



PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastajan toiminnan tutkinta – tilintarkastajan velvollisuus kehittää ja ylläpitää ammattitaitoa

Tilintarkastuslautakunnan päätös 11.12.2024

Päätöksen diaarinumero: PRH/1216/10000/2024

Asian vireilletulo

Tilintarkastusvalvonta on oma-aloitteisesti aloittanut JHTT Tuula Weckmanin toimintaa koskevan tutkinnan tilintarkastusvalvonnalle toimitetuissa valvontatietoilmoituksissa havaittujen puutteiden takia. Asia on kirjattu vireille tutkinta-asiana 23.5.2024.

Tilintarkastusvalvonta oli havainnut, että valvontatietoilmoitusten perusteella Weckman ei ollut suorittanut tilintarkastusvalvonnan antaman ohjeen edellyttämää määrää koulutusta. Weckman oli raportoinut ajanjaksoa 1.7.2019–30.6.2022 koskevissa valvontatietoilmoituksissa suorittaneensa koulutusta 0 tuntia ja ajanjaksoa 1.7.2022–30.6.2023 koskevassa valvontatietoilmoituksessa suorittaneensa koulutusta yhteensä 14 tuntia, josta todennettavaa koulutusta oli 14 tuntia.

Tilintarkastusvalvonta oli päivämäärillä 17.5.2021 (tarkastelujakso 1.7.2017–30.6.2020), 5.4.2022 (tarkastelujakso 1.7.2018–30.6.2021) ja 24.1.2023 (tarkastelujakso 1.7.2019–30.6.2022) lähettänyt JHTT Weckmanille palautekirjeet, joissa Weckmanille on kerrottu, ettei hänellä ole riittävää määrää jatkuvaa koulutusta. Kirjeissä on muistutettu, että vaatimus on 120 tuntia jatkuvaa koulutusta kolmen vuoden aikana. Kirjeissä on viitattu tilintarkastusvalvonnan antamaan ohjeeseen ”Vaatimukset tilintarkastajan edellytysten säilyttämiseksi ja ammattitaidon ylläpitämiseksi ja kehittämiseksi”. Weckmania on kirjeissä kehoitettu korjaamaan havaitut puutteet annettuun määräaikaan mennessä.

Viimeisimmässä, 24.1.2023 päivätyssä kirjeessä asetettu määräaika puutteiden korjaamiseksi on ollut 30.6.2023. Kirjeessä on kerrottu, että jos puutetta ei ole korjattu annettuun määräaikaan mennessä, asia siirretään PRH:n oikeudellisen yksikön valvontatiimin käsiteltäväksi jatkotoimenpiteitä varten.

Palautekirjeistä huolimatta Weckman ei ollut korjannut koulutuksen määrää tilintarkastusvalvonnan ohjeen edellyttämälle tasolle, joten asia saatettiin vireille tutkinta-asiana.

Tilintarkastusvalvonnan selvityspyynnöt

Tilintarkastusvalvonta on 12.6.2024 kirjeitse lähetyllä selvityspyynnöllä pyytänyt JHTT Weckmania antamaan asiassa kirjallisen selvityksen valvontatietoilmoituksista havaittujen puutteiden johdosta. Weckmania kehoitettiin tuomaan selvityksessään esiin sellaiset seikat, jotka ovat olennaisia arvioitaessa sitä, onko hänen toimintansa ollut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaista.

Weckmanille lähetetiin kirjeitse 26.9.2024 lisäselvityspyyntö, jossa hänelle varattiin tilaisuus toimittaa lisätietoja menneistä koulutuksista sekä niiden sisällöistä. Todennettavissa olevan koulutuksen osalta Weckmania pyydettiin toimittamaan tilintarkastusvalvonnalle koulutukseen osallistumista todentavat asiakirjat.

Tilintarkastajan selvitykset

JHTT Weckman on antanut tilintarkastusvalvonnalle 26.6.2024 selvityksen sekä lisäksi toimittanut selvitykseen täydennystä 27.6.2024. Selvityksessään Weckman on tuonut esille muun muassa seuraavaa:

Viimeisimmät vuodet Weckman on työskennellyt pääsääntöisesti sisäisen tarkastuksen parissa, eikä sisäisen tarkastajan ammattitaitoa ylläpitävää koulutusta Weckmanin tietojen mukaan ole määriteltä laintasoisessa säädöksessä tai alemman tason muussa ohjeessa.

Ammattitaidon kehittäminen ja ylläpitäminen tapahtuu pääsääntöisesti erilaisten Sisäisten tarkastajien ry:n, Kuntatarkastajien ja Valtionhallinnon tarkastajien koulutuksilla, ajankohtaispäivillä ja seminaareilla, koska aihealueena sisäinen tarkastus eroaa lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Lakisääteisen tilintarkastuksen koulutukset eivät ole priorisoitavia koulutuksia sisäisen tarkastuksen parissa työskenteleville henkilöille.

Weckman kertoo osallistuneensa sisäisen tarkastuksen ammattitaidon kehittämistä ja ylläpitämistä koskeviin tilaisuuksiin säännöllisesti. Weckmanin käsityksen mukaan kyseisiä tilaisuuksia ei ole aiheellista raportoida tilintarkastusvalvonnalle, koska kyseessä ei ole lakisääteinen tilintarkastus eikä lakisääteisen tilintarkastuksen koulutus. Weckman kertoo, että vuotta 2023 edeltäviä tietoja sisäisen tarkastuksen ja valvonnan kursseista ei ole tässä vaiheessa saatavissa, koska tiedot olivat entisen työnantajan työkoneella, jonka tietosisältö nollattiin hänen irtisanoutuessaan työnantajan palveluksesta. Weckman on lisäksi kertonut osaamisensa ylläpitämisestä ja kehittämisestä 30.6.2023 jälkeisellä ajalla.

Weckman on täydennyksessään listannut suorittamiaan koulutuksia 30.6.2023 jälkeiseltä ajalta.

Weckman on toimittanut 5.11.2024 lisäselvityksen, jossa hän on kertonut muun muassa seuraavaa:

Aikavälillä 1.7.2019–30.6.2020 Weckman on osallistunut muun muassa Sisäiset tarkastajat ry:n koulutuksiin, samoin Kuntatarkastajat ry:n koulutuksiin. Näistä koulutuksista ei ole todentavaa aineistoa, koska ajankohdat olivat löydettävissä entisen työnantajan työkoneelta ja -puhelimelta, jotka eivät ole enää Weckmanin käytössä. Sisäiset tarkastajat ry:n ja Kuntatarkastajat ry:n koulutukset liittyvät kiinteästi sisäiseen tarkastukseen, eivätkä ole vertailukelpoisia lakisääteisen tilintarkastuksen edellyttämään jatko- tai täydennyskoulutukseen. Weckman ei ole työskennellyt lakisääteisissä tilintarkastustehtävissä kyseisenä aikana.

Aikavälillä 1.7.2020–30.6.2022 Weckman ei pysty varmuudella toteamaan osallistuneensa sisäisen tarkastuksen koulutuksiin erilaiset webinaarit pois lukien. Syynä oli koronasulku, jonka aikana työtehtäviin soveltuvaa koulutusta järjestettiin erittäin niukasti.

Aikavälillä 1.7.2022–30.6.2023 Weckman on osallistunut nykyisen työnantajansa uusille työntekijöille järjestämiin koulutuksiin. Työpäivinä laskettuna kyseiset pakolliset koulutukset veivät minimissään viisi päivää.

Weckman on liitteenä toimittanut todistukset kesäkuussa 2023 suoritetuista koulutuksista.

Muu selvitys

Tilintarkastuslautakunnalla on ollut asian käsittelyssä käytössään Weckmanin tilintarkastusvalvonnalle antamat valvontatietoilmoitukset ajanjaksoja 1.7.2019–30.6.2023 koskien sekä tilintarkastusvalvonnan Weckmanille lähettämät palautekirjeet, joilla tilintarkastusvalvonta oli kehottanut Weckmania korjaamaan koulutuksen määrää koskevat puutteet.

Ratkaisu

Tilintarkastuslautakunta antaa JHTT Weckmanille huomautuksen.

Perustelut

Tilintarkastuslain (1141/2015, jatkossa myös ”TTL”) 4 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastaja on velvollinen pitämään yllä ja kehittämään ammattitaitoaan. Tilintarkastuslain esitöiden mukaan säännös ilmentää tilintarkastusdirektiivin 13 artiklan mukaista jatkuvan koulutuksen vaatimusta (HE 254/2014 s. 60).

Tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n 2 momentin mukaisesti toimintaan, johon sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annettua lakia (1142/2015), sovelletaan muun muassa tilintarkastuslain 4 luvun 2 §:ää.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain 12 §:ssä on siirtymäsäännöksiä, jotka koskevat JHTT-tilintarkastajia. Lain 12 §:n 11 momentin mukaisesti JHTT-tilintarkastajaan ja JHTT-yhteisöön sovelletaan, mitä tässä laissa ja tämän lain 1 §:n 2 ja 3 momentin nojalla sovellettavissa tilintarkastuslain säännöksissä säädetään tilintarkastajasta.

Säännöksen 12 momentin mukaisesti JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön toimiessa tässä ominaisuudessa muussa kuin tämän lain 1 §:ssä tarkoitetussa tehtävässä häneen sovelletaan tätä lakia, ei kuitenkaan tämän lain 4, 5 ja 10 §:ää, ja tilintarkastuslain 4 luvun 2 §:ää, 7 ja 8 lukua, 9 luvun 1 §:n 1–3 kohtaa, 10 luvun 1 ja 2 §:ää ja 11 luvun 1 §:ää ja mitä niissä säädetään tilintarkastajasta.

Säännöksen 13 momentin mukaisesti JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön valvontaan sovelletaan, mitä tilintarkastajan valvonnasta säädetään tilintarkastuslaissa.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain siirtymäsäännösten nojalla JHTT-tilintarkastajaa koskee tilintarkastuslain 4 luvun 2 §:ssä säädetty velvollisuus pitää yllä ja kehittää ammattitaitoaan myös, kun hän toimii muissa tehtävissä kuin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain 1 §:ssä tarkoitetuissa tilintarkastustehtävissä. JHTT-tilintarkastajan tulee siten ylläpitää ja kehittää ammattitaitoaan myös toimiessaan tilintarkastukseen rinnastettavissa tehtävissä.

Tilintarkastusvalvonnan tehtävänä on tilintarkastuslain 7 luvun 2 §:n 1 momentin mukaisesti valvoa, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti, ylläpitävät ja kehittävät ammattitaitoaan ja säilyttävät hyväksymisen edellytykset. Tilintarkastuslain esitöiden mukaan valvonnan lisäksi ammattitaidon ylläpitämisen ja kehittämisen ohjeistaminen kuuluu tilintarkastusvalvonnan tehtäviin (HE 254/2014 s. 60).

Tilintarkastusvalvonnan antama ohje ”Vaativuudet tilintarkastajan hyväksymisen edellytysten säilyttämiseksi ja ammattitaidon ylläpitämiseksi ja kehittämiseksi”

Tilintarkastusvalvonnan antaman, 1.7.2017 voimaan tulleen ohjeen mukaisesti HT-, KHT-, JHT- tai JHTT-tilintarkastajan tulee osoittaa hankkineensa yhteensä 120 tuntia ohjeen edellyttämää koulutusta kolmen viimeksi kuluneen vuoden aikana. Koulutustunneista 60 tuntia tulee olla todennettavia.

Ohjeen mukaan jos todennettavia tunteja ei ole riittävästi päätyneellä kolmen vuoden tarkastelukaudella, voidaan edeltävältä kolmen vuoden tarkastelukaudelta huomioida enintään 20 tuntia todennettavaa koulutusta siltä osin kuin todennettavat koulutustunnit ylittivät edeltävän tarkastelukauden vähimmäisvaatimuksen.

Ohjeen mukaan tilintarkastajalla tulee olla vähintään 20 tuntia koulutusta vuodessa.

Ohjeessa on kerrottu, että ammattitaidon ylläpitämistä ja kehittämistä arvioidaan vuosittain tilintarkastajien raportointikaudelta antamien valvontatietojen perusteella. Raportointikausi on 1.7.–30.6. Arviointi tehdään raportointikauden päättymistä edeltävältä kolmen vuoden tarkastelujaksolta.

Ohjeen mukaisesti koulutukseen tulee sisältyä seuraavat aihealueet:

- tilintarkastus ja varmennustoimeksiannot
 - Esimerkiksi tilintarkastusta koskeva sääntely, hyvä tilintarkastustapa, ISA-standardit, hallinnon tarkastus, riskien hallinta, sisäiset kontrollit, etiikka.
- kirjanpito, laskentatoimi ja yhtiölainsäädäntö, JHT-/JHTT-tilintarkastajalla lisäksi julkisyhteisölainsäädäntö
 - Esimerkiksi kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely, hyvä kirjanpitotapa, tilinpäätöksen analysointi.
- verotus

Ohjeessa on kuvattu hyväksyttäviä kouluttautumistapoja sekä sitä, miten koulutus voidaan todentaa.

Ohjeen mukaan tilintarkastajan tulee säilyttää jatkuvaan koulutukseen liittyvät osallistumista todentavat dokumentit päätyneeltä kolmen vuoden tarkastelukaudelta ja sitä edeltävältä kolmen vuoden tarkastelukaudelta (yhteensä 6 vuoden ajan) mahdollista tarkastusta varten.

Arvio JHTT Weckmanin toiminnasta

JHTT Weckman oli raportoinut tilintarkastusvalvonnalle vuosittaisissa valvontatietoilmoituksissaan seuraavat koulutusmäärät:

- 1.7.2019–30.6.2020 (lähetyspäivämäärä 3.9.2020): 0 tuntia koulutusta
- 1.7.2020–30.6.2021 (lähetyspäivämäärä 29.9.2021): 0 tuntia koulutusta
- 1.7.2021–30.6.2022 (lähetyspäivämäärä 7.9.2022): 0 tuntia koulutusta
- 1.7.2022–30.6.2023 (lähetyspäivämäärä 12.10.2023): 14 tuntia koulutusta, josta todennettavissa 14 tuntia

JHTT Weckmania on 17.5.2021, 5.4.2022, 24.1.2023 lähetyillä kirjeillä muistutettu tilintarkastajan koulutusvaatimuksista ja kehoitettu korjaamaan koulutuksen määrää koskevat puutteet. JHTT Weckman ei kuitenkaan korjannut koulutusmäärää tilintarkastusvalvonnan ohjeen edellyttämälle tasolle myöskään kyseisten palautekirjeiden jälkeen.

Selvityksissään JHTT Weckman kertonut työskentelevänsä päätoimisesti sisäisenä tarkastajana ja että hän ei ole tehnyt viime vuosina lakisääteistä tilintarkastusta. Weckman on kertonut osallistuneensa sisäisen tarkastuksen ammattitaidon kehittämistä ja ylläpitämistä koskeviin tilaisuuksiin ja koulutuksiin. Weckman on kertonut, että tietoja kyseisistä koulutuksista ei ole saatavilla, sillä hänen työkoneensa sisältö nollattiin hänen irtisanouduttuaan entisen työnantajan palveluksesta. Weckmanin käsitys on ollut, että sisäinen tarkastuksen koulutuksia ei ole aihetta raportoida tilintarkastusvalvonnalle, sillä kyse ei ole lakisääteisen tilintarkastuksen koulutuksesta. Weckmanin käsityksen mukaan sisäisen tarkastajan ammattitaitoa ylläpitävää koulutusta ei ole määritelty laintasoisessa säädöksessä tai alemman tason muussa ohjeessa.

Weckman on toimittanut todistukset, jotka osoittavat hänen osallistuneen tietosuojaan perusteita ja pääperiaatteita koskeviin koulutuksiin sekä kansainvälisten tietoineistojen käsittelyä koskevaan koulutukseen.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastusvalvonnan ohjeen mukaisesti tilintarkastajan tulee suorittaa todennettavaa koulutusta vähintään 60 tuntia kolmen vuoden tarkastelujakson aikana. Koulutusta yhteensä tulee olla vähintään 120 tuntia kolmen vuoden tarkastelujakson aikana.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastajan tulee säilyttää koulutusta todentavat asiakirjat ohjeen edellyttämällä tavalla vähintään kuuden vuoden ajan; jos tilintarkastajan ei ole mahdollista esittää koulutusta todentavia asiakirjoja, koulutus ei ole katsottavissa todennettavaksi. Tilintarkastajan tulee raportoida koulutusmäärät vuosittain valvontatietoilmoituksilla.

Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastusvalvonnalle raportoitavan koulutuksen tulee koskea tilintarkastusvalvonnan ohjeessa kuvattuja aihealueita. Koulutuksen tulee olla tilintarkastajan ammattitaitoa ylläpitävää tai kehittävää, eli tilintarkastusta, tilintarkastajan varmennustoimeksiantoja tai muita tilintarkastajan tehtäviä tukevaa koulutusta. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että ratkaisevaa ei ole se, mikä taho koulutuksen järjestää, vaan koulutuksen sisältö ratkaisee sen, onko koulutus katsottavissa tilintarkastajan ammattitaitoa ylläpitäväksi ja kehittäväksi koulutukseksi. Tilintarkastusvalvonnan ohjeen mukaisesti esimerkiksi riskienhallintaan ja sisäisiin kontroleihin liittyvät koulutukset voivat olla hyväksyttävää koulutusta. Esimerkiksi yksinomaan sisäisen tarkastuksen standardeja tai yksinomaan sisäisen tarkastajan ammattitaitoa kehittävät koulutukset eivät olisi tilintarkastajan ammattitaitoa ylläpitävää koulutusta, vaan koulutuksen tulisi kehittää tilintarkastajan tehtävissä vaadittavaa ammattitaitoa.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että Weckmanin lisäselvityksensä liitteenä toimittamat todistukset eivät osoita hänen suorittaneen sellaista koulutusta, joka olisi katsottavissa tilintarkastusvalvonnan ohjeen mukaiseksi tilintarkastajan ammattitaitoa ylläpitäväksi ja kehittäväksi koulutukseksi. Kyseessä olevat tietosuoja ja tietojen käsittelyä koskevat koulutukset eivät lukeudu tilintarkastusvalvonnan ohjeessa lueteltuihin aihealueisiin. Muutoin Weckmanin selvityksessään kertoma koulutus ei ole todennettavissa tilintarkastusvalvonnan ohjeessa kuvatulla tavalla, eikä ilman tietoa koulutusten tarkemmasta sisällöstä myöskään ole mahdollista arvioida sitä, koskeeko koulutus tilintarkastusvalvonnan ohjeessa lueteltuja

aihealueita. Kouluttautumista 30.6.2023 jälkeiseltä ajalta ei nyt kyseessä olevassa tutkinta-asiassa ole arvioitava.

JHTT Weckman oli valvontatietoilmoitustensa perusteella suorittanut 14 tuntia koulutusta kolmen vuoden pituisella tarkastelujaksolla 1.7.2020–30.6.2023. JHTT Weckman on raportoinut koulutuksen todennettavana, mutta ei ole kuitenkaan kyennyt toimittamaan sellaisia asiakirjoja, jotka todentaisivat osallistumisen tilintarkastusvalvonnan ohjeessa mainittuihin aihealueisiin liittyvään tilintarkastajan ammattitaitoa ylläpitävään koulutukseen. Tilintarkastuslautakunta toteaa, että tilintarkastusvalvonnan ohjeessa edellytetty määrä koulutukselle ei ole täytynyt kolmen vuoden tarkastelujaksolla 1.7.2020–30.6.2023.

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että JHTT Weckmanilla olisi ollut riittävästi aikaa saattaa toimintansa tilintarkastusvalvonnan ohjeen edellyttämälle tasolle, koska häntä oli kolmeen otteeseen vuosina 2021, 2022 ja 2023 muistutettu siitä, että tilintarkastusvalvonnan ohjeessa asetetut kriteerit eivät hänen kohdallaan täyty. Palautekirjeiden johdosta Weckmanin on tullut olla tietoinen kaikkia tilintarkastajia koskevasta kouluttautumisvelvollisuudesta. Palautekirjeistä huolimatta JHTT Weckman ei ollut annettuun määräaikaan mennessä korjannut koulutuksen määrää koskevaa puutetta.

JHTT Weckmanin selvityksessään kertomat seikat eivät anna hänelle perustetta poiketa tilintarkastuslain 4 luvun 2 §:ssä säädetyistä tilintarkastajan velvollisuuksista pitää yllä ja kehittää ammattitaitoaan. Tilintarkastuslain 4 luvun 2 §:ssä säädetty velvollisuus koskee myös JHTT-tilintarkastajaa hänen toimiessaan muissa kuin lakisääteisissä tilintarkastustehtävissä (laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 12 §).

Tilintarkastuslautakunta katsoo, että JHTT Weckman on menetellyt tilintarkastuslain 4 luvun 2 §:n vastaisesti laiminlyömällä riittävän tilintarkastajan ammattitaitoa ylläpitävän koulutuksen suorittamisen ja jättäessään noudattamatta tilintarkastusvalvonnan kehoituksia koulutusmäärää koskevan puutteen korjaamisesta.

Seuraamuksen määräämisessä huomioon otettavat seikat

Tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n mukaan huomautus on riittävä seuraamus, jos tilintarkastajan moitittava menettely on vähäinen, siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen. Jos edellä tarkoitettu menettely on sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena, tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus. Lain 10 luvun 7 §:n mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat.

Tilintarkastajalle ei ole aiemmin määrätty tilintarkastuslain 10 luvun mukaisia seuraamuksia.

Saadun selvityksen perusteella tilintarkastaja on toiminut päätoimisesti sisäisen tarkastajan tehtävissä ja pyrkinyt kouluttautumaan siten, että hän ylläpitänyt sisäisen tarkastajan ammattitaitoa. Tilintarkastaja on erehtynyt siitä, että häntä ei rinnastettavissa tehtävissä toimiessaan koskisi velvollisuus ylläpitää ja kehittää tilintarkastajan ammattitaitoa kouluttautumalla.

Asiaa kokonaisuutena arvioiden tilintarkastuslautakunta katsoo, että tilintarkastuslain 10 luvun 1 §:n 1 momentin mukainen huomautus on riittävä seuraamus JHTT Weckmanin menettelystä.

Sovelletut säännökset

Tilintarkastuslaki (1141/2015) 1 luku 1 §, 4 luku 2 §, 7 luku 2 §, 5 §, 10 luku 1 §, 7 §

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) 1 § ja 12 §

Valitusoikeus

JHTT Weckmanilla on oikeus valittaa tästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

Asian ratkaisseet tilintarkastuslautakunnan jäsenet

Pekka Pajamo (puheenjohtaja), Jussi Heiskanen (varapuheenjohtaja), Ari Ahti, Mari Arala, Antti Fredriksson, Lasse Niemi, Riikka Rannikko, Anders Tallberg, Tiina Toivonen

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Tilintarkastuslautakunta

Pekka Pajamo

Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja

Silvia Fager

Esittelijä

Tilintarkastusvalvonta