

Vahvistusilmoituskirje tilintarkastajalle vuodelta 2023

Khall 20.05.2024 § 128
26/02.06.01.03/2024

Valmistelija

talousjohtaja Anne Pyykkönen (p. 044 497 0002):

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 580 "kirjalliset vahvistusilmoitukset" edellyttää kirjallisten vahvistusilmoitusten hankkimista tarkastuskohteen johdolta vahvistusilmoituskirjeen muodossa. Vahvistusilmoituskirje on yhteisön tai säätiön johdon tilintarkastajalle antama vahvistus tietyistä tilinpäätöksen laatimiseen ja tilintarkastukseen liittyvistä asioista. Vahvistusilmoituskirje allekirjoitetaan ennen tilintarkastuskertomuksen antamista.

Mikä on kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA-standardit) velvoittavuus?

Tilintarkastuslain 3:3 §:n mukaan tilintarkastuksessa on noudatettava tilintarkastusdirektiivin 26 artiklassa tarkoitettuja, unionissa sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja (*kansainväliset tilintarkastusstandardit*). Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa pienyrityksen tilintarkastuksessa noudattaen tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvää tilintarkastustapaa.

Valtion tilintarkastuslautakunta (Vala) antoi vuonna 2011 kannanoton (n:o 1/2011, 21.1.2011) 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.

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 sen mukaan mitä muut ISA-standardit edellyttävät ja mitä tilintarkastaja itse katsoo näiden lisäksi tarpeelliseksi. Kysymys on tilintarkastusevidenssin hankkimisesta ja sen dokumentoimisesta.

Eikö riitä että johdon velvollisuudet on ilmaistu laissa?

Kirjeen tarkoituksena, erityisesti Suomessa, ei ole määritellä, mitkä ovat johdon vastuut ja velvollisuudet esimerkiksi tilinpäätöksen suhteen. Näin on 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 pyydettäviä kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Kuka allekirjoittaa kirjeen?

Kirjallisia 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 3:9 §: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?

Vahvistusilmoituskirjeellä ei Suomessa määritellä johdon tai tilintarkastajan vastuita 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 3:9 § 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 3:9 §: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.

Muhoksen kunnan tilintarkastusyhteisö KPMG Oy Ab on osana tilintarkastusta pyytänyt allekirjoittamaan johdon vahvistusilmoituskirjeen.

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

Esittelijä	kunnanjohtaja Kimmo Hinnno
Päätösesitys	Kunnanhallitus merkitsee tiedoksi liitteenä olevan kunnanhallituksen puheenjohtajan ja kunnanjohtajan allekirjoittaman vahvistusilmoituskirjeen vuodelta 2023 tilintarkastajalle.
Päätös	Kunnanhallitus hyväksyi kunnanjohtajan esityksen.
