

VALTION TILINTARKASTUSLAUTAKUNTA

KANNANOTTO

Annettu Helsingissä 31 päivänä elokuuta 2009

N:o 2/2009

Asia Johdon vahvistuskirjeet

Aloite

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja ja sihteeri ovat pyytäneet 5.2.2009 päivätyllä kirjeellä valtion tilintarkastuslautakunnan kannanottoa siitä, mikä on hyvän tilintarkastustavan mukainen menettely niin sanottujen johdon vahvistuskirjeiden (*management representation letter*) käytössä. Kysymyksessä on tilintarkastuslautakunnan mukaan kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 580 mukainen menettely. Vaikka kansainväliset standardit eivät ole tilintarkastuslautakunnan mukaan vielä Suomessa tilintarkastajia velvoittavia, monien standardien noudattamista jo pidetään hyvän tilintarkastustavan mukaisena. Elinkeinoelämän Keskusliitto (EK) ja KHT-yhdistys ovat 12.1.2009 laatineet johdon vahvistuskirjeestä mallin. EK on katsonut, että johdon vahvistuskirjeen malli selkeyttää johdon vastuuta tilintarkastukseen liittyvissä ongelmatilanteissa.

Kannanotto

Valtion tilintarkastuslautakunta on tilintarkastuslain 39 §:n 1 momentin nojalla päättänyt julkistaa kannanoton Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan pyynnössä tarkoitetun johdon vahvistuskirjeen sisällöstä siltä osin, kuin kysymys on tilintarkastajan oikeudesta pyytää vahvistuskirjettä.

On hyvän tilintarkastustavan mukaista, että tilintarkastaja pyytää kirjanpitovelvollisen johtoa antamaan kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 580 mukaisen johdon kirjeen. Standardissa tarkoitetut tiedot voidaan antaa muussakin muodossa.

Valtion tilintarkastuslautakunnalla ei ole toimivaltaa antaa kirjanpitovelvollista koskevia ohjeita. Tilintarkastuslain 18 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan taikka vastaavien toimielinten on kuitenkin annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää. Tytäryrityksen yhtiömiehellä, hallituksella ja toimitusjohtajalla tai vastaavalla toimielimellä on sama velvollisuus emoyrityksen tilintarkastajaa kohtaan.

Perustelut

Johdon kirjeestä ei ole säännöksiä tilintarkastuslaissa, kirjanpitolainsäädännössä, osakeyhtiölaissa eikä arvopaperimarkkinalainsäädännössä. Ne perustuvat kansainväliseen tilintarkastusstandardiin ISA 580. Tilintarkastuslain 13 §:n mukaan lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettussa tehtävässä kirjanpitolain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen on noudatettava tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin (2006/43/EY) 26 artiklassa tarkoitettuja, yhteisössä sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja. Yhtään standardia ei ole hyväksytty. Tilintarkastuslain 22 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastajat noudatettavat kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja.

Elinkeinoelämän Keskusliitto (EK) ja KHT-yhdistys ovat laatineet 12.1.2009 johdon vahvistuskirjeestä mallin, joka pohjautuu eräin täydennyksin standardiin ISA 580.

Johdon vahvistuskirjeessä johto vakuuttaa antaneensa tilintarkastajalle kaiken sellaisen tiedon, jolla on heidän käsityksensä mukaan olennainen merkitys tilinpäätöksen laatimiseksi voimassaolevien säännösten mukaisesti.

Siten johdon kirje liittyy tilintarkastajan ja tarkastettavan kohteen väliseen kommunikaatioon. Tilintarkastajan oikeus pyytää yhtiöltä lisätietoja perustuu edellä mainittuun tilintarkastuslain 18 §:ään. Vaikka säännöksessä säädettyyn kirjanpitovelvollisen avustusvelvollisuuteen ei sisälly suoranaista velvollisuutta noudattaa hyvää tilintarkastustapaa eikä tätä kautta tilintarkastusstandardeja, koska ne sitovat vain tilintarkastajaa, säännös asettaa siinä tarkoitetuille tahoille velvollisuuden edesauttaa sitä, että tilintarkastaja voi suorittaa tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tästä puolestaan seuraa, että kirjanpitovelvollisen puolesta toimivien on pyrittävä siihen, että kansainvälistä tilintarkastusstandardia 580 noudatetaan.

Johdon kirjeessä annetaan tyypillisesti sellaisia tietoja, jotka eivät ilmene tilinpäätöksestä, toimintakertomuksesta sekä mahdollisista arvopaperimarkkinalain mukaisista osavuosikatsauksista ja hallinto- ja ohjausjärjestelmäselvityksestä, mutta joilla voi olla merkitystä tilintarkastajalle yhtiön taloudellisen aseman arvioinnin kannalta. Esimerkkinä tällaisista tiedoista on ulkopuolisen tahon suullisesti antama mittava reklamaatio tai haaste sekä suullisesti tai kirjallisesti tehty sopimus. Johdon kirjeessä on syytä ilmoittaa myös tietoja asioista, joiden oikeellisuuden varmentaminen on hankalaa. Tällaisia tietoja voivat olla lähipiiritransaktiot tai lähinnä lähipiiriosapuolten tunnistaminen. Jos tieto on oleellinen, tilintarkastajan tulee kuitenkin hankkia muuta evidenssiä tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi.

Koska hyvä tilintarkastustapa eikä sitä kautta kansainvälinen tilintarkastusstandardi 580 ei sido tarkastettavan yhtiön johtoa eikä johdon kirjeestä ei ole muitakaan säännöksiä, sen muoto on vapaasti päätettävissä. Siinä tarkoitettut tiedot voidaan antaa myös suullisesti. On

kuitenkin hyvän tilintarkastustavan mukaista, että tilintarkastaja pyytää tarkastettavan yhtiön johdolta vahvistuskirjettä, koska sellaisen saaminen kuuluu standardin ISA 580 mukaan standardien mukaiseen tilintarkastusprosessiin. Tilintarkastuslain 18 §:stä seuraa, että kirjanpitovelvollisen puolesta toimivien on avustettava tilintarkastajaa siinä, että hän voi suorittaa tilintarkastuksen standardien mukaisesti.