

## Vahvistusilmoituskirje tilintarkastajalle vuodelta 2022

Khall 29.03.2023 § 107  
133/02.06.01.03/2023

Valmistelija

**kunnanjohtaja Jussi Rämetsä (puhelin 044-497 0001):**

Uudistettu kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 580 "kirjalliset vahvistusilmoitukset", jota sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkaneilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin, edellytetään kirjallisten vahvistusilmoitusten hankkimista tarkastuskohteen johdolta vahvistusilmoituskirjeen muodossa. Myös vanha ISA 580 edellytti vahvistusilmoitusten hankkimista, mutta käytännöt vahvistusilmoitusten hankkimisessa ja niiden muodossa ovat vaihdelleet paljon. Uusi ISA 580 selkeyttää tilannetta asettamalla tilintarkastajalle selkeät tavoitteet ja vaatimukset.

Muhoksen kunnan tilintarkastusyhteisönä toimii KPMG Oy ja vastuullisena tilintarkastajana Tapio Raappana.

Mikä on kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA-standardit) velvoittavuus?

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessa. Tilintarkastuslain esitöissä (HE 194/2006 vp) todetaan, että hyvään tilintarkastustapaan kuuluu kansainvälisen tilintarkastajaliitto IFACin antamien kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA-standardit) noudattaminen. Myös valtion tilintarkastuslautakunta on todennut kannanotossaan (nro 2/2009, 31.8.2009), että hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastajat noudattavat kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja.

Miksi kirjettä tarvitaan?

Hyvä tilintarkastustapa edellyttää kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamista, Standardit puolestaan asettavat tilintarkastajalle kaksi tavoitetta, joiden täyttymiseksi kirjettä tarvitaan. Tilintarkastajan tulee hankkia hallitukselta ja toimitusjohtajalta kirjalliset vahvistusilmoitukset siitä, että nämä ovat täyttäneet velvollisuutensa, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista ja tietojen antamista tilintarkastajalle sekä liiketapahtumien täydellisyydestä. Lisäksi tilintarkastajan tulee saada kirjallisilla vahvistusilmoituksilla tukea muulle tilintarkastusevidenssille sekä mukaan mitä muut ISA-standardit edellyttävät ja mitä tilintarkastaja itse katsoo näiden lisäksi tarpeelliseksi. Kysymys on tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja sen dokumentoimisesta.

Valtion tilintarkastuslautakunta (Vala) antoi vuonna 2011 kannanoton (n:o 1/2011, 21.1.2011) uudistetun ISA 580:n mukaisista kirjallisista vahvistusilmoituksista. Vala totesi kannanotossaan, että on hyvän tilintarkastustavan mukaista, että tilintarkastaja pyytää kirjanpitovelvollisen johtoa antamaan kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 580 mukaisia kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Eikö riitä että johdon velvollisuudet on ilmaistu laissa?

Kirjeen tarkoituksena, erityisesti Suomessa, ei ole määrittellä, mitkä ovat johdon vastuut ja velvollisuudet esimerkiksi tilinpäätöksen suhteen. Näin on juuri siitä syystä, että velvollisuudet on meillä määritelty laissa. Kirjeellä tilintarkastaja sen sijaan hankkii kirjallisen vahvistuksen siitä, että näitä

velvollisuuksia on noudatettu. ISA 580:n mukaan se, että johdon velvollisuudet ilmaistaan säädöksessä tai määräyksessä, ei korvaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Kuka allekirjoittaa kirjeen?

Kirjallista vahvistusilmoituksia tulee standardin mukaan hankkia niiltä (toimiva johto ja soveltuviissa tapauksissa hallintoelimet), jotka vastaavat tilinpäätöksen laatimisesta. Valan kannanoton mukaan standardin tarkoittama "toimiva johto", jolta vahvistusilmoituksia pyydetään, voidaan rinnastaa tilintarkastuslain 18 §:ssä käytettyyn määritelmään "yhtiömiehet, hallitus ja toimitusjohtaja tai vastaava toimielin"

Standardin mukaan kirjallisiin vahvistusilmoituksiin ei lueta tilinpäätöstä, siihen sisältyviä kannanottoja eikä sitä tukevia kirjanpitokirjoja ja -aineistoa. Tilintarkastaja ei siis saa pelkästään tilinpäätöksen allekirjoittamisesta riittävää evidenssiä lausuntonsa tueksi. Tilinpäätöksen allekirjoittaminen ei myöskään sisällä riittävästi informaatiota, jotta tilintarkastaja olisi vakuuttunut siitä, että kaikki tarvittavat vahvistukset on tietoisesti annettu. Tilinpäätöksen allekirjoittaminen ei siis korvaa vahvistusilmoituskirjettä.

Muuttaako kirjeen antaminen johdon tai tilintarkastajan vastuuta?

Kuten edellä on todettu, vahvistusilmoituskirjeellä ei Suomessa määritellä johdon tai tilintarkastajan vastuuta tai velvollisuuksia, vaan ne on ilmaistu laissa. Kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät millään tavalla lisää hallituksen jäsenten tai toimitusjohtajan vastuuta yli sen, mikä heillä on lain säännösten mukaan. Kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät myöskään muuta tilintarkastajan lakisääteistä vastuuta. Kirjallisten vahvistusilmoitusten hankkiminen standardin edellyttämällä tavalla auttaa kuitenkin tilintarkastajaa dokumentoimaan tekemänsä tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Voiko johto olla antamatta kirjettä?

Hyvä tilintarkastustapa ja kansainväliset tilintarkastusstandardit eivät muodollisesti sido tarkastettavan yhtiön johtoa. Kuitenkin osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiön tilintarkastuksessa on voimassa mm. mitä tilintarkastuslaissa säädetään. Tilintarkastuslain 18 § puolestaan velvoittaa hallitusta ja toimitusjohtajaa varaamaan tilintarkastajalle tilaisuuden toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä antamaan sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää. Tilintarkastajan oikeus pyytää kirjallista vahvistusilmoituksia perustuu tähän säännökseen. Valtion tilintarkastuslautakunnan kannanoton mukaan tilintarkastuslain 18 §:stä seuraa, että kirjanpitovelvollisen puolesta toimivien on avustettava tilintarkastajaa siinä, että hän voi suorittaa tarkastuksen standardien mukaisesti.

ISA 580 sisältää yksityiskohtaiset ja selkeät ohjeet siitä, miten tilintarkastajan tulee menetellä jos syntyy epäily kirjallisten vahvistusilmoitusten luotettavuudesta sekä tilanteessa, jossa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia ei ole annettu. Standardin mukaan tilintarkastajan on tällaisissa olosuhteissa jätettävä lausunto tilinpäätöksestä antamatta. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastaja on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus, joka sisältää lausunnon siitä antavatko tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen oikeat ja riittävät tiedot sekä siitä ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia. Tilintarkastuslain mukaan jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa. Jos tilintarkastaja ei saa vahvistusilmoituskirjettä, hän ilmoittaa tilintarkastuskertomuksessa ISA 580:n edellyttämällä tavalla, että hän ei

voi antaa lausuntoa siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot.

Vahvistusilmoituskirje on ei-julkinen siihen saakka kunnes tilinpäätös on tarkastettu.

Esittelijä

kunnanjohtaja Jussi Rämetsä

Päätösesitys

Kunnanhallitus hyväksyy liitteenä olevan vahvistusilmoituskirjeen tilintarkastajalle ja valtuuttaa kunnanhallituksen puheenjohtajan ja kunnanjohtajan allekirjoittamaan vahvistusilmoituksen.

Kunnanhallitus toteaa, että vahvistusilmoituskirje on ei-julkinen siihen saakka kunnes tilinpäätös on tarkastettu.

Päätös

Kunnanhallitus hyväksyi kunnanjohtajan esityksen.

Päätöksenteon jälkeen kunnanhallituksen puheenjohtaja ja kunnanjohtaja allekirjoittivat vahvistusilmoituksen.

Todettiin, että vahvistusilmoituskirje on ei-julkinen siihen saakka kunnes tilinpäätös on tarkastettu.

---