

1 Valtion tilintarkastuslautakunnan kannanotto kirjallisista vahvistusilmoituksista (N:o 1/2011, 21.1.2011)

VALTION TILINTARKASTUSLAUTAKUNTA KANNANOTTO

Annettu Helsingissä 21 päivänä tammikuuta 2011

N:o 1/2011

Asia Johdon vahvistuskirjeet

Aloite

KHT-yhdistys on 20.12.2010 päivätyssä kirjeessään pyytänyt valtion tilintarkastuslautakunnan kannanottoa hyvän tilintarkastustavan sisällön selvittämiseksi uudistetun kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 580:n osalta. Valtion tilintarkastuslautakuntaa on pyydetty ottamaan kantaa hyvän tilintarkastustavan sisältöön yleisesti kirjallisten vahvistusilmoitusten hankkimisen osalta ja erityisesti siihen, keneltä kirjallisia vahvistusilmoituksia tilintarkastettavassa kohteessa pyydetään.

Kannanotto

Valtion tilintarkastuslautakunta on tilintarkastuslain 39 §:n 1 momentin nojalla päättänyt julkistaa kannanoton KHT-yhdistyksen pyynnössä tarkoitettujen kirjallisten vahvistusilmoitusten osalta siltä osin, kun kysymys on tilintarkastajan toiminnasta uudistetun standardin mukaan ja tilintarkastajan oikeudesta ja velvollisuudesta pyytää standardin tarkoittamia kirjallisia vahvistusilmoituksia toimivalta johdolta. Valtion tilintarkastuslautakunnalla ei ole toimivaltaa antaa kirjanpitovelvollista koskevia ohjeita.

On hyvän tilintarkastustavan mukaista, että tilintarkastaja pyytää kirjanpitovelvollisen johtoa antamaan kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 580 mukaisia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Lisäksi tilintarkastuslain 18 §:stä seuraa, että kirjanpitovelvollisen puolesta toimivien on avustettava tilintarkastajaa siinä, että hän voi suorittaa tilintarkastuksen standardien mukaisesti (valtioneuvoston tilintarkastuslautakunnan kannanotto 2/2009).

ISA 580:n (kappale 9) mukaan tilintarkastajan tulee pyytää kirjallisia vahvistusilmoituksia toimivalta johdolta, jolla on asiaankuuluvat velvollisuudet tilinpäätöksen laatimisessa ja näitä koskevien asioiden tuntemusta. Standardin tarkoittama "toimiva johto" voidaan tässä rinnastaa tilintarkastuslain 18 §:ssä käyttämään määritelmään "yhtiömiehet, hallitus ja toimitusjohtaja tai vastaava toimielin". Valtion tilintarkastuslautakunta ei ota kantaa siihen, miten kirjanpitovelvollinen omalta kohdaltaan on määritellyt tai sen tulisi määritellä tilinpäätöksen (ja toimintakertomuksen) laatimiseen liittyvät velvollisuutensa ja vastuunsa.

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muille vastuuvollisille huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tämä kannanotto hyvän tilintarkastustavan soveltamisesta tilintarkastajan kirjallisiin vahvistusilmoituspyyntöihin voidaan antaa tiedoksi toimivalle johdolle tarvittaessa myös tilintarkastuspöytäkirjan muodossa.

Perustelut

Valtion tilintarkastuslautakunta on antanut asiassa aikaisemmin kannanoton (N:o 2/2009, 31.8.2009), mutta kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 580 "Kirjalliset vahvistusilmoitukset" on sen jälkeen muuttunut. Uutta standardia sovelletaan tilintarkastuksiin, jotka kohdistuvat 15.12.2009 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin.

KHT-yhdistyksen kannanotopyynnössä kirjallisella vahvistusilmoituksella tarkoitetaan kirjallista lausuntoa, jonka toimiva johto antaa tilintarkastajalle tiettyjen seikkojen vahvistamiseksi tai muun tilintarkastusevidenssin tueksi. Tässä yhteydes-

sä kirjallisiin vahvistusilmoituksiin ei lueta tilinpäätöstä, siihen sisältyviä kannanottoja eikä sitä tukevia kirjanpitokirjoja ja -aineistoa. Määritelmä on kansainvälisen tilintarkastusstandardi ISA 580:n kappaleessa 7. ISA 580-standardin liitteessä 1 luetellaan muut ISA-standardit, jotka sisältävät asiakohtaisia vaatimuksia kirjallisista vahvistusilmoituksista.

Tilinpäätöksen laatimiseen liittyvät tai tilintarkastusta koskevat lakisäännökset eivät valtion tilintarkastuslautakunnan aiemman kannanoton jälkeen ole tämän asian osalta muuttuneet. Kirjallisista vahvistusilmoituksista ei ole säännöksiä tilintarkastuslaissa, kirjanpitolainsäädännössä, osakeyhtiölaissa tai arvopaperimarkkinalainsäädännössä.

Kirjanpitoa, tilinpäätösten laatimista ja tilintarkastusta koskevien lakisäännösten yhtenä keskeisenä tavoitteena on varmistaa, että kirjanpitovelvollisen laatima tilinpäätös on soveltuvan tilinpäätösnormiston mukainen ja antaa oikeat ja riittävät tiedot (*oikea ja riittävä kuva*) kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Asiaa koskevat säännökset ovat eri laeista, mutta ne muodostavat tässä mielessä kokonaisuuden.

Lähtökohtana on, että sekä yrityksen johto että tilintarkastajat omalta osaltaan valvovat, että heille kuuluvat tehtävät suoritetaan säännösten tarkoittamalla tavalla. Tilinpäätöksen oikeellisuuden varmistaminen on yhteinen tavoite niin yrityksen toimivalle johdolle kuin tilintarkastajalle.

Tilintarkastuksen kautta pyritään hyvän tilintarkastustavan mukaisesti varmistamaan, että kirjanpitovelvollisen laatima tilinpäätös on asetettujen kriteerien mukainen. Tilintarkastus suunnitellaan ja toteutetaan tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Suoritetun tilintarkastuksen perusteella tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen, joka sisältää tilintarkastuslain 15 §:ssä tarkoitetun lausunnon tilinpäätöksestä (ja toimintakertomuksesta). Lausuntonsa tilintarkastaja perustaa tarkastustoimenpiteisiinsä ja hankkimaansa tilintarkastusevidenssiin. Lausunto voi olla vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa.

Kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa ISA 580 kirjalliset vahvistusilmoitukset ovat tärkeä tilintarkastusevidenssin lähde. Niiden pyytäminen kirjallisina suullisen sijaan perustuu standardin soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen kappaleen A1 mukaan näkemykseen, jonka mukaan kirjallinen muoto voi useissa tapauksissa saada toimivan johdon harkitsemaan tällaisia asioita huolellisemmin ja näin parantaa vahvistusilmoitusten laatua. Jos toimiva johto muuttaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia tai ei anna niitä lainkaan, tämä voi samaisen oheistuksen kohdan mukaan varoittaa tilintarkastajaa yhden tai useamman merkittävän huomiota vaativan asian olemassaolon mahdollisuudesta.

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 580:n (kappale 20) mukaan tilintarkastajan tulee kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 705 "Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen" mukaisesti jättää lausunto antamatta tilinpäätöksestä, jos

- (a) tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, että toimivan johdon rehellisyydestä on riittävästi epäilyjä niin, että (ISA 580:n) kappaleissa 10 ja 11 vaadittavat kirjalliset vahvistusilmoitukset eivät ole luotettavia; tai
- (b) toimiva johto ei anna kappaleen 10 ja 11 edellyttämiä kirjallisia vahvistusilmoituksia.

ISA 580:n kappaleet 10 ja 11 koskevat tilintarkastajan velvollisuutta hankkia toimivalta johdolta heidän velvollisuuksiaan koskevia kirjallisia vahvistusilmoituksia. Tilinpäätöksen laatimista koskevan kappaleen 10 mukaan tilintarkastajan tulee pyytää toimivalta johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että toimiva johto on tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa tarkoitetulla tavalla täyttänyt velvollisuutensa, joka koskee tilinpäätöksen laatimista sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mihin relevanteissa tapauksissa kuuluu, että tilinpäätös on oikein esitetty. Annettuja tietoja ja liiketapahtumien täydellisyyttä koskevan kappale 11 mukaan tilintarkastajan tulee pyytää toimivalta johdolta kirjallinen vahvistusilmoitus siitä, että

- (a) tämä on antanut tilintarkastajalle kaikki relevantit tiedot, pääsyn aineistoon ja kommunikointimahdollisuuden tilintarkastustoimeksiannon ehdoissa sovitulla tavalla ja
- (b) kaikki liiketapahtumat on kirjattu ja sisältyvät tilinpäätökseen.

Vastaavia säännöksiä ei ole tilintarkastuslaissa, kirjanpitolainsäädännössä, osakeyhtiölaissa eikä arvopaperimarkkinalainsäädännössä. Vaikka jonkun kirjanpitovelvollisen osalta säännökset tulkittaisiin siten, että ao. yhteisön tai säätiön lakien noudattaminen ja/tai tilinpäätöksen hyväksyminen sisältäisi kyseisen vahvistuksen, on hyvää tilintarkastustapaa tulkittaessa otettava huomioon standardin soveltamista koskevan ja muun selittävän ohjeistuksen kappaleen A20 lopussa annettu ohje, jonka mukaan myöskään se, että toimivan johdon velvollisuudet ilmaistaan säädöksessä tai määräyksessä, ei korvaa pyydettyjä kirjallisia vahvistusilmoituksia.

Tilintarkastuslain 18 §:n mukaan yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan taikka vastaavien toimielinten on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää. Tytäryrityksen yhtiömiehellä, hallituksella ja toimitusjohtajalla tai vastaavalla toimielimellä on sama velvollisuus emoyrityksen tilintarkastajaa kohtaan.

VALAn kannanotto (N:o 1/2011, 21.1.2011) kirjallisista vahvistusilmoituksista ruotsinkielisenä löytyy

<http://www.tem.fi/?l=sv&s=949>