisten erojen selvittäminen. Millaisella tasolla julkisen sektorin tarkastamisen osaaminen on EU:n uusissa jäsenmaissa? Kuinka yhteneväiset ovat valtioiden ylimpien tarkastusviranomaisten tarkastajien osaamisvaatimukset vanhojen jäsenvaltioiden välillä? Mielenkiintoista olisi myös selvittää, kuinka hyvin uusien jäsenmaiden tai EU:n jäseniksi pyrkivien maiden julkisen sektorin tarkastusjärjestelmät vastaavat nykyisten jäsenmaiden tarkastusjärjestelmien tasoa. Onko tarkastusjärjestelmille asetettu vaatimuksia ja kuinka näihin vaatimuksiin vastataan?



Saatuja tuloksia voisi myös tulkita tarkemmin suhteessa lainsäädännössä asetettuihin tehtäviin. Samalla vertailua olisi mahdollista laajentaa tarkastajien velvollisuuksiin. Eroavatko tarkastajien tehtävät tai oikeudet tarkastaa toisistaan? Tutkimukseni perusteella tarkastajien osaamisen välillä ei ole suuria eroja. Voisiko olemassa olevia eroja kuitenkin selittää lainsäädännön asettamien velvollisuuksien, oikeuksien ja rajoitusten avulla? Näin tutkimusta olisi mahdollista jatkaa selkeästi julkisoikeudelliseen suuntaan.

Lisäksi jatkotutkimuksella olisi mahdollista selvittää, miten tarkastajat itse kokevat osaamisalueiden määrittelyn. Ovatko määritellyt pätevyyden osa-alueet relevantteja tarkastajien mielestä? Onko jotain, mitä tarkastajat itse kokevat tarvitsevana, mutta jota ei ole vielä otettu huomioon? Tarkasteluun voisi tällöin ottaa mukaan myös osaamisen ja koulutuksen aiheuttamat kustannukset ja hyödyt. Millaisia lisäkustannuksia tietyn osaamisen edellyttäminen ja koulutuksen järjestäminen aiheuttaa? Entä tuoko koulutuksen järjestäminen rahoille vastinetta?

## Lähteet

### Painetut lähteet

- Allen, Richard & Tommasi, Daniel 2001. *Managing Public Expenditure*. OECD.
- Audit Commission 2008. *Code of Audit Practise 2008* [sähköinen versio].
- Berg, Melvin C 2007. Continuing Professional Development – The IFAC Position. *Accounting Education: an International Journal*. Vol 16, No.4, 319-327.
- Blegvad, Kristoffer 2007. INTOSAI's New Professional Standards Framework. *International Journal of Government Auditing*. Vol.34, Issue 4, 11-14.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) 2007. *CA practical experience requirements 2007* [sähköinen versio].
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) 2008. *The UFE candidates' competency map: understanding the professional competencies evaluated on the UFE* [sähköinen versio].
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) 2009. *Preparing for the 2009 UFE* [sähköinen versio].
- Certified General Accountants Association of Canada (CGA) 2008. *2008-2009 Syllabus* [sähköinen versio].
- Certified General Accountants Association of Canada (CGA) 2009. *CGA Competency Framework* [sähköinen versio].
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA). *Diploma in Public Audit - Syllabus* [sähköinen versio].
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA). *DPA Brochure* [sähköinen versio].
- Euroopan tilintarkastustuomioistuin 2004. *Euroopan unionin varainhoidon kehittämisen asialla 2004*. Euroopan yhteisöt. Belgia.
- Euroopan tilintarkastustuomioistuin: *Tilintarkastustuomioistuimen tarkastusperiaatteet ja –standardit* [sähköinen versio].
- European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI) 2008. *EUROSAI Training Strategy 2008-2011* [sähköinen versio]. Cracow.
- Executive academy: *Professional MBA Public Auditing*. Vienna University of Economics and Business Administration [sähköinen versio].
- Gendron, Yves, Cooper, David J. & Townley, Barbara 2007. The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society* [sähköinen versio]. Vol 32 Issue 1-2. 101–129.
- Gray, Andrew & Jenkins, Bill 1993. Codes of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* [sähköinen versio]. Vol.

- 6, No. 3. 52-67.
- Green, Paul C. 1999. *Building Robust Competencies*. Jossey-Bass Publishers. San Francisco.
- Hanney, Brian 2005. Inside CIPFA. *Accountancy* [sähköinen versio]. Vol. 136, Issue 1346, 41-42.
- Haubrich, Dirk & McLean, Iain 2006. Evaluating the Performance of Local Government. *Policy Studies* [sähköinen versio]. Vol. 27, Issue 4. 271-293.
- History of Canadian OAG 2003. *International Journal of Government Auditing* [sähköinen versio]. Vol.30, Issue 4. 6-7.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB) 2008. *International Education Standards 1-8* [sähköinen versio]. IFAC.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IEASB) 2005. *Code of Ethics for Professional Accountants* [sähköinen versio]. IFAC.
- International Federation of Accountants (IFAC) 2009. *IFAC Strategic Plan 2009-2012* [sähköinen versio].
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 2007. *INTOSAI Statutes* [sähköinen versio]. Wien.
- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 1998. *Code of Ethics* [sähköinen versio]. INTOSAI.
- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 2001. *General standards in Government Auditing and standards with ethical significance* [sähköinen versio]. INTOSAI.
- INTOSAI 2005. *INTOSAI Strategic Plan 2005-2010* [sähköinen versio]. Wien.
- JHTT ry 2006. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2006*. Edita Prima OY. Helsinki.
- Johnsen, Åge, Robertsen, Karl & Åsland, Dag Yngvar 2004. "Contracting Out Municipal Auditing." *Evaluation* [sähköinen versio]. Vol.10, Issue 3, 305-326.
- Johnston, Jeanette & Von Tunzelman, Adrienne 1982. *The State in Business: Public Enterprise in New Zealand* [sähköinen versio]. New Zealand Planning Council.
- Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta 2009. *JHTT-tutkinnon 2009 tutkintovaatimukset* [sähköinen versio].
- Järvinen, Pertti & Järvinen, Annikki 1996. *Tutkimustyön metodeista*. Opinpaja Oy. Tampere.
- Laffan, Brigid 1999. Becoming a 'Living institution': The Evolution of the European Court of Auditors. *Journal of Common Market Studies* [sähköinen versio]. Vol.37, Issue 2.
- Moser, Josef 2006. Professional MBA Public Auditing. *International Journal Of Government Auditing* [sähköinen versio]. Vol.33 Issue 2, 16-19.
- Myllymäki, Arvo 1994. *Julkistalouden valvonta*. Lakimiesliiton kustannus ja Arvo Myllymäki. Tampere.
- National Audit Office (NAO) 2001. *State Audit in the European Union*

- [sähköinen versio]. London.
- National Audit Office (NAO) 2008. *Corporate Plan 2008* [sähköinen versio]. London.
- Office of the auditor General (OAG) 2006. *Auditor Competency Model*. Sisäinen muistio.
- Pallot, June 1992. Elements of Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* [sähköinen versio]. Vol. 5, No. 1. 38-59.
- Professional MBA Public Auditing. *Executive Academy der Wirtschaftsuniversität Wien* [sähköinen versio].
- Public Accountants Board of Nova Scotia (PABNS) 2002. *Standards and Interpretations* [sähköinen versio].
- Rattray, David W. T. *Municipal System and Municipal Financial Control in Canada*. Parliamentary Centre [sähköinen versio].
- Rechnungshof 2008a: *Mission Statement* [sähköinen versio].
- Rechnungshof 2008b: *Strategic Plan* [sähköinen versio].
- Rouhiainen, Riitta 1995. *Suomen tilintarkastusjärjestelmä sekä sen auktorisointi ja valvonta*. Julkisoikeuden tutkielma hallintotieteiden kandidaatin tutkintoa varten. Tampereen yliopisto.
- Salminen, Ari & Lehtinen, Sini 1982. *Hallintotiede ja vertaileva tutkimus*. Vaasan korkeakoulun julkaisuja. Tutkimuksia No:86. Vaasa.
- SKL 2006. *Gog Revisionsed i Kommunal Versamhet 2006* [sähköinen versio]. Sveriges Kommuner och Landsting.
- Society of Management Accountants of Canada (CMA) 2008. *2009 CMA Competency Map Entrance Requirements* [sähköinen versio].
- SOU 2004:107. *Examining and Determining Accountability in Local Governments – Summary 2004* [sähköinen versio]. Swedish Government Official Reports.
- Sutcliffe, Paul 2003. The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. *Public Money & Management* [sähköinen versio]. Vol. 23, Issue 1, 29-36.
- Sveriges Kommunala Yrkesrevisor (SKYREV) 2008. *Regler För Certifiering* [sähköinen versio].
- Sveriges Kommunala Yrkesrevisor 2003. *Etiska Regler* [sähköinen versio].
- Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) 2007. *Local government audit – an international survey* [sähköinen versio].
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) 2009. *ACCA Qualification* [sähköinen versio].
- The Creation of New Swedish SAI. *International Journal of Government Auditing* [sähköinen versio]. July 2003, 11-15.
- The Institute of Chartered Accountants (ICAEW) 2008. *A Graduate Guide to the ACA* [sähköinen versio].

- Torres, Lourdes & Pina Vincente. 1999. An empirical study on the performance of Supreme Audit Institutions in European Union privatizations. *European Accounting Review* [sähköinen versio]. Vol 8 Issue 4, 777-795.
- Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2003. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Jyväskylä.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto 2000. *Tehtävä, Visio, Arvot* [sähköinen versio].
- Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003. *Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus – sisältö ja periaatteet*. Tilintarkastusjulkaisuja 2003.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto, Pääjohtaja ja johdon tuki 18.6.2008. *Mihin ja miten osaamisalueiden ja osaamistasojen määrittelyä käytetään?* Sisäinen muistio.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto. *Valtiontalouden tarkastusviraston osaamisen osaamisalueet*. Sisäinen muistio.
- Valtionvarainministeriö 2007. *JHTT-järjestelmän kehittämishanke*. Työryhmämuistio 5/2007.
- Wilkins, Peter 1995. Performing auditors?: Assessing and reporting the performance of national audit offices -- a three country comparison. *Australia Journal of Public Administration* [sähköinen versio]. Vol.54 Issue 4. 421.
- Virtanen, Turo: *Välineellinen virkamiespätevyys ja virkamiesten koulutus*. Julkishallinnon julkaisusarja N:o 1/1991. Tampereen Yliopisto.

## Internet-lähteet

- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) 2009. Common Standard. [http://www.accaglobal.com/about/qualifications/common\\_standard/](http://www.accaglobal.com/about/qualifications/common_standard/). Luettu 6.8.2009.
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) 2009. Our History and Standard. <http://www.accaglobal.com/about/history/>. Luettu 6.8.2009.
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) 2009. Our Qualifications. <http://www.accaglobal.com/about/qualifications/>. Luettu 6.8.2009.
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) 2009. Tuition provider resources. [http://www.accaglobal.com/learningproviders/tuition\\_provider/](http://www.accaglobal.com/learningproviders/tuition_provider/). Luettu 14.10.2009.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) 2009. The UFE. <http://www.cica.ca/become-a-ca/the-ufe/index.aspx>. Luettu 12.8.2009.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). Ei päiväystä. About the CICA. <http://www.cica.ca/about-the-profession/cica/index.aspx>. Luettu 17.11.2009.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). Ei päiväystä. Incorporation

- and governance. <http://www.cica.ca/about-the-profession/cica/incorporation-and-governance/index.aspx>. Luettu 17.11.2009.
- Certified General Accountants Association of Canada (CGA) 2009. CGA-Canada's History. [http://www.cga-canada.org/en-ca/AboutCGACanada/Pages/\\_ca\\_about\\_history.aspx](http://www.cga-canada.org/en-ca/AboutCGACanada/Pages/_ca_about_history.aspx). Luettu 17.11.2009.
- Certified General Accountants Association of Canada (CGA) 2009. Online learning. [http://www.cga-canada.org/en-ca/Programs/Overview/Pages/ca\\_edu\\_online\\_learning.aspx](http://www.cga-canada.org/en-ca/Programs/Overview/Pages/ca_edu_online_learning.aspx). Luettu 14.10.2009.
- Certified General Accountants Association of Canada (CGA) 2009. Overview. [http://www.cga-canada.org/en-ca/AboutCGACanada/Pages/\\_ca\\_about\\_overview.aspx](http://www.cga-canada.org/en-ca/AboutCGACanada/Pages/_ca_about_overview.aspx). Luettu 17.11.2009.
- Certified Management Accountants (CMA) 2009. Become a CMA. [http://www.cma-canada.org/index.cfm?ci\\_id=4111&la\\_id=1](http://www.cma-canada.org/index.cfm?ci_id=4111&la_id=1). Luettu 17.8.2009.
- Certified Management Accountants (CMA) 2009. What is CMA? [http://www.cma-canada.org/index.cfm?ci\\_id=4442&la\\_id=1](http://www.cma-canada.org/index.cfm?ci_id=4442&la_id=1). Luettu 17.11.2009
- Certifiering i Offentlig Revisionen (COR). Ei päiväystä. General revisionsteori <http://www.cor-revisor.dk/composite-85.htm>. Luettu 10.2.2009.
- Certifiering i Offentlig Revisionen (COR). Ei päiväystä. IT-revision og it-governance <http://www.cor-revisor.dk/composite-88.htm>. Luettu 10.2.2009.
- Certifiering i Offentlig Revisionen (COR). Ei päiväystä. Kursus i offentlig revision [http://www.cor-revisor.dk/media\(152,1030\)/Offentlig\\_revision-efteraaret\\_2008.pdf](http://www.cor-revisor.dk/media(152,1030)/Offentlig_revision-efteraaret_2008.pdf). Luettu 10.2.2009.
- Certifiering i Offentlig Revisionen (COR). Ei päiväystä. Offentlig økonomi <http://www.cor-revisor.dk/composite-83.htm> Luettu 10.2.2009.
- Certifiering i Offentlig Revisionen (COR). Ei päiväystä. Offentlig organisation <http://www.cor-revisor.dk/composite-87.htm>. Luettu 10.2.2009.
- Certifiering i Offentlig Revisionen (COR). Ei päiväystä. Offentlig regnskab og budgetteori <http://www.cor-revisor.dk/composite-86.htm>. Luettu 10.2.2009.
- Certifiering i Offentlig Revisionen (COR). Ei päiväystä. Offentlig ret <http://www.cor-revisor.dk/composite-84.htm>. Luettu 10.2.2009.
- Certifiering i Offentlig Revisionen (COR). Ei päiväystä. Teoretisk uddannelse, praktik samt den afsluttende certificeringsprøve. <http://www.cor-revisor.dk/composite-62.htm>. Luettu 10.2.2009.
- Chartered Accountants of Ontario (ICAO) 2009. Examination Preparation Programs. <http://www.icao.on.ca/CAstudents/ExaminationPreparationPrograms/1014page1182.aspx>. Luettu 14.10.2009.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) 2009. Diploma in Public Audit. <http://www.cipfa.org.uk/students/prospective/dpa.cfm>. Luettu 30.7.2009.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) 2009. Entry

- Requirements. <http://www.cipfa.org.uk/students/prospective/entry.cfm>. Luettu 3.8.2009.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) 2009. Exams. <http://www.cipfa.org.uk/students/current/exams.cfm>. Luettu 3.8.2009.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) 2009. Colleges. <http://www.cipfa.org.uk/students/current/colleges.cfm>. Luettu 3.8.2009.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) 2009. How to Become a Member. <http://www.cipfa.org.uk/members/howto.cfm>. Luettu 30.7.2009.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) 2009. Statement of Expertise. <http://www.cipfa.org.uk/members/expertise.cfm>. Luettu 4.8.2008.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) 2009. Syllabus. <http://www.cipfa.org.uk/students/prospective/syllabus.cfm>. Luettu 30.7.2009.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) 2009. Qualifications. <http://www.cipfa.org.uk/students/prospective/>. Luettu 30.7.2009.
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA). Ei päivystä. Corporate <http://www.cipfa.org.uk/corporate/>. Luettu 4.8.2009.
- Euroopan tilintarkastustuomioistuin. Ei päivystä. Tarkastusstandardit ja menetelmät. <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/audit>. Luettu 17.11.2008.
- European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI). Ei päivystä. About us. <http://www.eurosai.org/eng/About.asp?menu=about>. Luettu 15.12.2008.
- European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI). Ei päivystä. Training. <http://www.eurosai.org/eng/ETC-training.asp?menu=training>. Luettu 15.12.2008.
- FAR SRS 2007. Requirements for qualification in Sweden. [http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33,40390&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,40390&_dad=portal&_schema=PORTAL). Luettu 6.10.2009.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) 2009. ACA training programme. [http://www.icaew.com/index.cfm/route/159167/icaew\\_ga/en/Qualifications/Train\\_for\\_the\\_ACA/Training/ACA\\_training\\_programme](http://www.icaew.com/index.cfm/route/159167/icaew_ga/en/Qualifications/Train_for_the_ACA/Training/ACA_training_programme). Luettu 14.10.2009.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) 2009. History and Overview. [http://www.icaew.com/index.cfm/route/111357/icaew\\_ga/en/Home/About\\_us/Governance\\_and\\_structure/history\\_and\\_overview](http://www.icaew.com/index.cfm/route/111357/icaew_ga/en/Home/About_us/Governance_and_structure/history_and_overview). Luettu 6.8.2009.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) 2009. What is Technical Work Experience. [http://www.icaew.com/index.cfm/route/159300/icaew\\_ga/en/Qualifications/Train\\_for\\_the\\_ACA/Training/What\\_is\\_technical\\_work\\_experience](http://www.icaew.com/index.cfm/route/159300/icaew_ga/en/Qualifications/Train_for_the_ACA/Training/What_is_technical_work_experience). Luettu 6.8.2009.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) 2009. What

is the ACA.

[http://www.icaew.com/index.cfm/route/158954/icaew\\_ga/en/Qualifications/Tra in\\_for\\_the\\_ACA/What\\_is\\_the\\_ACA/What\\_is\\_the\\_ACA](http://www.icaew.com/index.cfm/route/158954/icaew_ga/en/Qualifications/Tra%20in_for_the_ACA/What_is_the_ACA/What_is_the_ACA). Luettu 14.10.2009.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) 2009. Your learning materials for the ACA syllabus.

[http://www.icaew.com/index.cfm/route/146134/icaew\\_ga/en/Students/ACA\\_students/Your\\_exams/Learning\\_materials\\_for\\_the\\_new\\_ACA\\_syllabus](http://www.icaew.com/index.cfm/route/146134/icaew_ga/en/Students/ACA_students/Your_exams/Learning_materials_for_the_new_ACA_syllabus). Luettu 14.10.2009.

International Federation of Accountants (IFAC) 2009. About IFAC.

<http://www.ifac.org/About/>. Luettu 15.6.2009.

International Federation of Accountants (IFAC) 2009. IFAC History in Brief.

<http://www.ifac.org/History/>. Luettu 15.6.2009.

International Federation of Accountants (IFAC) 2009. Member Bodies and Associates. <http://web.ifac.org/about/member-bodies>. Luettu 15.6.2009.

International Federation of Accountants (IFAC) 2009. Primary Activities.

<http://www.ifac.org/About/Activities.php>. Luettu 15.6.2009.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 2006. About us. [http://www.intosai.org/en/portal/about\\_us/](http://www.intosai.org/en/portal/about_us/). Luettu 15.12.2008.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 2006. Regional Working Groups.

[http://www.intosai.org/en/portal/about\\_us/organisation/regional\\_working\\_groups/](http://www.intosai.org/en/portal/about_us/organisation/regional_working_groups/). Luettu 15.12.2008.

ISSAI. Ei päivystä. Auditing Guidelines. <http://www.issai.org/composite-193.htm>. Luettu 16.12.2008.

National Audit office (NAO). Ei päivystä. About Us.

[http://www.nao.org.uk/about\\_us.aspx](http://www.nao.org.uk/about_us.aspx). Luettu 24.1.2009.

National Audit office (NAO). Ei päivystä. History of the National Audit Office.

[http://www.nao.org.uk/about\\_us/history\\_of\\_the\\_nao.aspx](http://www.nao.org.uk/about_us/history_of_the_nao.aspx). Luettu 24.1.2009.

National Audit office (NAO). Ei päivystä. Legislation underpinning the work of the NAO. [http://www.nao.org.uk/about\\_us/legislation.aspx](http://www.nao.org.uk/about_us/legislation.aspx). Luettu 24.1.2009.

Office of the Auditor General (OAG) 2007. What We Do. [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_371.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html). Luettu 18.1.2009.

Public accountants Council for the Province of Ontario (PAC). Ei päivystä.

About Us. <http://www.pacont.org/about/>. Luettu 9.8.2009.

Rechnungshof 2008. Audits. <http://www.rechnungshof.gv.at/en/austrian-court-of-audit/audits.html>. Luettu 30.12.2008.

Registrerede Revisor (FRR). Ei päivystä. Cand.merc.aud.

<http://www.frr.dk/Bliv%20Revisor/Uddannelsesforloeb/Cand,-d-,merc,-d-,aud.aspx>. Luettu 23.9.2009.

Registrerede Revisor (FRR). Ei päivystä. HA.

<http://www.frr.dk/Bliv%20Revisor/Uddannelsesforloeb/HA.aspx>. Luettu 23.9.2009.

Registrerede Revisor (FRR). Ei päivystä. HD.



- <http://www.frr.dk/Bliv%20Revisor/Uddannelsesforloeb/HD.aspx>. Luettu 23.9.2009.
- Registrerede Revisor (FRR). Ei päiväystä. Kvalifikationseksamen. <http://www.frr.dk/Bliv%20Revisor/Uddannelsesforloeb/Kvalifikationseksamen.aspx>. Luettu 23.9.2009.
- Registrerede Revisor (FRR). Ei päiväystä. Welcome to FRR. <http://www.frr.dk/Servicemenu/English.aspx>. Luettu 10.9.2009.
- Rigsrevisionen 2008. Legislation. <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-44.htm>. Luettu 24.1.2009.
- Riksrevisionen. Ei päiväystä. The Role of the Swedish NAO. [http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/NormalPage\\_\\_\\_\\_\\_1768.aspx](http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/NormalPage_____1768.aspx). Luettu 1.6.2009.
- Statsautoriseret Revisor (SR). Ei päiväystä. Cand.merc.aud. <http://www.bliv-revisor.dk/Default.aspx?ID=25>. Luettu 24.9.2009.
- Sveriges Kommunala Yrkesrevisor (SKYREV). Ei päiväystä. Komplettering Inför Certifiering. <http://www.skyrev.se/UtbKomm/kursutbud.htm>. Luettu 11.7.2009.
- Sveriges Kommunala Yrkesrevisor (SKYREV). Ei päiväystä. Planerade Kurserna. <http://www.skyrev.se/UtbKomm/utbud/kursutb09/sammanst-kursutb-09.htm>. Luettu 11.7.2009.
- Sveriges Kommunala Yrkesrevisor (SKYREV). Ei päiväystä. Regler för certifiering. <http://www.skyrev.se/>. Luettu 14.10.2009.
- Sveriges Kommunala Yrkesrevisor (SKYREV). Ei päiväystä. What is SKYREV? <http://www.skyrev.se/skyrev-eng.htm>. Luettu 25.6.2009.
- Tampereen Yliopisto 2009. Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma. [http://www.uta.fi/laitokset/talti/tilintarkastus\\_ja\\_arviointi/index.htm](http://www.uta.fi/laitokset/talti/tilintarkastus_ja_arviointi/index.htm). Luettu 14.10.2009.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto. Ei päiväystä. Valtiontalouden tarkastusviraston historia. [http://www.vtv.fi/index.phtml?menu\\_id=150&lang=1](http://www.vtv.fi/index.phtml?menu_id=150&lang=1). Luettu 9.12.2008.

## Lainsäädäntö

- Asetus julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajan tutkinnosta 926/1991.
- Audit Commission Act 1998. 1998 c.18. (Yhdistynyt Kuningaskunta)
- Auditing of State Activities, etc. Act. 2002:1022. (Ruotsi)
- Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja euroopan yhteisön perustamissopimuksen konsolidoidut toisinnot 2006. Euroopan unionin virallinen lehti nro C 321E, 51. vuosikerta.
- Federal Constitution. 1929. (Itävalta)

Kommunallag. 1999:900. (Ruotsi)

Kuntalaki. 365/1995.

Laki julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajista. 467/1999.

Laki valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja 353/1995.

Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000.

Municipal Act 2001. S.O. 2001, c.25. (Kanada, Ontario)

Neuvoston asetus No: 1260/1999.

Public Accountants Act 1989. R.S. 1989, c.369. (Kanada, Nova Scotia)

Public Accounting Act 2004. S.O. 2004, c.8. (Kanada, Ontario)

Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov (RNFS 1996:1). (Ruotsi)

Suomen perustuslaki 731/1999.

The Auditor General Act. Consolidation of Consolidating Act No. 3 of 7 January 1997 as amended by Act No. 590 of 13 June 2006. (Tanska)

Tilintarkastuslaki 459/2007.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus KHT- ja HMT- tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista. 262/2008.

Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista. 1051/2005.

## **Muut lähteet**

Gerrow, Patricia: OAG Competencies. Sähköpostikirje kirjoittajalle 27.1.2009. Tekijän hallussa.

Heiss-Ziegler Caroline 10.6.2008. NAO Finland & Austrian Court of Audit: Meeting in Helsinki.

Holm, Samuel: Gigsrevionen's Competencies. Sähköpostikirje kirjoittajalle 4.2.2009. Tekijän hallussa.

Hussain, Farah: NAO Competencies. Sähköpostikirje kirjoittajalle 26.1.2009. Tekijän hallussa.

Karnebäk, Oskar: SNAO competencies. Sähköpostikirje kirjoittajalle 29.1.2009. Tekijän hallussa.